



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01.11.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1775

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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. Την από 2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Α.Φ.Μ. κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της με αριθμό πρωτ. 2018 αίτησης τροποποίησης/ανάκλησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Α.Φ.Μ. 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 τη υπ' αριθ. πρωτ.2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίφθηκε ρητώς η υπ' αριθ. πρωτ. 2016 αίτηση της προσφεύγουσας τροποποίησης/ανάκλησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και διενέργειας νέας εκκαθάρισης, αφού αφαιρεθεί από το ετήσιο συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε φόρο αποδοχών της από την άσκηση δικαστικών καθηκόντων ποσό ίσο με το 25% του ετήσιου συνολικού ακαθάριστου ποσού των αποδοχών αυτών και επιστροφή σε αυτήν του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος. Κατόπιν τούτου η προσφεύγουσα άσκησε τη με αριθμό πρωτ. 2017 ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθμ. πρωτ.2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η οποία απορρίφθηκε από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών Υποδιεύθυνση Θεσσαλονίκης με τη με αριθμό 2017 απόφαση. Κατά της απορριπτικής απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών δεν ασκήθηκε από την προσφεύγουσα εντός της νόμιμης προθεσμίας των 30 ημερών προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκ νέου αίτηση (αριθ. πρωτ.2018) τροποποίησης/ανάκλησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 προς την Δ.Ο.Υ., ζητώντας τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης, με το ίδιο σκεπτικό. Η Δ.Ο.Υ. δεν απάντησε στο νέο αίτημα της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) την αποδοχή της με αρ. πρωτ. 2018 αίτησης τροποποίησης/ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και β) τον εκ νέου υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου και την επιστροφή του φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε αχρεωστήτως.

Επειδή με το άρθρ. 19 παρ. 1 και 3 ν. 4174/2013 ως ίσχυε πριν τροποποιηθεί με το άρθρο 397 παρ. 2 του Ν. 4512/2018 οριζόταν ότι: «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 με το άρθρο 397 παρ. 2 του Ν. 4512/2018 τροποποιήθηκε από 17.01.2018 η παρ. 3 του ανωτέρω άρθρου ως εξής:

«3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.....»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1119/22.06.2018 ορίζεται ότι:

α) Με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 αντικαθίστανται η παράγραφος 1 του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. για την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης και η παράγραφος 3 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου για την υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης και παρέχεται η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, αρχικής ή τροποποιητικής, χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής, και μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, με διαφορετικές κυρώσεις, ανάλογα με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν.4512/2018, ήτοι από 17.1.2018 και μετά.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι:

«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, με την ΠΟΛ. 1207/20-12-2017, με την οποία δόθηκαν συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ. 1172/2017 εγκυκλίου και οδηγίες για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ορίζεται ότι:

«2. Αξίωση επιστροφής φόρου που προβάλλεται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με έγγραφο αίτημα επιστροφής φόρου δυνάμει τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης, που υποβάλλεται μετά την έκδοση της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου, εξετάζεται σύμφωνα με τα αναφερόμενα σε αυτήν, τηρουμένης της τρίμηνης προθεσμίας για την αποδοχή ή απόρριψή της, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 63 παρ.2 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) και 42 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Στην πιο πάνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή της. Η αποδοχή αυτή

πραγματοποιείται, στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, με την έκδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου. Αντίστοιχα, στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, ως αποδοχή νοείται η αποδοχή του έγγραφου αιτήματος για επιστροφή του φόρου, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1183/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση ή το αίτημα επιστροφής κατόπιν έκδοσης απόφασης επί ασκηθείσας ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 περ. δ' της ΠΟΛ. 1207/2017 με θέμα: «Συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου και παροχή οδηγιών για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων.» ορίζεται ότι: «3. 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:

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, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1064/2017 προβλέπεται ότι: «Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 63 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «Παράλειψη υπάρχει όταν η διοικητική αρχή, αν και υποχρεούται κατά νόμο, δεν εκδίδει εκτελεστή

ατομική διοικητική πράξη για να ρυθμίσει ορισμένη έννομη σχέση. Η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας που τυχόν τάσσει ο νόμος για την έκδοση, είτε αυτεπαγγέλτως είτε ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, της πράξης αυτής. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση (σιωπηρή άρνηση), αν από το νόμο δεν τάσσεται τέτοια προθεσμία, η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της σχετικής αίτησης στη Διοίκηση. Η κατά τις προηγούμενες περιόδους παράλειψη συντελείται, επίσης, με την έκδοση θετικής διοικητικής πράξης από την οποία συνεπάγεται εμμέσως η βούληση της Διοίκησης να μην προβεί στη ρύθμιση ορισμένης έννομης σχέσης».

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται :..... η) βεβαιωτικές πράξεις, με τις οποίες δηλώνεται εμμονή της Διοίκησης σε προγενέστερη διοικητική πράξη, χωρίς νέα ουσιαστική έρευνα (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», Τόμος II, σελ. 109-111).

Επειδή, επιβεβαιωτικές πράξεις δεν απαιτείται να είναι μόνον 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 (Βλ. Μ. Στασινόπουλος, Δίκαιον των Διοικητικών πράξεων, Αθήναι 1951, σελ. 211. Κ. Γώγος, Η δικαστική προσβολή παραλείψεων της Διοίκησης, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2005, σελ. 186-187. ΣτΕ 4806/1997 σκέψη 6, ΣτΕ 4326/2010 σκέψη 4). Πρέπει, όμως, να διευκρινιστεί ότι τα ανωτέρω ισχύουν εφόσον οι επιβεβαιωτικές πράξεις (ρητές ή σιωπηρές) αποτελούν επαναλήψεις προηγούμενων ρητών αρνητικών πράξεων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα προσβάλλει τη σιωπηρή απόρριψη της δεύτερης υπ' αριθ. πρωτ.2018 αίτησής της για μερική ανάκληση-τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, καθώς η πρώτη αίτηση της προς την ανωτέρω φορολογική αρχή με αριθ. πρωτ. 2016 είχε απορριφθεί με τη με αριθμό πρωτ. 2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, κατά της αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η με αριθμ. πρωτ.2017 ενδικοφανής προσφυγή η οποία απορρίφθηκε με τη με αριθμό2017 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Υποδιεύθυνση Θεσσαλονίκης, κατά της απόφασης δε αυτής δεν ασκήθηκε προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια εντός της νόμιμης προθεσμίας και ως εκ τούτου για τη νέα αίτηση δεν απαιτείται καμία ενέργεια εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. διότι το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης έχει ήδη ασκήσει την αρμοδιότητά του και συνεπώς ορθώς το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας δεν έγινε αποδεκτό.

Επειδή, η ανωτέρω σιωπηρή απόρριψη επί της δεύτερης υπ' αριθ. πρωτ.2018 αίτησης της προσφεύγουσας για την μερική ανάκληση-τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας

εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 αποτελεί βεβαιωτική πράξη της φορολογικής αρχής για προγενέστερη διοικητική της πράξη, δη τη με αριθμό πρωτ.2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της πρώτης υπ' αριθ. πρωτ.2016 αίτησης, χωρίς νέα ουσιαστική έρευνα.

Κατά συνέπεια η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή απορρίπτεται ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη ως απαράδεκτης της υπ' αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.