



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 09-11-2020

Αριθμός απόφασης: 2275

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738/τ. Β'/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12-06-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός και, Τ.Κ., κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αίτησής του περί εφαρμογής του Ν. 4509/2017 ως ευμενέστερου νόμου ως προς τους πρόσθετους φόρους που καταλογίστηκαν και βεβαιώθηκαν σε βάρος του βάσει των με αριθμούς/2003 και/2003 φύλλων ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά οικονομικών ετών 1994 (διαχειριστικής περιόδου από 01-01-1993 έως 31-12-1993) και 1995 (διαχειριστικής περιόδου από 01-01-1994 έως 31-12-1994), αντίστοιχα, και επιστροφής του ποσού που προκύπτει ως αχρεωστήτως καταβληθέν όσων έχουν εισπραχθεί για τους ως άνω νόμιμους τίτλους από την εκκαθάριση βάσει εφαρμογής του Ν. 4509/2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επί της ως άνω αίτησης του προσφεύγοντος, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12-06-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αίτησης του προσφεύγοντος περί εφαρμογής του Ν. 4509/2017 ως ευμενέστερου νόμου ως προς τους πρόσθετους φόρους που καταλογίστηκαν και βεβαιώθηκαν σε βάρος του βάσει των με αριθμούς/2003 και/2003 φύλλων ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά οικονομικών ετών 1994 (διαχειριστικής περιόδου από 01-01-1993 έως 31-12-1993) και 1995 (διαχειριστικής περιόδου από 01-01-1994 έως 31-12-1994), αντίστοιχα, και επιστροφής του ποσού που προκύπτει ως αχρεωστήτως καταβληθέν όσων έχουν εισπραχθεί για τους ως άνω νόμιμους τίτλους από την εκκαθάριση βάσει εφαρμογής του Ν. 4509/2017 δεν έγιναν δεκτά τα εν λόγω αιτήματά του.

Συγκεκριμένα, με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας απέρριψε τα αιτήματα του προσφεύγοντος ως ακολούθως:

«[...] λαμβάνοντας υπόψη ότι:

1. Κατά των οφειλών που επικαλείστε, ήτοι κατά των με αριθμούς/2003 και/2003 φύλλων ελέγχου φόρου εισοδήματος, έχουν ασκηθεί προσφυγές, οι οποίες απερρίφθησαν και εν συνεχεία απερρίφθησαν και οι αντίστοιχες εφέσεις, που ασκήσατε, σύμφωνα με τις με αριθμούς/2019 και/2019 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Ως εκ τούτου, κατέστησαν αμετάκλητες.
2. Επειδή, το άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 4509/2017 θέτει σαφείς όρους (υποβολή ανέκκλητης δήλωσης ενώπιον της φορολογικής αρχής και παραίτηση από τα ένδικα μέσα και βοηθήματα σε συγκεκριμένη και αποκλειστική προθεσμία), ώστε να τύχει εφαρμογής η ηπιότερη διοικητική κύρωση για το φορολογούμενο.
3. Επειδή, οι αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων δημιουργούν δεδικασμένο μόνο στο πλαίσιο της Δικαιοσύνης και όχι της Διοίκησης.
4. Επειδή, είναι διαφορετικό το δεδικασμένο με την υποχρέωση συμμόρφωσης σε δικαστικές αποφάσεις. Επειδή, αποδέκτης της δέσμευσης που απορρέει από την υποχρέωση συμμόρφωσης είναι η διοίκηση, ενώ του δεδικασμένου είναι πρωτεύοντως ο δικαστής που θα επιληφθεί ξανά της διαφοράς, ο ιδιώτης

διάδικος και η διοίκηση, η οποία μέσω του δεδικασμένου δεσμεύεται ως προς έλλειψη δυνατότητας αμφισβήτησης του περιεχομένου του και όχι ως προς την εφαρμογή του στη διοικητική πραγματικότητα.

5. Επειδή, δεν τηρούνται οι όροι που προβλέπονται στο άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 4509/2017.

Σας ενημερώνουμε πως δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 4509/2017 όσον αφορά στα με αριθμούς/2003 και/2003 φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος.».

Σημειώνεται ότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, συμπεριλαμβανομένων και των από 20-06-2020 απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, κατά των με αριθμούς/2003 και/2003 φύλλων ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά οικονομικών ετών 1994 (διαχειριστικής περιόδου από 01-01-1993 έως 31-12-1993) και 1995 (διαχειριστικής περιόδου από 01-01-1994 έως 31-12-1994), αντίστοιχα, ο προσφεύγων είχε ασκήσει, ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, προσφυγές, οι οποίες απερρίφθησαν στο σύνολό τους. Κατά των αποφάσεων του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ο προσφεύγων άσκησε εφέσεις, επί των οποίων εκδόθηκαν οι με αριθμούς/2019 και/2019 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου, σύμφωνα με τις οποίες έγιναν δεκτές εν μέρει οι προσφυγές του και δια των οποίων, εν συνεχεία, οριστικοποιήθηκαν τα αντίστοιχα φύλλα ελέγχου κατά το μέρος που επικυρώθηκαν με τις αντίστοιχες αποφάσεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Σύμφωνα με τη με αριθμό 1389/2019 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκαν αντισυνταγματικές και αθέμιτες οι προϋποθέσεις εφαρμογής του Ν. 4509/2017 (υποβολή ανέκκλητης δήλωσης ενώπιον της φορολογικής αρχής και παραίτηση από τα ένδικα μέσα και βοηθήματα), οι οποίες αντίκειται ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας και της ισότητας.
- Κατά την έννοια της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι περιορισμοί για την εφαρμογή του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 4509/2017 είναι ευθέως αντίθετοι με την αρχή της ανθρώπινης αξίας και της ελευθερίας.
- Η Διοίκηση δεν ενήργησε στο πλαίσιο της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, καθώς δεν άσκησε τις αρμοδιότητές της με βάση το εν γένει περί δικαίου αίσθημα, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας, ώστε να αποφευχθούν άδικες για το διοικούμενο λύσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (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. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι:

«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. [...] Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής»:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

Άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 Ν. 4174/2013

Άρθρο 1

Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β΄ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ΄ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ..

2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι, μεταξύ άλλων, η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999) ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας, υπόκεινται σε προσφυγή.».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η επανεξέταση των πράξεων της Διοίκησης στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής καταλαμβάνει μόνο τις περιπτώσεις αμφισβήτησης εκτελεστών ατομικών διοικητικών πράξεων ή παραλείψεων εκ των οποίων απορρέουν διοικητικές διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι πράξεων που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991) ή εγγράφων πληροφοριακού χαρακτήρα.

Επειδή, επομένως, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στη με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 προσβαλλόμενη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αίτησης του προσφεύγοντος περί εφαρμογής του Ν. 4509/2017 ως ευμενέστερου νόμου ως προς τους πρόσθετους φόρους που καταλογίστηκαν και βεβαιώθηκαν σε βάρος του βάσει των με αριθμούς/2003 και/2003 φύλλων ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά οικονομικών ετών 1994 (διαχειριστικής περιόδου από 01-01-1993 έως 31-12-1993) και 1995 (διαχειριστικής περιόδου από 01-01-1994 έως 31-12-1994), αντίστοιχα, και επιστροφής του ποσού που προκύπτει ως αχρεωστήτως καταβληθέν όσων έχουν εισπραχθεί για τους ως άνω νόμιμους τίτλους από την εκκαθάριση βάσει εφαρμογής του Ν. 4509/2017 αναφέρεται ότι:

«Σε απάντηση στη με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αίτησή σας και λαμβάνοντας υπόψη ότι:

1. Κατά των οφειλών που επικαλείστε, ήτοι κατά των με αριθμούς/2003 και/2003 φύλλων ελέγχου φόρου εισοδήματος, έχουν ασκηθεί προσφυγές, οι οποίες απερρίφθησαν και εν συνεχεία απερρίφθησαν και οι αντίστοιχες εφέσεις, που ασκήσατε, σύμφωνα με τις με αριθμούς/2019 και/2019 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Ως εκ τούτου, κατέστησαν αμετάκλητες.

2. Επειδή, το άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 4509/2017 θέτει σαφείς όρους (υποβολή ανέκκλητης δήλωσης ενώπιον της φορολογικής αρχής και παραίτηση από τα ένδικα μέσα και βοηθήματα σε συγκεκριμένη και αποκλειστική προθεσμία), ώστε να τύχει εφαρμογής η ηπιότερη διοικητική κύρωση για το φορολογούμενο.

3. Επειδή, οι αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων δημιουργούν δεδικασμένο μόνο στο πλαίσιο της Δικαιοσύνης και όχι της Διοίκησης.

4. Επειδή, είναι διαφορετικό το δεδικασμένο με την υποχρέωση συμμόρφωσης σε δικαστικές αποφάσεις. Επειδή, αποδέκτης της δέσμευσης που απορρέει από την υποχρέωση συμμόρφωσης είναι η διοίκηση, ενώ του δεδικασμένου είναι πρωτευόντως ο δικαστής που θα επιληφθεί ξανά της διαφοράς, ο ιδιώτης

διάδικος και η διοίκηση, η οποία μέσω του δεδικασμένου δεσμεύεται ως προς έλλειψη δυνατότητας αμφισβήτησης του περιεχομένου του και όχι ως προς την εφαρμογή του στη διοικητική πραγματικότητα.

5. Επειδή, δεν τηρούνται οι όροι που προβλέπονται στο άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 4509/2017.

Σας ενημερώνουμε πως δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 4509/2017 όσον αφορά στα με αριθμούς/2003 και/2003 φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος.».

Επειδή, εν προκειμένω, η ως άνω προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επί της ανωτέρω με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αίτησης του προσφεύγοντος αποτελεί πράξη πληροφοριακού χαρακτήρα και δεν επιφέρει καμία απολύτως έννομη συνέπεια στον προσφεύγοντα και, ως εκ τούτου, στερείται εκτελεστότητας και προσβάλλεται απαραδέκτως.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαραδέκτως ασκηθείσα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 12-06-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. ως απαράδεκτης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.