



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18-11-2019

Αριθμός απόφασης: 2276

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 16/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του**, με ΑΦΜ:....., κατά της σιωπηρής απόρριψης από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Γιαννιτσών της υπ' αριθμ. /26-03-2019 αίτησης ανάκλησης-τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ΔΟΥ Έδεσσας.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../16-07-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη ΔΟΥ Γιαννιτσών της υπ'αριθμ.πρωτ...../26-03-2019 αίτησης ανάκλησης-τροποποίησης και νέας εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα των οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά του για μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος του επιδόματος αλλοδαπής που έλαβε ως αξιωματικός του Στρατού Ξηράς για το χρονικό διάστημα που τοποθετήθηκε στο εξωτερικό, καθώς και τη μη προσμέτρηση του επιδόματος αλλοδαπής κατά τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Αρχικά, ο προσφεύγων υπέβαλε στη ΔΟΥ Γιαννιτσών την με αριθμό πρωτ...../29-07-2015 αίτηση ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013 για μη φορολόγηση του ειδικού επιδόματος αλλοδαπής που έλαβε ως ΕΜΘ του Στρατού Ξηράς αποσπασμένος στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009 έως 2012, καθώς και τη μη προσμέτρηση του ως άνω επιδόματος αλλοδαπής κατά τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Γιαννιτσών απέρριψε την ανωτέρω αίτηση, με τις με αριθμό πρωτ.....,, και/20-08-2015 αρνητικές απαντήσεις του, κατά των οποίων ο προσφεύγων κατέθεσε την με αριθμό πρωτ...../11-09-2015 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε αιωπηρά από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Ο προσφεύγων, δεν προσέβαλε την ως άνω σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής του ενώπιον του Διοικητικού Δικαστηρίου, ωστόσο, στις 31-12-2015 άσκησε την με αριθμό κατάθεσης Ε/23-12-2015 αίτηση ακύρωσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ'αριθμ...../2017 απόφαση του ΣτΕ, η οποία απέρριψε την ως άνω αίτηση ακύρωσης ως απαράδεκτη.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμό πρωτ...../26-03-2019 αίτηση ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Γιαννιτσών. Ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά της σιωπηρής απόρριψης της με αριθμό πρωτ...../26-03-2019 αίτησης ανάκλησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Γιαννιτσών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Γιαννιτσών επί της με αριθμό πρωτ...../26-03-2019 αίτησης-ανάκλησης, τη νέα εκκαθάριση των δηλώσεων των οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013 με τη μη φορολόγηση του επιδόματος αλλοδαπής που έλαβε κατά τα εν λόγω έτη, καθώς και τη μη προσμέτρηση του επιδόματος αλλοδαπής κατά τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται την υπ'αριθμ.1840/2013 απόφαση της ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 ΚΦΔ (Ν. 4174/2013): « 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.....

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.».

Επειδή, στο Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται :

«Άρθρο 25 Ειδική διοικητική προσφυγή - Ενδικοφανής προσφυγή. 1. Όπου προβλέπεται από ειδικές διατάξεις, ο ενδιαφερόμενος, για την αποκατάσταση υλικής ή ηθικής βλάβης των έννομων συμφερόντων του που προκαλείται από διοικητική πράξη, μπορεί, με προσφυγή του, η οποία ασκείται ενώπιον του προβλεπόμενου από τις διατάξεις αυτές διοικητικού οργάνου και μέσα στην οριζόμενη από τις ίδιες προθεσμία, να ζητήσει, κατά περίπτωση, την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης. [...]

Άρθρο 30 Επεξήγηση όρων. Όπου στον Κώδικα αναφέρεται ο όρος "διοικητική πράξη", νοείται η εκτελεστή διοικητική πράξη.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, προσβαλλόμενες με ενδικοφανή προσφυγή είναι οι **ατομικές εκτελεστές διοικητικές πράξεις**, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από τη Φορολογική Διοίκηση, μετά την 01-01-2014 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ.. Δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις οι **επιβεβαιωτικές**, με τις οποίες εκδηλώνεται εμμονή της Διοίκησης στο περιεχόμενο προγενέστερης εκτελεστής πράξης αυτής, χωρίς να ενεργηθεί νέα ουσιαστική έρευνα της υπόθεσης, στηριζόμενη σε εκτίμηση νέων πραγματικών στοιχείων (πρβλ σκέψη 3 της όμοιας περίπτωσης ΔΠρΑΘ15394/2018 και ΣτΕ753/2014, 2098/2012, 3259/2011, 2640/2010, 1667/2008, 434, 826/2007, 912, 2501/2005, 1410/2004, 2683, 2521/2003, 1024, 2750, 2751/2002, 3693/2001, 2253/2000, 3372/1999, 5739/1996, 289/1990 και Τάχος Α. Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα 1996, σελ 403, Γνωμ ΝΣΚ 157/2004, ΔΠρωτΘεσ 597/2016, ΔιοικΕφΑΘ 1243/2009, ΣτΕ 198/2010, ΣτΕ 3236/2008, ΣτΕ 1113/1996, ΣτΕ 2483/1993 ΔΔικ 1994/1384, ΣτΕ 3562/1990, ΣτΕ 2203/1987).

Επειδή, σύμφωνα και με την νομολογία: «οι αποφάσεις των διοικητικών αρχών με τις οποίες κρίνεται αίτημα του διοικούμενου **καθίστανται οριστικές, αν δεν ασκηθούν** κατ' αυτών τα προβλεπόμενα **ενδικοφανή και ένδικα μέσα** ή αν τα ασκηθέντα απερρίφθησαν.» (βλ. ΣτΕ 2029/2009, 3977/2005, 2742/2004, 2726/2003, 3911/2001 κ.ά.).

Επομένως, η πράξη με την οποία τα διοικητικά όργανα απορρίπτουν αίτηση επανεξέτασης οριστικώς κριθείσας υπόθεσης, «**συνιστά επιβεβαίωση της αρχικής οριστικής πράξεως** και, ως εκ τούτου, στερείται εκτελεστού χαρακτήρος, μη υποκείμενη σε ενδικοφανή ή ένδικα μέσα (βλ. ΣτΕ 2029/2009, 3977/2005, 2742/2004, 2726/2003, 3911/2001 κ.ά.). Ειδικότερα, στερείται εκτελεστότητας πράξη της Διοίκησης, με την οποία αυτή **εμμένει σε προηγούμενη άρνησή** της να ικανοποιήσει συγκεκριμένο αίτημα του διοικούμενου, χωρίς να προβεί σε ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιωδών πραγματικών περιστατικών, η δε **βεβαιωτική πράξη** μπορεί να είναι ρητή ή σιωπηρή μετά από, επίσης ρητή ή σιωπηρή αρνητική πράξη (πρβλ ΣτΕ 3541/2013, 1502/2010, 3021/2006, 7μελούς κα) μη υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή ή ένδικα μέσα (ΣτΕ 2029/2009, 3977/2005).»

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1172/2017** του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε σε συμμόρφωση με την παγιωθείσα πλέον νομολογία του ΣτΕ (4075/2012, 425/2017επταμ., 845-7/2017, 1751/2017επταμ.) διευκρινίστηκε ότι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δύνανται να υποβληθούν εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής των αρχικών δηλώσεων, ενώ η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου αρχίζει με την με οποιοδήποτε τρόπο αποδοχή τους.

Σύμφωνα με την παρ. 3 περ. δ' της ΠΟΛ. 1207/2017 περί συμπληρωματικών διευκρινίσεων επί της ΠΟΛ 1172/2017 εγκυκλίου και περί παροχής οδηγιών για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων: «Ως προς την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων που αφορούν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ήτοι από 1.1.2014 και μετά, ανεξαρτήτως των χρήσεων που αφορούν, ισχύουν τα ακόλουθα: .α).. β).. γ)..... στ) Εάν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε ρητά ή σιωπηρά λόγω παρόδου της προθεσμίας εντός της οποίας μπορούσε να εκδοθεί η απόφαση επί αυτής ή λόγω εφαρμογής τυχόν αντίθετων οδηγιών πριν την έκδοση της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου και δεν έχει ασκηθεί εμπρόθεσμα δικαστική προσφυγή, δεν απαιτείται καμία ενέργεια εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. διότι τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης έχουν ήδη ασκήσει την αρμοδιότητά τους και συνεπώς τα σχετικά αιτήματα των φορολογούμενων δεν γίνονται αποδεκτά.».

Επειδή, εν προκειμένω, κατά των ρητών αρνητικών απαντήσεων της Διοίκησης επί της με αρ. πρωτ./29-07-2015 αρχικής αίτησης του προσφεύγοντα ασκήθηκε η με αριθμό πρωτ...../11-09-2015 ενδικοφανής προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, η ως άνω σιωπηρή απόρριψη της με αριθμό πρωτ...../11-09-2015 ενδικοφανούς προσφυγής **κατέστη οριστική λόγω της μη άσκησης** κατ' αυτής της

προβλεπόμενης, βάσει του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 63 του Ν 2717/1999, προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Δικαστηρίου.

Επειδή, οι επιβεβαιωτικές πράξεις δεν απαιτείται να είναι μόνο ρητές, αντιθέτως μπορεί να είναι και σιωπηρές, καθώς με την κατασκευή των σιωπηρών αρνητικών πράξεων ο νόμος μεταμορφώνει τη σιωπή του Διοικητικού οργάνου σε εκτελεστή διοικητική πράξη, της οποίας το περιεχόμενο είναι η άρνηση της Διοίκησης να εκδώσει την πράξη που αιτείται ο διοικούμενος (Στασινόπουλος Μ. «Δίκαιον των Διοικητικών Πράξεων», Αθήναι, 1951, Γώγος Κ. «Η δικαστική προσβολή παραλείψεων της Διοίκησης», Αθήνα,-Θεσσαλονίκη 2005, σελ.186-187, ΣτΕ 4806/1997 σκέψη 6, ΣτΕ 4326/2010 σκέψη 4). Επομένως, σύμφωνα με όσα αναλύθηκαν ανωτέρω, η τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση της Φορολογικής Αρχής επί της με αριθμ.πρωτ. 3847/26-03-2019 δεύτερης αίτησης περί ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013 του προσφεύγοντα, με την οποία κατ' ουσίαν απορρίφθηκε η αίτηση επανεξέτασης οριστικώς κριθείσας υπόθεσης λόγω μη συνδρομής των ανωτέρω προϋποθέσεων, συνιστά επιβεβαίωση της αρχικής οριστικής πράξεως και, ως εκ τούτου, **στερείται εκτελεστού χαρακτήρα**, μη υποκείμενη σε ενδικοφανή ή ένδικα μέσα (ΣΤΕ2029/2009, 1113/1998).

Επομένως, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε **απαράδέκτως**, επί της σιωπηρής απόρριψης της με αριθμ.πρωτ./26-03-2019 αίτησης περί ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013, καθώς η προσβαλλόμενη με την ενδικοφανή προσφυγή πράξη **στερείται εκτελεστότητας** διότι είναι **επιβεβαιωτική** πράξη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης από 16-07-2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., ως **απαράδεκτης** και την **επικύρωση** της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης επί της με αρ. πρωτ./26-03-2019 αίτησης περί ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της