



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/06/2018

Αριθμός απόφασης: 3074

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. 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.)*».
 - δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*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*».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 20/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου Ν. Χιλής Αλεξανδρούπολης, οδός κατά της από 05/05/2015 εκκαθάρισης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών με την οποία τροποποιήθηκε η από 25/11/2014 εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την από 05/05/2015 εκκαθάριση της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών με την οποία τροποποιήθηκε η από 25/11/2014 εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 το με αριθμ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Π.Σ που εκδόθηκε στις 05/05/2015, προέκυψε για την προσφεύγουσα ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 14.865,37 ευρώ το οποίο αποτελείται από κύριο φόρο ποσού 9.166,70 ευρώ και προκαταβολή φόρου ύψους 5.698,67 ευρώ.

Η προσφεύγουσα είναι συνταξιούχος και υπέβαλε εμπροθέσμως την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος για το έτος 2010 (οικ. έτος 2011) στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών. Με την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης της επιβλήθηκε φόρος εισοδήματος ύψους 14.865,37 ευρώ λόγω διαφοράς τεκμηρίων από αγορά που πραγματοποίησε στο εν λόγω έτος. Η προσφεύγουσα κατέβαλε τον ως άνω φόρο και στις 29/08/2011 κατέθεσε συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011, δηλώνοντας ανάλωση κεφαλαίου ύψους 20.000,00 € για την δικαιολόγηση της διαφοράς του τεκμηρίου. Η ως άνω Δ.Ο.Υ. στις 25/11/2014 προέβη σε εκκαθάριση της συμπληρωματικής δήλωσης με την έκδοση του με αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Π.Σ οικονομικού έτους 2011, από την οποία προέκυψε φόρος ύψους 10.473,46 ευρώ, ήτοι μειωμένος φόρος από τον αρχικό κατά 4.391,91 ευρώ. Στις 27/03/2015 η προσφεύγουσα κατέθεσε τη με αρ. πρωτ./27-03-2015 αίτηση επιστροφής του ποσού των 4.391,91 ευρώ που προέκυψε ως διαφορά προς επιστροφή μετά την εκκαθάριση της υποβληθείσας από μέρους της τροποποιητικής δήλωσης. Ωστόσο στις 05/05/2015 η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών προέβη εκ νέου σε οίκοθεν εκκαθάριση της δήλωσης οικονομικού έτους 2011 με την οποία επανήλθε στην αρχική εκκαθάριση εκδίδοντας τη προσβαλλόμενη πράξη, ήτοι το με αριθμ. ειδοποίησης/05-05-2015 εκκαθαριστικό σημείωμα τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Π.Σ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την νέα εκκαθάριση της υποβληθείσας από μέρους της συμπληρωματικής δήλωσης για το οικονομικό έτος 2011 προβάλλοντας του παρακάτω ισχυρισμούς:

- Το δεύτερο εκκαθαριστικό σημείωμα τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 ουδέποτε το παρέλαβε, ούτε της κοινοποιήθηκε, ούτε λόγω της ηλικίας της (91 ετών) είχε τη δυνατότητα εκτύπωσης του μέσω διαδικτύου.
- Η καθυστέρηση στην εκκαθάριση της συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε η προσφεύγουσα στις 29/08/2011 για το οικονομικό έτος 2011 έγινε με υπαιτιότητα της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών,

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 433/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε δεκτή από τη Γ.Γ.Π.Σ., εφόσον υφίσταται αδυναμία έγχαρτης απόδειξης περί της λήψης γνώσης του περιεχομένου των ηλεκτρονικώς κοινοποιούμενων διοικητικών εγγράφων από το φορολογούμενο, η προσβολή τους καθίσταται απρόθεσμη.

Επειδή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε στις 20/02/2018 κατά της από της από 05/05/2015 εκκαθάρισης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών (εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου

εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Π.Σ., οικονομικού έτους 2011 με αριθμ. ειδοποίησης/05-05-2015) και δεν αποδεικνύεται από τα στοιχεία του φακέλου η λήψη γνώσης του περιεχομένου της ως άνω πράξεως από την υπόχρεη.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, η υπό κρίση προσφυγή ασκείται παραδεκτως θεωρούμενη ως εμπρόθεσμη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν κατά το οικονομικό έτος 2011: «4. Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης, να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη ή αντικειμενική δαπάνη και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε. Στην περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης επιδίδεται, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με απόδειξη, γνωστοποίηση αυτής στο φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να την προσβάλει προσφεύγοντας, μέσα σε προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου. Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει, ότι η ανάκληση δε γίνεται δεκτή λόγω παρόδου του οικείου οικονομικού έτους και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει μέσα σε προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του ν. 2717/1999 κατά της γνωστοποίησης αυτής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαινεται στην ουσία.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.4174/2013, παρ. 1 και 3:

«1.Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

3.Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης."

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«43. Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 425/2017 : «5. Επειδή, όπως προκύπτει από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλει βάσει δηλώσεώς του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δηλώσεως. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρις όμως

του χρόνου εντός του οποίου είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, εκτός αν οριστικοποιηθεί εν τω μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσης εντός της ως άνω πενταετίας ανακλήσεως, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του....»

Επειδή, στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010 και ισχύει σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1204/29.12.2010 για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από 23/4/2010 και μετά, ορίζεται:

«7. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.

Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου.

Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.»

Επειδή, στις διατάξεις της παραγράφου του άρθρου 32 του Ν. 4174/2013:

«1.Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσα και πράξη προσδιορισμού φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, από την εξέταση του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, δεν προκύπτει στοιχείο από το οποίο να τεκμηριώνεται η δυνατότητα της φορολογικής αρχής να εκδώσει πράξη διοικητικού προσδιορισμού διαφορετική από αυτή που προέκυψε με βάση την υποβληθείσα από μέρους της προσφεύγουσας τροποποιητικής δήλωσης για το οικονομικό έτος 2011. Επίσης δεν αναφέρονται από μέρους της φορολογικής αρχής τα ειδικά στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο εκ νέου προσδιορισμός του φόρου.

Επειδή σε ότι αφορά τις απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, οι οποίες είναι "αρχήθεν" αχρεωστήτως καταβληθείσες, προβλέπεται τριετής χρόνος παραγραφής από της καταβολής αυτών, (εδαφ. α' της παρ. 2 άρθρ. 90 ν. 2362/1995), ενώ στην περίπτωση, κατά την οποία η καταβολή είναι καταρχήν νόμιμη, αλλά εκ των υστέρων προκύπτει λόγος αξίωσης, η παραγραφή

αρχίζει από το χρονικό σημείο "επελεύσεως του επιγενόμενου λόγου".(656/2002 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ)

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 20/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜκαι :α) την ακύρωση του με αριθμ. ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Π.Σ, που εκδόθηκε στις 05/05/2015 και β)την επικύρωση της πρώτης εκκαθάρισης της συμπληρωματικής δήλωσης που υπέβαλε η προσφεύγουσα για το οικονομικό έτος 2011 με όλες τις νόμιμες συνέπειες που αυτή παράγει συνεπεία επιγενόμενου λόγου.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

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

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.