



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 28 / 01 / 2019

Αριθμός Απόφασης **441**

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. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' 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 **28/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, κατά των από **06/08/2018**, **05/09/2018** και **05/09/2018** εκκαθαριστικών σημειωμάτων Φόρου εισοδήματος **οικ. ετών 2011, 2012 και 2013**, καθώς και της τεκμαιρόμενης απόρριψης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, στις με αριθμ. πρωτ. **/31-07-2018** και **/31-07-2018** αιτήσεις της, με τις οποίες είχε διατυπώσει ρητή επιφύλαξη ως προς την παραγραφή των οικ. ετών 2011 και 2012,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **28/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, των υποβληθέντων στην υπηρεσία μας υπομνημάτων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Μετά από έρευνα που διενεργήθηκε στο αρχείο της Υπηρεσίας, με αφορμή την υπ' αριθμ./09-03-2018 αίτηση της προσφεύγουσας για τη μεταφορά της φορολογικής της κατοικίας στη, διαπιστώθηκε ότι **δεν είχε υποβάλει δηλώσεις για τα οικ. έτη 2011, 2012 και 2013 και για το φορολογικό έτος 2014**. Προκειμένου να ολοκληρωθεί η διαδικασία μεταφοράς της φορολογικής της κατοικίας, κλήθηκε από την υπηρεσία να υποβάλει τις ανωτέρω δηλώσεις. Στις **29/03/2018** υπέβαλε εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις των ως άνω ετών, στις οποίες για μεν τα οικ. έτη 2011 και 2012 δήλωσε μηδενικά εισοδήματα, ενώ για το οικ. έτος 2013 δήλωσε τα εισοδήματά της και τον αναλογούντα και παρακρατηθέντα φόρο (κωδ.Ε1: 301, 313, 315) βάσει της βεβαίωσης αποδοχών που της είχε χορηγηθεί από τον εργοδότη της. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα κλήθηκε να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις των οικ. ετών 2011 και 2012, δεδομένου ότι από το *taxis* προέκυπτε ότι κατά τα έτη αυτά είχε αποκτήσει εισοδήματα, τα οποία δεν είχαν δηλωθεί με τις αρχικές δηλώσεις της.

Στις **31/07/2018**, η προσφεύγουσα υπέβαλε **τροποποιητικές δηλώσεις των οικ. ετών 2011 και 2012, με επιφύλαξη** (αριθ. πρωτ./31-07-2018 και/31-07-2018 αντίστοιχα), περιλαμβάνοντας σ' αυτές τα εισοδήματά της και τον αναλογούντα και παρακρατηθέντα φόρο (κωδ.Ε1: 301, 313, 315) βάσει των βεβαιώσεων αποδοχών που της χορήγησε η ίδια η υπηρεσία. Η επιφύλαξη αφορούσε την **ένσταση παραγραφής** των εν λόγω ετών, στην οποία η υπηρεσία δεν απάντησε, και ακολούθως εκδόθηκαν τα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος των ως άνω οικονομικών ετών, ήτοι:

- ✓ Για το **οικον. έτος 2011**, το με αρ. χρημ. καταλ.:και αρ. ειδ/σης:Εκκαθαριστικό, από το οποίο προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό προς καταβολή ύψους **1.837,23€**,
- ✓ Για το **οικον. έτος 2012**, το με αρ. χρημ. καταλ.:, αρ. ειδ/σης:Εκκαθαριστικό, από το οποίο προκύπτει τελικό χρεωστικό ποσό προς καταβολή ύψους **8.492,41€** και
- ✓ Για το **οικον. έτος 2013**, το με αρ. χρημ. καταλ.:, αρ. ειδ/σης:Εκκαθαριστικό, από το οποίο προκύπτει τελικό χρεωστικό ποσό προς καταβολή ύψους **10.176,87€**.

Εν συνεχεία, στις 18/09/2018, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια ΔΟΥ την υπ' αριθμ./18-09-2018 αίτησή της, με την οποία ζητούσε να γίνει **νέα εκκαθάριση** των ανωτέρω δηλώσεων (οικ. ετών 2011, 2012 και 2013), **αφού ληφθεί υπόψη ο παρακρατηθείς φόρος** που είχε αποδοθεί στο Δημόσιο για λογαριασμό της από την εργοδότητά της εταιρεία, στην οποία η ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών δεν απάντησε.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, καθώς και με τα υπ' αριθμ. **ΕΙ2018/10-12-2018** και **ΕΙ2019/08-01-2019 υπομνήματά της** που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, ζητά την **ακύρωση** της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών στις με αριθ. πρωτ./2018,/2018 **επιφυλάξεις της** που υποβλήθηκαν μαζί με τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις των οικ. ετών 2011 και 2012, καθώς και την ακύρωση ή τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω των εκκαθαριστικών φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2011, 2012 και 2013, αφού ληφθεί υπόψη ο παρακρατηθείς φόρος που είχε αποδοθεί στο Δημόσιο για λογαριασμό της από τον εργοδότη της, προβάλλοντας ότι:

- 1) **Παραγραφή** του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου στα οικ. έτη 2011 και 2012.

- 2) Παρανόμως **δεν διενήργησε έκπτωση του παρακρατηθέντος φόρου** από το φόρο που προέκυψε βάσει της κλίμακας.
- 3) Παράνομη και εσφαλμένη η έκδοση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων, **κατ' απόκλιση από τα δεδομένα** των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων φόρου εισοδήματος.

1) Επί του ισχυρισμού της παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου

Επειδή με τον 1^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου στα **οικ. έτη 2011 και 2012** έχει υποπέσει σε παραγραφή,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις», και με τις διατάξεις του άρθρου **84** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) ότι: «**1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 2) [...], 3) [...], 4) [...], 5) Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης**».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των **οικον. ετών 2011 και 2012**, οι οποίες υποβλήθηκαν **εκπρόθεσμα στις 29/03/2018, ήτοι μετά την παρέλευση πενταετίας** από το τέλος του έτους που όφειλαν να υποβληθούν αυτές, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου **84§5** του **ν. 2238/1994** και το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπεντα-ετίας** από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση των δηλώσεων αυτών,

Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη **2011 και 2012 δεν έχει παραγραφεί** και οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, πρέπει να **απορριφθούν** ως αβάσιμοι.

2) Επί του ισχυρισμού της εσφαλμένης έκδοσης των εκκαθαριστικών, κατ' απόκλιση από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φόρου εισοδήματος

Επειδή με τον 3^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, όπως αναλυτικά αναφέρεται και στο 1^ο από τα υπομνήματά της, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή προέβη στην εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων της οικ. ετών 2011, 2012 και 2013, αγνοώντας τα δηλωθέντα ποσά καταβληθέντος φόρου, χωρίς να έχει τη σχετική εξουσία να το πράξει και χωρίς να διαλάβει την απαιτούμενη εκ του νόμου ειδική αιτιολογία. Ευρύτερη δε, εξουσία επεμβάσεως επί των εν λόγω δηλώσεων θα διέθετε μόνον εάν διέτασσε σχετικώς τη διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου, δυνάμει εκδόσεως αντίστοιχης εντολής ελέγχου και ακολουθώντας τη διαδικασία ελέγχου που προβλέπει ο Κ.Φ.Δ. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η φορολογική Αρχή δεν είχε την κατά νόμον σχετική εξουσία επέμβασης στις υποβληθείσες δηλώσεις και οι επίμαχες καταλογιστικές πράξεις στερούνται παντελώς της απαιτούμενης από το νόμο αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθούν, προσκομίζει δε και επικαλείται τις

υποβληθείσες τροπο-ποιοητικές δηλώσεις και τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά, επικαλείται δε την υπ' αριθμ. **6134/04-12-2017** Απόφαση της Υπηρεσίας μας, η οποία σε ανάλογη περίπτωση είχε κρίνει ότι «η ΔΟΥ δεν έχει απολύτως κανένα δικαίωμα να παρέμβει στη συμπλήρωση της δήλωσης, η οποία γίνεται με ευθύνη του φορολογουμένου, αλλά μόνο να ελέγξει αυτήν,...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **23** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι:

«**1)** Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. **2)** Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: **α)** Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης ...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **30** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι:

«**1)** Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. **2)** Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: **α)** πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, **β)** πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, **γ)** πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και **δ)** πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **32** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι:

«**1)** Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. **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 από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η φορολογική Αρχή, δεν έχει απολύτως κανένα δικαίωμα να μην λάβει υπόψη της ποσά που περιλαμβάνονται στη δήλωση, η οποία γίνεται με ευθύνη του φορολογούμενου, αλλά μόνο να ελέγξει αυτήν με βάση τις διατάξεις του άρθρου 23§§1,2 του **ν. 4174/2013** και εφόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§3 περ. α' του ίδιου νόμου «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 με τις διατάξεις του άρθρου **66§2** του **ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου δεν λαμβάνει υπόψη λέξεις, ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα τη συνδρομή των προϋποθέσεων, με βάση όσα ορίζονται στις

κείμενες διατάξεις. Αριθμητικά λάθη στις αθροίσεις και στις μεταφορές, καθώς και αναριθμητισμοί, που αφορούν στην ορθή συμπλήρωση της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου, διορθώνονται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του.»

Επειδή οι θέσεις της διοίκησης ως προς την οίκοθεν διόρθωση λαθών ή παραλείψεων των υποβληθεισών δηλώσεων, περιλαμβάνονταν κάθε χρόνο σε σχετική εγκύκλιο (ενδεικτικά η υπ' αριθμ. 1019094/324/A0012/ΠΟΛ.1047/21-02-2001), όπου αναφέρεται σχετικά: «Στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται λάθη ή παραλείψεις, πρέπει αυτά να διορθωθούν από τον ίδιο το φορολογούμενο κατά την παραλαβή της δήλωσης. Όταν η δήλωση υποβλήθηκε ταχυδρομικά ή ηλεκτρονικά ή από τρίτο πρόσωπο, ή τα λάθη και οι παραλείψεις διαπιστωθούν μετά από την απομάκρυνση του φορολογούμενου από τη ΔΟΥ, πρέπει να προσκληθεί (με κάθε πρόσφορο μέσο) ο φορολογούμενος για τη διόρθωση των λαθών ή τη συμπλήρωση τυχόν ελλείψεων που υπάρχουν στη δήλωση. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 66 του ν. 2238/1994,...».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις, ερμηνευόμενες σε συνδυασμό, συνάγεται ότι, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογούμενου, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ δεν δικαιούται να τροποποιήσει οποιοδήποτε δεδομένο της φορολογικής δήλωσης του υπόχρεου, η οποία αποτελεί, ούτως ή άλλως, δεσμευτικό για το φορολογούμενο τίτλο. Η εξουσία του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής περιορίζεται σε διόρθωση τυπικών σφαλμάτων (όπως διόρθωση αθροίσεων, αποκατάσταση αναριθμητισμών κλπ.) ή σε μη λήψη υπόψη μειωτικού για το φορολογητέο εισόδημα ποσού, λόγω μη συνυποβολής των νόμιμων δικαιολογητικών, κατ' άρθρο 66§2 του ν. 2238/1994. Τυχόν ευρύτερη εξουσία του προϊστάμενου της ΔΟΥ επί του σώματος της υποβληθείσας δήλωσης θα παραβίαζε το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου (άρθρο 20 § 2 του Συντάγματος), καθόσον μία τέτοια παρέμβαση θα λάμβανε χώρα χωρίς τη συμμετοχή του τελευταίου. Ενόψει τούτων, λαμβανομένου δε, περαιτέρω, υπόψη ότι, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης και τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα, αυτός διατηρεί ευρύτατες εξουσίες ελέγχου για τον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα, αν δεν έχει πειστεί για την ακρίβεια της δήλωσης, έχει τη δυνατότητα έκδοσης σχετικής εντολής ελέγχου και εκδόσεως και κοινοποιήσεως πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, κατόπιν σύνταξης έκθεσης ελέγχου η οποία αποτελεί και την αιτιολογία της πράξης.

Επομένως, ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής δεν μπορεί, με την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος, να προβεί αυτεπαγγέλτως σε αναμόρφωση των δεδομένων της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης, αλλά, σε περίπτωση που διαφωνεί με το περιεχόμενό της, οφείλει να ακολουθήσει τη διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΦΔ (έκδοση και κοινοποίηση στο φορολογούμενο πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, κατόπιν σύνταξης σχετικής έκθεσης), άλλως το σχετικό εκκαθαριστικό θα είναι νομικώς πλημμελές, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής του, και ακυρωτέο, κατ' αυτεπάγγελτη εξέταση του Δικαστηρίου (κατ' άρθρο 79 παρ. 1 και 3 του ΚΔΔ/μίας), καθόσον θα έχει εκδοθεί μετά από τροποποίηση των στοιχείων της δήλωσης του φορολογούμενου, μη προβλεπόμενη από τις οικείες διατάξεις και παραβιάζουσα, τελικώς, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του υπόχρεου (πρβλ. ΣτΕ 1054/1990, 1366/1992, 3696/1997 [μειοψ.], βλ. ΔΠρΑθ. 989/2002, πρβλ. ΔΠρΣύρου 134/2002, ΔΠρΡόδου 366/2005, ΔΠρΠειρ 1346/2009).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου και τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- ✓ Με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος **οικον. έτους 2011**, η οποία παρελήφθη από την αρμόδια ΔΟΥ στις 31/07/2018 (**Σχετ. 4**), η προσφεύγουσα δήλωσε εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών (κωδ. Ε-1: 301) το ποσό των 18.164,78€, φόρο που αναλογεί (κωδ. Ε-1: 313) το ποσό των 2.423,96€ και φόρο που παρακρατήθηκε (κωδ. Ε-1: 315) το ποσό των 2.387,60€,

ενώ στο αντίστοιχο εκκαθαριστικό σημείωμα δεν ελήφθησαν υπόψη τα αναγεγραμμένα ποσά του αναλογούντος και παρακρατηθέντος φόρου,

- ✓ Με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος **οικον. έτους 2012**, η οποία παρελήφθη από την αρμόδια ΔΟΥ στις 31/07/2018 (**Σχετ. 5**), η προσφεύγουσα δήλωσε εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών (κωδ. Ε-1: 301) το ποσό των 28.596,41€, φόρο που αναλογεί (κωδ. Ε-1: 313) το ποσό των 4.716,02€ και φόρο που παρακρατήθηκε (κωδ. Ε-1: 315) το ποσό των 4.645,29€, ενώ στο αντίστοιχο εκκαθαριστικό σημείωμα δεν ελήφθησαν υπόψη τα αναγεγραμμένα ποσά του αναλογούντος και παρακρατηθέντος φόρου και
- ✓ Με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος **οικον. έτους 2013**, η οποία παρελήφθη από την αρμόδια ΔΟΥ στις 29/03/2018 (**Σχετ. 6**), η προσφεύγουσα δήλωσε εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών (κωδ. Ε-1: 301) το ποσό των 31.703,91€, φόρο που αναλογεί (κωδ. Ε-1: 313) το ποσό των 5.916,40€ και φόρο που παρακρατήθηκε (κωδ. Ε-1: 315) το ποσό των 5.827,69€, ενώ στο αντίστοιχο εκκαθαριστικό σημείωμα δεν ελήφθησαν υπόψη τα αναγεγραμμένα ποσά του αναλογούντος και παρακρατηθέντος φόρου,

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η Φορολογική Αρχή προσδιόρισε το φόρο εισοδήματος των οικ. ετών 2011, 2012 και 2013, χωρίς να λάβει υπόψη της τα ποσά του αναλογούντος και παρακρατηθέντος Φόρου από μισθωτές υπηρεσίες που αναγράφονταν στους αντίστοιχους κωδ: 313 και 315 των παραληφθεισών απ' αυτήν δηλώσεων που υπέβαλε η προσφεύγουσα, ούτε ανέφερε τους λόγους που δεν έλαβε τα ποσά αυτά υπόψιν της σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23§§1,2 του ν. 4174/2013, ούτε εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 30§3 περ. α' του ίδιου νόμου, οι προσβαλλόμενες πράξεις, ως προς τη φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας, είναι τυπικά πλημμελείς και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθούν. Κατόπιν αυτού, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμελίες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης»

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **28/09/2018** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, και την **ακύρωση λόγω τυπικής πλημμέλειας** διότι η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τις διατάξεις των άρθρων 23§§1,2 και 30§3 περ. α' του ν. 4174/2013, των από 06/08/2018, 05/09/2018 και 05/09/2018 εκκαθαριστικών σημειωμάτων Φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα, και την επανάληψη διαδικασίας σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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 προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος

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.