



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/12/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **3501**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).
 - 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.
 - δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) 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 06.09.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ρόδου, κατοίκου Ηνωμένου Βασιλείου,, κατά της υπ' αριθμ. /9.8.2024 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, με την οποία απορρίφθηκε το υπ' αριθμ. /19.7.2024 αίτημά του για επανεκκαθάριση του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) για τα έτη 2014, 2015 και 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 υπ' αριθμ./9.8.2024 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, με την οποία απορρίφθηκε το υπ' αριθμ./19.7.2024 αίτημά του για επανεκκαθάριση του ΦΕφπ για τα έτη 2014, 2015 και 2016, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία του διατυπωθέντος με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή αιτήματος, η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 06.09.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./9.8.2024 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου απορρίφθηκε το υπ' αριθμ./19.7.2024 αίτημα του προσφεύγοντος για επανεκκαθάριση του ΦΕφπ για τα έτη 2014, 2015 και 2016, με την αιτιολογία ότι αφενός σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 ΚΦΔ και την υπ' αριθμ. Α.1229/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ είχε τη δυνατότητα να υποβάλει αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2014, στο πλαίσιο της έκδοσης πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, μέχρι τις 31.12.2020, προσκομίζοντας όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά, και αφετέρου για το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Α.1178/2021 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ και το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 188498/22.10.2021, η δυνατότητα υποβολής των αρχικών δηλώσεων, που υποβάλλονται στο πλαίσιο της έκδοσης πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, έληξε στις 31.12.2021, ενώ για το φορολογικό έτος 2016 δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου.

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, εντός του 2024 ο προσφεύγων είχε υποβάλει το υπ' αριθμ./19.3.2024 (πρώτο) αίτημά του -ακριβώς ίδιου περιεχομένου με το ως άνω υπ' αριθμ./19.7.2024 αίτημά του-, με το οποίο ζητούσε να γίνει νέα εκκαθάριση των πράξεων εκτιμώμενου προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικών ετών 2014 και 2015 ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού. Το αίτημα αυτό απορρίφθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ρόδου την 01.04.2024 με αιτιολογία ουσιαδώς όμοια με αυτήν, με την οποία απορρίφθηκε το ως άνω υπ' αριθμ./19.7.2024 αίτημά του με την προαναφερθείσα υπ' αριθμ./9.8.2024 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, δηλαδή ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 ΚΦΔ και της υπ' Α.1178/2021 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ μετά την έκδοση της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος μπορούσε να υποβάλει δήλωση ΦΕφπ, συνυποβάλλοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά, εντός των προθεσμιών που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 18 και 36 του ΚΦΔ, ήτοι εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά, καθ' ερμηνεία του διατυπωθέντος με αυτήν αιτήματός του, την ακύρωση της ως άνω απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και κατ' επέκταση των προαναφερθεισών πράξεων εκτιμώμενου προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικών ετών 2014 και 2015, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι στην προκειμένη περίπτωση συντρέχει περίπτωση διπλής φορολογίας, αφού έχει φορολογηθεί από το Ηνωμένο Βασίλειο για τα εισοδήματα που απέκτησε τα

φορολογικά έτη 2014 και 2015, όπως προκύπτει, κατά τους ισχυρισμούς του, από την από 12.5.2023 επιστολή επιβεβαίωσης κατοικίας του Γραφείου Εσόδων και Τελωνειακών του Ηνωμένου Βασιλείου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α' και γ' Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω από 01.04.2024 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί του ως άνω υπ' αριθμ./19.3.2024 (πρώτο) αίτηματος του προσφεύγοντος: «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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. [...]. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [...].»

Επειδή, από κανένα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων άσκησε ενδικοφανή προσφυγή κατά της από 01.04.2024 απόρριψης του υπ' αριθμ./19.3.2024 (πρώτου) αιτήματός του μέχρι την ημερομηνία υποβολής του υπ' αριθμ./19.7.2024, ακριβώς ίδιου περιεχομένου με αυτό, (δευτέρου) αιτήματός του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 και 8 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου: «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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. [...]. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [...]. 2. [...]. 8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών 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 τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. [...]. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά σε ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, περαιτέρω, όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 και 8 ν. 5104/2024 και εκείνη του άρθρου 66 παρ. 29 ν. 4646/2019 (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου), η κατά το άρθρο 72 ν. 5104/2024 ενδικοφανής προσφυγή 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-, με τις οποίες **είτε** προσδιορίζεται και επιβάλλεται φόρος ή φορολογικής φύσης πρόστιμο (ή απορρίπτεται εν όλω ή εν μέρει αίτηση προς επιστροφή ποσού φόρου ή προστίμου αναφορικά με συγκεκριμένη φορολογική υποχρέωση του ίδιου του αιτούντος, την οποία αυτός αμφισβητεί διά της εν λόγω αίτησης επιστροφής, ή, κατά την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. υπ' αριθμ. 2105/2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου (σκέψεις 3, 4 και 5 της απόφασης, ομόφωνα) και υπ' αριθμ. 1762/2019 απόφαση (5μ.)

επίσης του Β΄ Τμήματος του Δικαστηρίου (σκέψεις 4 και 7 της απόφασης, ομόφωνα)), «κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή») **εΐτε** απορρίπτεται αίτηση περί παύσης της αλληλέγγυας ευθύνης κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 5104/2024 (ήτοι για φορολογικής φύσης χρέη).

Επειδή, υπό αυτό το πρίσμα η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη** και συγκεκριμένα ως **ασκηθείσα κατά μη πράξης**, κατά την προεκτεθείσα έννοια που έχει ο όρος «πράξη» στο άρθρο 72 ν. 5104/2024. Κι αυτό, γιατί η προσβαλλόμενη με αυτήν υπ' αριθμ./9.8.2024 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου **δε συνιστά**:

α) πράξη προσδιορισμού και επιβολής φόρου ή φορολογικής φύσης προστίμου (ή απόρριψης εν όλω ή εν μέρει αίτησης προς επιστροφή ποσού φόρου ή προστίμου αναφορικά με συγκεκριμένη/-ες φορολογική/-ές υποχρέωση/υποχρεώσεις του προσφεύγοντος, την/τις οποία/-ες αυτός αμφισβητεί διά της εν λόγω αίτησης επιστροφής, ή

β) πράξη, με την οποία, κατά την προπαρατεθείσα πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, «κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή») από τις αναφερόμενες στο ν. 4174/2013, ούτε και

γ) αρνητική απάντηση επί αιτήματος για παύση της αλληλέγγυας ευθύνης κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 5104/2024 (ήτοι για φορολογικής φύσης χρέη),

αλλά **επιβεβαιώνει** απλώς την από 01.04.2024 απόρριψη του προαναφερθέντος υπ' αριθμ./19.3.2024 (πρώτου) αιτήματος του προσφεύγοντος, ίδιου περιεχομένου με το ως άνω υπ' αριθμ./19.7.2024 αίτημά του (κατά της οποίας (από 01.04.2024 απόρριψης) μπορούσε εμπροθέσμως κατά νόμον να είχε ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά το άρθρο 63 ΚΦΔ / το άρθρο 72 ν. 5104/2024 το αργότερο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, κάτι τέτοιο όμως δεν προκύπτει από κανένα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης). Αποτελεί δηλαδή η απάντηση αυτή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου απλώς **επιβεβαιωτικού χαρακτήρα** απάντηση/έγγραφο και ως τέτοια/-ο **δεν έχει εκτελεστότητα**. Για το λόγο αυτό, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη**.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 παρ. 1 Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων («ΚΕΔΕ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4978/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της υπ' αριθμ./2022 ατομικής ειδοποίησης καταβολής - υπερημερίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, που αφορούσε στα οφειλόμενα από αυτόν ποσά δυνάμει των ως άνω πράξεων εκτιμώμενου προσδιορισμού ΦΕφπ (08.10.2022): *«Πριν από την έναρξη της εκτέλεσης ο οφειλέτης μπορεί να ασκήσει ανακοπή κατά της ατομικής ειδοποίησης και κατά του νομίμου τίτλου. Με την ανακοπή επιτρέπεται η προβολή αντιρρήσεων ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, καθώς και η αμφισβήτηση της ουσιαστικής βασιμότητας της απαίτησης του Δημοσίου, εφόσον ο προσδιορισμός της δεν έχει ανατεθεί σε δικαστήρια ή σε διοικητικές επιτροπές που αποφαινόνται με δύναμη δεδικασμένου.»*

Επειδή, από τη στιγμή που στην υπό κρίση περίπτωση έχει εκδοθεί ατομική ειδοποίηση καταβολής - υπερημερίας (και συγκεκριμένα η προαναφερθείσα υπ' αριθμ. πρωτ./2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου) συνάγεται ότι τα ποσά που αναφέρονται μέσα σ' αυτήν (ανεξαρτήτως μάλιστα της φύσης τους, φορολογικής ή μη) έχουν καταστεί

ληξιπρόθεσμα και επομένως ο προσφεύγων δεν μπορεί πλέον κατά νόμον, όπως προκύπτει σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 65 παρ. 1 ΚΕΔΕ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της υπ' αριθμ./2022 ατομικής ειδοποίησης καταβολής - υπερημερίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, που αφορούσε στα οφειλόμενα από αυτόν ποσά δυνάμει των ως άνω πράξεων εκτιμώμενου προσδιορισμού ΦΕΦΠ (08.10.2022)), ούτε α) να ζητήσει με αίτησή του (συνεπώς ούτε με τις υπ' αριθμ./19.3.2024 (πρώτη) και υπ' αριθμ./19.7.2024 (δεύτερη)) ή οποιαδήποτε διοικητική (συνεπώς ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή) ή δικαστική προσφυγή την τροποποίηση των εν λόγω ληξιπρόθεσμων οφειλών, δηλαδή, κατά τη διατύπωση της προαναφερθείσας διάταξης του άρθρου 65 παρ. 1 ΚΕΔΕ, να αμφισβητήσει το κατ' ουσίαν βάσιμο των σχετικών απαιτήσεων του Δημοσίου (και γενικότερα να στραφεί κατά των πράξεων, από τις οποίες πηγάζουν οι οφειλές που εμφανίζονται στην ως άνω ατομική ειδοποίηση καταβολής - υπερημερίας), αφού ο προσδιορισμός τους (πριν την περιέλευσή τους στην κατάσταση του ληξιπροθέσμου) είχε κατά νόμον ανατεθεί (κατά χρόνον αρμοδιότητα) στην Υπηρεσία μας (αλλά μπορεί μόνο να στραφεί με ένδικο βοήθημα κατά της ατομικής ειδοποίησης καταβολής - υπερημερίας ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου), αλλά ούτε και β) να στραφεί με ενδικοφανή προσφυγή κατά της εν λόγω ατομικής ειδοποίησης καταβολής - υπερημερίας, αφού αυτή δεν υπάγεται στην κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου άρθρου 72 παρ. 1 εδ. α' ν. 5104/2024 (όπως ίσχυε κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν της εν λόγω ατομικής ειδοποίησης καταβολής - υπερημερίας (08.10.2022)) έννοια των «πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης», κατά των οποίων επιτρέπεται η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής της διάταξης αυτής (αλλά μπορεί μόνο να στραφεί κατά της ατομικής αυτής ειδοποίησης καταβολής - υπερημερίας με ένδικο βοήθημα ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου). Για το λόγο αυτό, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει και υπό αυτό το πρίσμα να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 06.09.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως **απαράδεκτης**.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.