



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/11/2019

Αριθμός απόφασης: 3123

**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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.Ο.Ρ.Γ. 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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 **21/06/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, οδός κατά: **α)** της με αριθμ...../2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 επί της με αριθμ. πρωτ..... αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **β)** της με αριθμ...../2019 επιστολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου που συνόδευε την ως άνω πράξη διοικητικού προσδιορισμού και **γ)** της με αριθμ...../2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 επί της με αριθμ. πρωτ..... 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις προαναφερθείσες προσβαλλόμενες πράξεις.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. **Χολαργού**.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **21/06/2019** 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:

α) Με την με αριθμ...../2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμ. πρωτ..... αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προσδιορίσθηκε ποσό πληρωμής **20.668,48 ευρώ**.

β) Με την με αριθμ...../2019 επιστολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου η οποία συνόδευε την ως άνω πράξη διοικητικού προσδιορισμού, ενημερώθηκε η προσφεύγουσα σε σχέση με την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης φορολογικού έτους 2014. Συγκεκριμένα ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου ενημέρωσε την προσφεύγουσα ότι οι τροποποιητικές δηλώσεις που έχει υποβάλλει στα οικονομικά έτη 2010-2014 και έχουν σχέση με την επικαλούμενη στην αρχική δήλωσή της ανάλωση κεφαλαίου έχουν εκκαθαριστεί από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. εκτός από τις δηλώσεις οικ. ετών 2010-2011 οι οποίες παραμένουν ανεκκαθαρίστες από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ψυχικού μέχρι και την ημέρα σύνταξης της επιστολής (21/05/2019). Επειδή ως αναφέρεται στην επιστολή είναι αδύνατο να περιμένει ανεκκαθαρίστη η αρχική δήλωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ενημέρωσε την προσφεύγουσα ότι η δήλωση θα εκκαθαριστεί βάσει των στοιχείων που υπάρχουν στο σύστημα μειώνοντας την ανάλωση κεφαλαίου στα ποσά που προκύπτουν από τις εκκαθαρισμένες δηλώσεις στο ποσό των 49.840,22 ευρώ και η ίδια η προσφεύγουσα μπορεί να επανέλθει με νέα τροποποιητική δήλωση όταν θα εκκαθαριστούν οι δηλώσεις από την Αρμόδια Δ.Ο.Υ..

γ) Με την με αριθμ...../2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμ. πρωτ..... 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος προσδιορίστηκε τελικό χρεωστικό ποσό **19.824,25 ευρώ**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν άλλως μεταρρυθμισθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Η φορολογική αρχή δεν έχει δεχθεί την ανάλωση του κεφαλαίου οικονομικού έτους 2011 παρόλο που η προσφεύγουσα έχει ήδη προσκομίσει τα σχετικά υποστηρικτικά έγγραφα. Η μόνη της αιτιολογία είναι ότι η Δ.Ο.Υ. Ψυχικού δεν έχει προβεί σε εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης οικ. έτους 2010 και 2011 και για τον λόγο αυτό δεν αποδέχεται την ανάλωση κεφαλαίου όπως έχει δηλωθεί στην αρχική της δήλωση.
- Ακυρότητα των πράξεων προσδιορισμού φόρου διότι η ανάλωση κεφαλαίου πρέπει να περιλαμβάνει συνεχή έτη. Εν προκειμένω η φορολογική αρχή προσδιόρισε την ανάλωση κεφαλαίου για τα οικ. έτη 2009-2014 χωρίς να λάβει υπόψη της τα δεδομένα των δηλώσεων

των οικ. ετών 2010 και 2011 κατά παράβαση των διατάξεων της ΠΟΛ1076/2015, αναφέροντας ως μόνη αιτιολογία ότι δεν έχουν εκκαθαριστεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Ωστόσο η φορολογική διοίκηση είναι ενιαία και συνεπώς η Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προέβη σε έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, μετακυλώντας έτσι το βάρος στην προσφεύγουσα για το γεγονός ότι μια άλλη Δ.Ο.Υ. δεν έχει επί μακρόν ολοκληρώσει τις δέουσες ενέργειες.

Επειδή με τις διατάξεις του **ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 32. Διοικητικός προσδιορισμός φόρου

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 διάθεση 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.**

Άρθρο 34. Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Άρθρο 23. Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

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.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Άρθρο 64. Επαρκής αιτιολογία

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014 υπέβαλε εμπροθέσμως την με **αριθμ...../2015** δήλωση φορολογίας εισοδήματος συμπληρώνοντας στον κωδικό 727 (καταβολή ποσών για εξόφληση δανείου) ποσό 122.583,36 ευρώ και στον κωδικό 787 (ανάλωση κεφαλαίου) ποσό 122.000,00 ευρώ. Η εν λόγω δήλωση δεν εκκαθαρίστηκε άμεσα αλλά η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου κάλεσε την προσφεύγουσα να προσκομίσει εντός διαστήματος δεκαπέντε (15) ημερών τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα για την εκκαθάριση της οικείας δήλωσης. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην πρόσκληση προσκόμισε τα απαιτούμενα δικαιολογητικά μαζί με τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου συνεχόμενων οικονομικών ετών 2009 μέχρι και 2014. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε την με **αριθμ...../2016** τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την οποία διόρθωσε εισοδήματα από συντάξεις μερίσματα.

Η φορολογική αρχή προέβη σε εκκαθάριση λαμβάνοντας υπόψη ως ανάλωση κεφαλαίου το ποσό των 49.840,22 ευρώ αναφέροντας στην με αριθμ. πρωτ...../2019 συνοδευτική επιστολή της υπ' αριθ...../2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού, ως αιτιολογία ότι για την ανάλωση κεφαλαίου δεν λήφθηκαν υπόψη οι τροποποιητικές δηλώσεις των οικ. ετών 2010 και 2011 διότι δεν είχαν εκκαθαρισθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης (22/05/2019) και στην εν λόγω επιστολή αναφέρεται επίσης ότι η προσφεύγουσα μπορεί να επανέλθει με νέα τροποποιητική δήλωση όταν θα εκκαθαριστούν οι δηλώσεις από την εν λόγω Δ.Ο.Υ.

Εν συνεχεία η φορολογική αρχή την 23/05/2019 προέβη σε εκκαθάριση και της αριθμ...../2016 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος διατηρώντας ίδιο το ποσό της ανάλωσης κεφαλαίου (49.840,22 ευρώ).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ως άνω αιτιολογία είναι παντελώς αόριστη καθώς η φορολογική αρχή προέβη σε καταλογισμό του φόρου εκ του γεγονότος και μόνο ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν είχε προβεί στις απαιτούμενες ενέργειες ως προς την εκκαθάριση των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων και περαιτέρω είναι και ανακριβής καθώς η φορολογική δήλωση του οικονομικού έτους 2010 έχει ήδη εκκαθαριστεί.

Επειδή στην εισήγηση απόψεων της φορολογικής αρχής, επί της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν ελέγχου της προσφεύγουσας στο σύστημα taxis προέκυψε ότι η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011 έχει εκκαθαριστεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ψυχικού ήδη από την 03-06-2019. Κατόπιν επικοινωνίας με την αρμόδια για το οικονομικό έτος 2011 Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επιβεβαιώθηκε η αποδοχή και η εκκαθάριση της με αριθμό φορολογικής δήλωσης της προσφεύγουσα.

Κατόπιν επικοινωνίας με την αρμόδια για το φορολογικό έτος 2014 Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, επιβεβαιώθηκε ότι η προσφεύγουσα όπως είχε αναφερθεί και στην με αριθμ. πρωτ...../2019 επιστολή της, πρέπει να μεταβεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου και να υποβάλει νέα τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2014 οπότε θα αναγνωρισθεί το ποσό της ανάλωσης κεφαλαίου της προσφεύγουσας.

Επιπλέον, επικοινωνήσαμε με την προσφεύγουσα μέσω της πληρεξούσιας δικηγόρου και την ενημερώσαμε σχετικά.

Κατόπιν των ανωτέρω, η εξέταση των επιχειρημάτων της ενδικοφανούς θεωρείται λυσιτελής.».

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα είχε προβεί σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες ως προς την υποβολή των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και των δικαιολογητικών ανάλωσης κεφαλαίου, ως εκ τούτου η καθυστέρηση στην εκκαθάριση αυτών δεν οφείλεται σε υπαιτιότητά της, ώστε να αποτελέσει και βάσιμη αιτιολογία απόρριψης της δηλωθείσας ανάλωσης κεφαλαίου από την πλευρά της φορολογικής αρχής.

Επειδή ως αποδέχεται και με την εισήγησή της η φορολογική αρχή, λόγω της πραγματοποιηθείσας εκκαθάρισης από την Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, θα αναγνωρισθεί το ποσό της ανάλωσης κεφαλαίου της προσφεύγουσας.

Δεδομένου ότι μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας Απόφασης, δεν έχει επέλθει καμία τροποποίηση, καθώς στο σύστημα TAXIS υφίσταται ακόμη η με αριθμ..... 1^η τροποποιητική δήλωση με την αριθμ...../2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με τελικό χρεωστικό ποσό 19.824,25, ευρώ η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, οφείλει να προβεί σε νέα εκκαθάριση αφού λάβει υπόψη ως προς την ανάλωση κεφαλαίου το γεγονός ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικ. έτους 2011 έχει εκκαθαρισθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **21/06/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **του**, **ΑΦΜ**, και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου νέας εκκαθάρισης για το φορολογικό έτος 2014 σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος του Τμήματος Επανεξέτασης Α2
Χ.ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.