



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **24/11/2020**

Αριθμός απόφασης: **2470**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/ 26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 23.4.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της χήρας του ΑΦΜ Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, κατοίκου οδός αριθμός κατά του υπ' αριθμ. πρωτ. /2018 εγγράφου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας που εκδόθηκε σε απάντηση της υπ' αριθμ. πρωτ. /2017 αίτησής της, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το υπ' αριθμ. πρωτ. /2018 έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας που εκδόθηκε σε απάντηση της υπ' αριθμ. πρωτ. /2017 αίτησης της προσφεύγουσας, του οποίου (θεωρουμένου από την προσφεύγουσα ως αρνητικής απάντησης επί της εν λόγω αίτησής της) ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 23.4.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της χήρας του ΑΦΜ και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, καθώς και τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. /2017 τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2012 η προσφεύγουσα δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2011-31.12.2011, στον κωδικό 105 της δήλωσης («Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κτλ.») εισοδήματα του 2011 από εκμίσθωση ακινήτων συνολικού ύψους 1.200,00 €.

Από τη συνημμένη στη δήλωση αυτή ΦΕφπ και συνοδεύουσα αυτήν αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων οικονομικού έτους 2012 (εισοδήματα από 01.01.2011 έως 31.12.2011) - έντυπο Ε2 προκύπτει σαφώς ότι η προσφεύγουσα είχε εκμισθώσει για την περίοδο 04.09.2011-31.12.2011 σε φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ γραφείο πλήρους κυριότητάς της (επικαρπίας της, κατά δήλωσή της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της), σε ποσοστό 100%, επιφανείας 15 τ.μ., ευρισκόμενο στον τέταρτο (4^ο) όροφο οικοδομής επί της οδού αριθμός στην, έναντι μηνιαίου μισθώματος 300,00 € και συνολικού μισθώματος για την περίοδο 04.09.2011-31.12.2011 1.200,00 €.

Από το υπ' αριθμ. /2012 μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών - έντυπο Ε3 προκύπτει σαφώς ότι το ως άνω φυσικό πρόσωπο-μισθωτής, που δραστηριοποιούνταν την περίοδο 20.09.2011-31.12.2011 ως εμπορικός αντιπρόσωπος που μεσολαβεί στην πώληση χημικών προϊόντων, λιπασμάτων και αγροχημικών προϊόντων (Κωδικός Αριθμός Κύριας Δραστηριότητας Έδρας:), χρησιμοποίησε το εν λόγω μίσθιο για την περίοδο αυτή ως κεντρικό κατάστημα της επιχείρησής του.

2) Με την υπ' αριθμ. /2017 τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013 η προσφεύγουσα δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2012-31.12.2012, στον κωδικό 105 της δήλωσης («Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κτλ.») εισοδήματα του 2012 από εκμίσθωση ακινήτων συνολικού ύψους 3.600,00 €.

Από τη συνημμένη στη δήλωση αυτή ΦΕφπ και συνοδεύουσα αυτήν αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα από 01.01.2012 έως 31.12.2012) - έντυπο Ε2 προκύπτει σαφώς ότι η προσφεύγουσα είχε εκμισθώσει για την περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 στο ως άνω φυσικό πρόσωπο (με ΑΦΜ) το προαναφερθέν γραφείο (πλήρους κυριότητάς της (επικαρπίας της, κατά δήλωσή της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της), σε ποσοστό 100%, επιφανείας 15 τ.μ., ευρισκόμενο στον τέταρτο (4^ο) όροφο οικοδομής επί της

οδού αριθμός στην) έναντι μηνιαίου μισθώματος 300,00 € και συνολικού μισθώματος για την περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 3.600,00 €.

Από το υπ' αριθμ. /2013 μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών - έντυπο Ε3 προκύπτει σαφώς ότι το ως άνω φυσικό πρόσωπο-μισθωτής, που δραστηριοποιούνταν την περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 ως εμπορικός αντιπρόσωπος που μεσολαβεί στην πώληση χημικών προϊόντων, λιπασμάτων και αγροχημικών προϊόντων (Κωδικός Αριθμός Κύριας Δραστηριότητας Έδρας: 46121300), χρησιμοποίησε το εν λόγω μίσθιο για την περίοδο αυτή ως κεντρικό κατάστημα της επιχείρησής του.

3) Με την υπ' αριθμ. /2017 τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 η προσφεύγουσα δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2013-31.12.2013, στον κωδικό 105 της δήλωσης («Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κτλ.») εισοδήματα του 2013 από εκμίσθωση ακινήτων συνολικού ύψους 3.600,00 €.

Από τη συνημμένη στη δήλωση αυτή ΦΕΦΠ και συνοδεύουσα αυτήν αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων οικονομικού έτους 2014 (εισοδήματα από 01.01.2013 έως 31.12.2013) - έντυπο Ε2 προκύπτει σαφώς ότι η προσφεύγουσα είχε εκμισθώσει για την περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 στο ως άνω φυσικό πρόσωπο (με ΑΦΜ) το προαναφερθέν γραφείο (πλήρους κυριότητάς της (επικαρπίας της, κατά δήλωσή της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της), σε ποσοστό 100%, επιφανείας 15 τ.μ., ευρισκόμενο στον τέταρτο (4^ο) όροφο οικοδομής επί της οδού αριθμός στην) έναντι μηνιαίου μισθώματος 300,00 € και συνολικού μισθώματος για την περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 3.600,00 €.

Από το υπ' αριθμ. /2014 μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών - έντυπο Ε3 προκύπτει σαφώς ότι το ως άνω φυσικό πρόσωπο-μισθωτής, που δραστηριοποιούνταν την περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 ως εμπορικός αντιπρόσωπος που μεσολαβεί στην πώληση χημικών προϊόντων, λιπασμάτων και αγροχημικών προϊόντων (Κωδικός Αριθμός Κύριας Δραστηριότητας Έδρας:), χρησιμοποίησε το εν λόγω μίσθιο για την περίοδο αυτή ως κεντρικό κατάστημα της επιχείρησής του.

4) Με την υπ' αριθμ. /2017 τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 η προσφεύγουσα δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2014-31.12.2014, στον κωδικό 105 της δήλωσης («Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών, χώρων στάθμευσης, ξενοδοχείων, κλινικών, σχολείων, αιθουσών κιν/φου ή θεάτρων κλπ») εισοδήματα του 2014 από εκμίσθωση ακινήτων συνολικού ύψους 3.600,00 €.

Από τη συνημμένη στη δήλωση αυτή ΦΕΦΠ και συνοδεύουσα αυτήν αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα από 01.01.2014 έως 31.12.2014) - έντυπο Ε2 προκύπτει σαφώς ότι η προσφεύγουσα είχε εκμισθώσει για την περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 στο ως άνω φυσικό πρόσωπο (με ΑΦΜ) το προαναφερθέν γραφείο (πλήρους κυριότητάς της (επικαρπίας της, κατά δήλωσή της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της), σε ποσοστό 100%, επιφανείας 15 τ.μ., ευρισκόμενο στον τέταρτο (4^ο) όροφο οικοδομής επί της οδού αριθμός στην) έναντι μηνιαίου

μισθώματος 300,00 € και συνολικού μισθώματος για την περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 συνολικού ποσού 3.600,00 €.

Από την υπ' αριθμ./2015 κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα - έντυπο Ε3 προκύπτει σαφώς ότι το ως άνω φυσικό πρόσωπο-μισθωτής, που δραστηριοποιούνταν την περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 ως εμπορικός αντιπρόσωπος που μεσολαβεί στην πώληση χημικών προϊόντων, λιπασμάτων και αγροχημικών προϊόντων (Κωδικός Αριθμός Κύριας Δραστηριότητας Έδρας: 461213), χρησιμοποίησε το εν λόγω μίσθιο για την περίοδο αυτή ως κεντρικό κατάστημα της επιχείρησής του.

5) Με την υπ' αριθμ./2017 τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση ΦΕφπ φορολογικού έτους 2015 η προσφεύγουσα δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, στον κωδικό 105 της δήλωσης («Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών, χώρων στάθμευσης, ξενοδοχείων, κλινικών, σχολείων, αιθουσών κιν/φου ή θεάτρων κλπ») εισοδήματα του 2015 από εκμίσθωση ακινήτων συνολικού ύψους 3.600,00 €.

Από τη συνημμένη στη δήλωση αυτή ΦΕφπ και συνοδεύουσα αυτήν αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας φορολογικού έτους 2015 (εισοδήματα από 01.01.2015 έως 31.12.2015) - έντυπο Ε2 προκύπτει σαφώς ότι η προσφεύγουσα είχε εκμισθώσει για την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015 στο ως άνω φυσικό πρόσωπο (με ΑΦΜ) το προαναφερθέν γραφείο (πλήρους κυριότητάς της (επικαρπίας της, κατά δήλωσή της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της), σε ποσοστό 100%, επιφανείας 15 τ.μ., ευρισκόμενο στον τέταρτο (4^ο) όροφο οικοδομής επί της οδού αριθμός στην) έναντι μηνιαίου μισθώματος 300,00 € και συνολικού μισθώματος για την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015 3.600,00 €.

Από την υπ' αριθμ./2016 κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα - έντυπο Ε3 προκύπτει σαφώς ότι το ως άνω φυσικό πρόσωπο-μισθωτής, που δραστηριοποιούνταν την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015 ως εμπορικός αντιπρόσωπος που μεσολαβεί στην πώληση χημικών προϊόντων, λιπασμάτων και αγροχημικών προϊόντων (Κωδικός Αριθμός Κύριας Δραστηριότητας Έδρας: 46121300), χρησιμοποίησε το εν λόγω μίσθιο για την περίοδο αυτή ως κεντρικό κατάστημα της επιχείρησής του.

Στην αρχή εκάστης εκ των ως άνω δηλώσεων ΦΕφπ, φωτοαντίγραφα των οποίων προσκομίζει η προσφεύγουσα αποδεικτικώς με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, αναγράφεται: «N. 4446/2016. ΑΡΘ. 57-61. ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΗ. ΚΩΔ. 105.»

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αίτησή της προς τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας η προσφεύγουσα ζήτησε α) την έκπτωσή της από τις ευεργετικές ρυθμίσεις των διατάξεων των άρθρων 57-61 ν. 4446/2016, β) την αποδοχή νέων δηλώσεών της ΦΕφπ για τα ως άνω οικονομικά έτη 2012-2014 και φορολογικά έτη 2014-2015, στις οποίες θα δηλωνόταν ως συνολικό ποσό εισοδήματός της από ακίνητα το ποσό των 100,00 € για το οικονομικό έτος 2012 και το ποσό των 300,00 € για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, αντίστοιχα, και γ) τον προσδιορισμό του οφειλόμενου, βάσει αυτών των νέων δηλώσεών της, ΦΕφπ και των σχετικών προσαυξήσεων.

Με το υπ' αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφό του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ενημέρωσε την προσφεύγουσα **αφενός** ότι ο νόμος δεν αναγνωρίζει δικαίωμα ανάκλησης δηλώσεων ΦΕΦΠ που υποβλήθηκαν στα πλαίσια των διατάξεων των άρθρων 57-61 ν. 4446/2016, αν μια τέτοια ανάκληση έχει σαν αποτέλεσμα την επιστροφή καταβληθέντος βάσει των δηλώσεων αυτών φόρου, και **αφετέρου** ότι σύμφωνα με το κατατεθέν στη Φορολογική Διοίκηση οικείο συμφωνητικό μίσθωσης το μηνιαίο μίσθωμα είναι 300,00 € και όχι 25,00 €, όπως δηλώνει με την ως άνω αίτησή της η προσφεύγουσα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, που είναι υπογεγραμμένη από τον υιό της-..... του, με ΑΦΜ, ως πληρεξούσιό της, η προσφεύγουσα ζήτησε **α)** την ακύρωση του ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2018 εγγράφου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (θεωρουμένου από αυτήν ως αρνητικής απάντησης επί της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αίτησής της), **β)** την αποδοχή νέων δηλώσεών της ΦΕΦΠ για τα ως άνω οικονομικά έτη 2012-2014 και φορολογικά έτη 2014-2015, στις οποίες θα δηλώνεται ως συνολικό ποσό εισοδήματός της από ακίνητα το ποσό των 100,00 € για το οικονομικό έτος 2012 και το ποσό των 300,00 € για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, αντίστοιχα, και **γ)** τον προσδιορισμό του οφειλόμενου, βάσει αυτών των νέων δηλώσεών της, ΦΕΦΠ και των σχετικών προσαυξήσεων, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Εν προκειμένω, δε διενεργήθηκε εκούσια καταβολή από τη μεριά της κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 57-61 ν. 4446/2016, αλλά αναγκαστική είσπραξη του οφειλόμενου ποσού από τη Φορολογική Διοίκηση, συνεπώς δεν απαγορεύεται η υποβολή ανακλητικών δηλώσεων, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 61 παρ. 1 εδ. α' ν. 4446/2016.

2.) Το συνυποβληθέν με τις ως άνω εσφαλμένες δηλώσεις της ΦΕΦΠ από 14.9.2011 μισθωτήριο αναφέρει ετήσιο, και όχι μηνιαίο, μίσθωμα 300,00 €, δεδομένου ότι η λέξη «μηνιαίο» έχει διαγραφεί από το κείμενο του σχετικού εντύπου και έχει γραφεί πάνω από αυτήν με κεφαλαία γράμματα η λέξη «ετήσιο», το δε υποβληθέν στο TAXIS μισθωτήριο είναι το νεώτερο που προβλέπει μεν μίσθωμα 300,00 μηνιαίως, πλην όμως ισχύει από 01.01.2016.

Επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η υπ' αριθμ./2018 απόφαση, με την οποία αυτή απορρίφθηκε ως απαράδεκτη με αιτιολογία ότι από το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο του ακριβούς αντιγράφου του υπ' αριθμ./2016 πληρεξουσίου του Συμβολαιογράφου δεν προέκυπτε ότι η προσφεύγουσα (γεννηθείσα στις 18.11.2018 και ήδη αποβιώσασα στις 27.5.2018) είχε εξουσιοδοτήσει τον υιό της και υπογράφοντα αντ' αυτής την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή να συντάσσει, υπογράφει και καταθέτει ενδικοφανείς προσφυγές για οποιοδήποτε φορολογικό αντικείμενο ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά ούτε καν να την εκπροσωπεί καθ' οιονδήποτε τρόπο ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης, συνεπώς, η σύνταξη, υπογραφή και κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής έκειτο εκτός της πληρεξουσιότητας που είχε χορηγηθεί από την προσφεύγουσα προς τον υιό της.

Κατά της εν λόγω απόφασης της Υπηρεσίας μας ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου από τα τέκνα της προσφεύγουσας-.....

..... ΤΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ
..... ως νόμιμους εξ αδιαθέτου κληρονόμους της, η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθμ.
...../2020 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου με την αιτιολογία
ότι (σκέψη 12 της απόφασης) από το περιεχόμενο του ως άνω πληρεξουσίου προέκυπτε ότι η
προσφεύγουσα είχε δώσει στα ως άνω τέκνα της την εντολή και την εξουσία να την εκπροσωπούν
ενώπιον κάθε φυσικού και νομικού προσώπου και ως εκ τούτου ενώπιον και του Δημοσίου,
ενεργώντας από κοινού ή καθένας ξεχωριστά ό,τι απαιτείται για τη διεκπεραίωση κάθε υπόθεσής
της, συνεπώς ότι η υπογραφή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της από τον ως άνω υιό της
αποτελούσε ενέργεια εντός του αντικειμένου της εν λόγω χορηγηθείσας εντολής και εξουσιοδότησης,
κατ' ακολουθίαν δε ακυρώθηκε η ως άνω υπ' αριθμ. /2018 απόφαση της Υπηρεσίας μας και
αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Διοίκηση, προκειμένου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή να
εξετασθεί στην ουσία της από την Υπηρεσία μας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1-3 ν. 4446/2016: «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι **δεν έχουν υποβάλει** δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή **ανακριβή** δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις [...] να υποβάλουν **αρχικές ή τροποποιητικές**, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 [...], καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016. 2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. [...]. Εάν από τις ανωτέρω δηλώσεις δεν προκύπτει φόρος, τέλος ή εισφορά δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997 ή του άρθρου 54 του ν. 4174/2013. 3. Για αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μέχρι και τις 31.3.2017, ο τυχόν οφειλόμενος πρόσθετος φόρος κατά τα άρθρα 1 και 2 του ν. 2523/1997 [...] ορίζεται στο οκτώ τοις εκατό (8%) του κυρίου φόρου. Για αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται **μετά τις 31.3.2017** και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1, ο τυχόν οφειλόμενος πρόσθετος φόρος ορίζεται στο δέκα τοις εκατό (10%) του κυρίου φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 59 παρ. 1 ν. 4446/2016: «Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 [...] ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. [...]. 2. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 1 και 4 ν. 4446/2016: «1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων **δεν επιστρέφονται** και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται. [...]. 2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω

νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος **εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων** του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του **η διαφορά πρόσθετου φόρου**, καθώς και τα **πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης**, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. 4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης. [...]. 4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί να ρυθμίζεται ο τρόπος και η διαδικασία υποβολής δηλώσεων και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των άρθρων 57 έως 61.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 2 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1006/16.1.2017 (ΦΕΚ Β' 43/17.1.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, οι δηλώσεις **φορολογίας εισοδήματος** υποβάλλονται **χειρόγραφα**.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1009/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «Α. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ [...]. Άρθρο 61: Λοιπά ζητήματα. Α) Καταβολή οφειλής - Προθεσμία. 1. Οι **καταβολές** (πιστώσεις στις οφειλές αυτές) που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση **δεν επιστρέφονται** και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται (**είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης**, περιλαμβανομένης της παραγραφής). 2. [...]. Β. Μη καταβολή οφειλής - Απώλεια ρύθμισης. Σε περίπτωση μη εξόφλησης ή μη ρύθμισης των οφειλών από την υπαγωγή στη ρύθμιση των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016 εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή απώλειας της ως άνω ρύθμισης του άρθ. 43 του Κ.Φ.Δ., ο φορολογούμενος **εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων των διατάξεων και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος προσδιορισμός ή εκδίδεται πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού**, δυνάμει των οποίων επιβάλλονται σε βάρος του **η διαφορά πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης**, καθώς και τα **πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης**, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του ν. 4446/2016. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/ 2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. 4174/2013. [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις και τις επισημάνσεις που παρασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1115/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «Α. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ. 1. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ήδη υποβάλει δήλωση κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4446/2016 δύναται να υποβάλει νέα τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση, χρεωστική ή μηδενική, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, επικαλούμενος τις ευεργετικές διατάξεις του νόμου αυτού. Δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 61 του ως άνω νόμου, όπως αυτές

ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ.1009/19.1.2017 εγκύκλιο, οι καταβολές που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, **δεν δύναται να υποβληθεί εκ των υστέρων τροποποιητική (ανακλητική) δήλωση φορολογίας με σκοπό την επιστροφή καταβληθέντος φόρου**. Αντίθετα, **μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση με σκοπό να διορθωθούν λάθη που έχουν προκύψει κατά την υποβολή προγενέστερης δήλωσης με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θα προκύπτει επιστροφή καταβληθέντος φόρου**. 2. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α' και γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν τόσο κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προαναφερθέντα υιό της προσφεύγουσας του ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2018 εγγράφου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (30.3.2018), όσο και κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (23.4.2018): «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 πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της **πράξης** σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. 2. [...]»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις σχετικές καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) βρίσκονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, τα επιβληθέντα στην προσφεύγουσα κατόπιν της εκκαθάρισης των ως άνω δηλώσεων της ΦΕΦΠ οικονομικών ετών 2012-2014 και φορολογικών ετών 2014-2015 ποσά ΦΕΦΠ και προσαυξήσεων εισπράχθηκαν στις 25.9.2017.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν είχε συμπεριλάβει στην ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./20.10.2017 αίτησή της ούτε έχει συμπεριλάβει στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της και αίτημα επιστροφής οποιουδήποτε ποσού εκ των ως άνω εισπραχθέντων από τη Φορολογική Διοίκηση ποσών ΦΕΦΠ ή/και προσαυξήσεων. Συνεπώς, εν προκειμένω η Φορολογική Διοίκηση, διά του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, σ' ό,τι αφορά μεν στο **πρώτο** μέρος του ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2018 εγγράφου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, απλώς πληροφόρησε την προσφεύγουσα ότι ο νόμος δεν αναγνωρίζει δικαίωμα ανάκλησης δηλώσεων ΦΕΦΠ που υποβλήθηκαν στα πλαίσια των διατάξεων των άρθρων 57-61 ν. 4446/2016, αν μια τέτοια ανάκληση έχει σαν αποτέλεσμα την επιστροφή καταβληθέντος βάσει των δηλώσεων αυτών φόρου, κατά τούτο επομένως το έγγραφο αυτό δεν αποτελεί διοικητική πράξη -ήτοι πράξη της Διοίκησης έχουσα εκτελεστικότητα και επομένως δυνάμενη να προσβληθεί από το πρόσωπο, στο οποίο αφορά, με ένδικο βοήθημα (εν προκειμένω με ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 ν. 4174/2013) ή ένδικο μέσο-, αλλά **έγγραφο απλώς ενημερωτικού χαρακτήρα**, ήτοι έγγραφο χωρίς εκτελεστικότητα· σ' ό,τι αφορά δε στο **δεύτερο** μέρος του ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2018 εγγράφου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, η Φορολογική Διοίκηση, διά του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, **ενέμεινε** στην εκκαθάριση των ως άνω υποβληθεισών δηλώσεων ΦΕΦΠ της προσφεύγουσας οικονομικών ετών 2012-2014 και φορολογικών ετών 2014-2015 σύμφωνα με τα οικεία εκδοθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα ΦΕΦΠ και τις οικείες εκδοθείσες πράξεις διορθωτικού

προσδιορισμού ΦΕΦΠ («δηλώνεται εμμονή της Διοίκησης σε προγενέστερη ρύθμιση») και δεν τις επανεκκαθάρισε επί τη βάση της διατυπωθείσας με την ως άνω υπ' αριθμ./2017 «αίτηση» ανάκλησής τους με την αιτιολογία ότι η ανάκληση αυτή δεν τεκμηριωνόταν από το σχετικό υποβληθέν συμφωνητικό μίσθωσης, κατά τούτο επομένως το έγγραφο αυτό δεν αποτελεί διοικητική πράξη -ήτοι πράξη της Διοίκησης έχουσα εκτελεστικότητα και επομένως δυνάμενη να προσβληθεί από το πρόσωπο, στο οποίο αφορά, με ένδικο βοήθημα (εν προκειμένω με ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 ν. 4174/2013) ή ένδικο μέσο-, αλλά (επι)βεβαιωτική πράξη της Διοίκησης, με την οποία η Διοίκηση απλώς επιβεβαιώνει (την) προγενέστερη θέση της επί του αυτού ζητήματος με τα ίδια πραγματικά περιστατικά, χωρίς να προβεί σε νέα έρευνα των στοιχείων της υπόθεσης που είχε ήδη στα χέρια της («νέα ουσιαστική έρευνα»), ήτοι αποτελεί και κατ' αυτό το δεύτερο μέρος του έγγραφο χωρίς εκτελεστικότητα (πρβλ. υπ' αριθμ. 540/2018 (σκέψεις 4 και 6, ομόφωνα), 1174/2017 (σκέψεις 7 και 9, ομόφωνα), 2199/2016 (σκέψεις 5 και 6, ομόφωνα), 1024/2016 (σκέψεις 7 και 10, ομόφωνα), 3569/2014 (σκέψεις 7 και 8, ομόφωνα), 1175/2013 (σκέψη 9, ομόφωνα), 5016/2012 (σκέψη 4, ομόφωνα), 3259/2011 (σκέψη 9, ομόφωνα), 1550/2011 (σκέψη 3, ομόφωνα), 1557/2009 (σκέψη 4, ομόφωνα), 3170/2008 (σκέψεις 4 και 6, ομόφωνα), 434/2007 (σκέψη 5, ομόφωνα), 2683/2003 (σκέψεις 4 και 5, ομόφωνα) αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας· πάγια νομολογία).

Επειδή, περαιτέρω, σ' ό,τι αφορά στο πρώτο διατυπωθέν με την ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αίτηση της προσφεύγουσας προς τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας αίτημα για έκπτωσή της από τις ευεργετικές ρυθμίσεις των διατάξεων των άρθρων 57-61 ν. 4446/2016, η Φορολογική Διοίκηση, διά του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ορθά δεν απάντησε τίποτα, δεδομένου ότι σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 61 παρ. 2 εδ. β' ν. 4446/2016 σε περίπτωση μη καταβολής της προσδιορισθείσας βάσει δήλωσης υποβληθείσας στα πλαίσια των διατάξεων των άρθρων 57-61 ν. 4446/2016 οφειλής εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, ο φορολογούμενος **εκπίπτει αυτοδικαίως (ipso jure)** των σχετικών ευνοϊκών ρυθμίσεων, **χωρίς να απαιτείται η τυχόν έκδοση κάποιας πράξης (π.χ. διαπιστωτικής) εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης**, και διενεργείται νέος προσδιορισμός, όχι όμως του προσδιορισθέντος με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις και οφειλόμενου φόρου, ο οποίος επιτρεπτός κατά νόμον (μπορεί να) εισπράττεται και δυνάμει των διατάξεων περί αναγκαστικής είσπραξης οφειλών προς το Δημόσιο, αλλά αποκλειστικά προς επιβολή του συνόλου των προσαυξήσεων που δεν καταβλήθηκαν λόγω υπαγωγής, αρχικά, στις διατάξεις των άρθρων 57-61 ν. 4446/2016.

Επειδή, δεδομένου ότι από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν τόσο κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προαναφερθέντα υιό της προσφεύγουσας, ως πληρεξούσιό της, του ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2018 εγγράφου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (30.3.2018), όσο και κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (23.4.2018)) συνάγεται ότι η ενδικοφανής προσφυγή του άρθρου 63 ν. 4174/2013 έχει προβλεφθεί και μπορεί να ασκηθεί μόνο κατά ρητών ή σιωπηρών (τεκμαιρόμενων) **πράξεων** της Φορολογικής Διοίκησης -ως τοιούτων νοουμένων των ατομικών διοικητικών πράξεων, κατά την έννοια που έχουν αυτές στο διοικητικό δίκαιο, ήτοι πράξεων που έχουν εκτελεστικότητα-, με τις οποίες προσδιορίζεται και επιβάλλεται φόρος ή πρόστιμο φορολογικής

φύσης, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, στρεφόμενη κατά του ως άνω υπ' αριθμ./2018 εγγράφου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ενός δηλαδή εγγράφου που, κατά τα προεκτεθέντα, δεν έχει εκτελεστικότητα, πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη** και συγκεκριμένα ως **ασκηθείσα κατά μη πράξης**, κατά την προεκτεθείσα έννοια που έχει ο όρος «πράξη» στο άρθρο 63 ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 23.4.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της χήρας του, ΑΦΜ, κατά του υπ' αριθμ. πρωτ./2018 εγγράφου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας που εκδόθηκε σε απάντηση της υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αίτησής της, **ως απαράδεκτης**.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους ως άνω κληρονόμους της προσφεύγουσας,-..... του με ΑΦΜ, κάτοικο, οδός αριθμός, και του με ΑΦΜ, κάτοικο, οδός αριθμός

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**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.