



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18.9.2023

Αριθμός απόφασης:1294

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11.5.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ....., και της με Α.Φ.Μ....., κατοίκων, κατά της με αριθμό/13.3.2023 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, και κατά της απόρριψης του αρ./11.4.2023 αιτήματος τροποποίησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

8. Την αρ./2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Επί της από **11.5.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.και της, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το ιστορικό της υπόθεσης, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν την με αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος (κοινή) για το φορολογικό έτος 2015, στην οποία ήταν προσυμπληρωμένοι για την σύζυγο (ως κωδικοί για τους οποίους παρέχεται ηλεκτρονική πληροφόρηση) ο κωδικός 302 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ. (εκτός περ. 2, 3) με ποσό ύψους 57.055,69 €, ο κωδικός 314 «Φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών ΔΣ (περ. 1, 2, 3 και 4)» και ο κωδικός 316 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών ΔΣ (περ. 1, 2, 3 και 4)», με ποσό ύψους 11.411,14 €, και ο κωδικός 334 «Ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν.3986/2011» με ποσό ύψους 1.198,16 €.Επίσης, στην ως άνω δήλωση των προσφευγόντων είχαν δηλωθεί για την σύζυγο (προσφεύγουσα) στον κωδικούς 104 «Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών» ποσό 13.560,00 € και στον πίνακα 5 για τον προσδιορισμό ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης στον κωδικό 728 «Από τη δαπάνη που καταβάλατε για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής» ποσό 55.355,46 €, ενώ για τον υπόχρεο (προσφεύγοντα) στον κωδικό 727 «Από τη δαπάνη που καταβάλατε για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής» ποσό 7.315,14 €.Από την εκκαθάριση της δήλωσης αυτής (αρ. ειδο/σης/2017) προέκυψε φόρος ύψους 9.062,77 € (9.062,73 € από τα εισοδήματα της συζύγου, εκ των οποίων 7.463,35 € κύριος φόρος + 1.599,38 ειδική εισφορά αλληλεγγύης, και 0,04 ευρώ από τα εισοδήματα του υποχρέου).

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αρ. πρωτ./27-11-2020 αίτηση μερικής ανάκλησης (τροποποίησης) της δήλωσης φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015, με την οποία ζητούσε, μεταξύ άλλων, να γίνει δεκτή η μερική ανάκληση (τροποποίηση) της φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2015 προκειμένου να μη ληφθεί υπόψη το ποσό των 57.055,69 € στην εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος και της εισφοράς αλληλεγγύης, διατεινόμενη ότι το ποσό αυτό αποτελούσε απόδοση επενδυτικού λογαριασμού της παρ. 12 αρ. 10 Ν. 3082/2002, στον οποίο είχε προσχωρήσει ως δανειολήπτρια του πρώην και το οποίο πιστώθηκε στους λογαριασμούς των δανείων της από την «.....», που είχε καταστεί διάδοχος του, στα πλαίσια κλεισίματος του ανωτέρω επενδυτικού λογαριασμού. Το αίτημα αυτό της προσφεύγουσας δεν έγινε δεκτό, διότι σύμφωνα με τη με αρ. πρωτ./2020 απάντηση οι εν λόγω αποδοχές είχαν αναρτηθεί από την ως άνω τράπεζα και η διαγραφή του μπορεί να γίνει είτε από την ίδια την τράπεζα είτε κατόπιν προσκόμισης βεβαίωσης από την τράπεζα ότι δεν έλαβε το εν λόγω ποσό. Κατά της απάντησης αυτής, στράφηκε η προσφεύγουσα δια της υπ' αριθμ,/03-02-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ενώπιον της Υπηρεσίας μας η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά.

Κατά της ως άνω σιωπηρής απόρριψης η προσφεύγουσα άσκησε την αρ./23-6-2021 προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Επ' αυτής εξεδόθη η υπ' αριθμ./2022 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου(..... Μονομελές), δια της οποίας έγινε δεκτή εν μέρει η ως άνω προσφυγή. Συγκεκριμένα, με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι το ποσό των 57.055,69 € που συμπεριλήφθηκε στη δήλωση φόρου εισοδήματος της προσφεύγουσας φορολογικού έτους 2015 δεν υπόκειται σε φόρος εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες αλλά αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες που αποκτήθηκε από την προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2013.

Κατόπιν της εν λόγω δικαστικής απόφασης, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, προέβη σε νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για το επίμαχο φορολογικό έτος 2015, διαγράφοντας από τον κωδικό 302 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ. (εκτός περ. 2, 3) το ποσό ύψους 57.055,69 € και από τους κωδικούς 314 «Φόρος που αναλογεί σε μισθούς συντάξεις αμοιβές ΔΣ» & 316 «Φόρος που παρακρατήθηκε σε μισθούς συντάξεις αμοιβές ΔΣ» το ποσό ύψους 11.411,14 €, και εκδόθηκε η από 13.3.2023 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου δυνάμει της οποίας προέκυψε φόρος ύψους 14.353,43 € (12.744,17 € από τα εισοδήματα της συζύγου, εκ των οποίων 12.653,99 € κύριος φόρος + 90,18 € ειδική εισφορά αλληλεγγύης, και 1.609,26 € από τα εισοδήματα του υποχρέου), έναντι αρχικού χρεωστικού ύψους 9.062,77 €, ήτοι αυξήθηκε το ποσό προς καταβολή, δεδομένου ότι οι προσφεύγοντες φορολογήθηκαν βάσει τεκμηρίων. Συγκεκριμένα, δεδομένου ότι στον πίνακα 5 για τον προσδιορισμό ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης ήταν συμπληρωμένοι οι κωδικοί 727 και 728 «Από τη δαπάνη που καταβάλατε για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής» με ποσό ύψους 7.315,14 € για τον προσφεύγοντα και 55.355,46 € για την προσφεύγουσα, με την εκκαθάριση προέκυψε προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών ύψους 7.314,62 € για τον προσφεύγοντα και 42.472,64 € για την προσφεύγουσα. Εν συνεχεία, ο προσφεύγων ζήτησε στις 11.4.2023 με ηλεκτρονικό αίτημα με κωδικό την κατάθεση τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2015 για επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου. Σύμφωνα με την απάντηση της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ δεν ήταν δυνατή η διενέργεια εκκαθάρισης λόγω παραγραφής καθώς είχε παρέλθει η πενταετία (καταληκτική ημερομηνία 31/12/2021). Κατά των παραπάνω πράξεων στρέφονται οι φορολογούμενοι με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της με αριθμό/13.3.2023 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, και της απόρριψης του αρ./11.4.2023 αιτήματος τροποποίησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νομίμως η Φορολογική Διοίκηση απέρριψε το αίτημα για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με την αιτιολογία περί παραγραφής, δεδομένου ότι η δικαστική απόφαση εκδόθηκε την 11.10.2022 λαμβάνοντας υπόψη ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2γ' του ΚΦΔ περί παράτασης ενός έτους από την έκδοση της δικαστικής απόφασης. Βάσει της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης και την επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου, δεν θα προέκυπτε φόρος προς καταβολή.

2. Παραγραφή. Εφόσον κριθεί ότι το δικαίωμα των προσφευγόντων για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης έχει παραγραφεί, το ίδιο θα πρέπει να ισχύει και για τη Φορολογική Διοίκηση.

3. Παραβίαση των αρχών του κράτους δικαίου της χρηστής διοίκησης κι του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας από τα δικαστήρια.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ: «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 υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. 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. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ` της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.»

Επειδή με τη δε παρ. 8 του ίδιου ως άνω άρθρου του ΚΦΔ ορίζεται ότι «Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης 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 τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας...».

Επειδή, κατ' αναλογική εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 70 του ν. 2717/1999, όπως είναι σε ισχύ: «1. Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδικώς για οποιονδήποτε τυπικό λόγο και σε κάθε περίπτωση, εκτός από αυτή της απόρριψής της ως εκπρόθεσμης, καθώς και όταν ο προσφεύγων κλήθηκε κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 παράγραφος 3, 139Α και 277 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα.»

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι στο πεδίο εφαρμογής της κατ' άρθρο 63 του ΚΦΔ ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι εκτελεστές πράξεις ή παραλείψεις των φορολογικών αρχών από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας. Αντιθέτως, δεν υπόκεινται σε ενδικοφανή προσφυγή οι βεβαιωτικές πράξεις, με τις οποίες δηλώνεται εμμονή της φορολογικής διοίκησης σε προγενέστερη διοικητική πράξη χωρίς νέα ουσιαστική έρευνα, διότι στερούνται εκτελεστότητας. Η τυχόν ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή κατά μη εκτελεστής βεβαιωτικής πράξης είναι, κατά συνέπεια, απορριπτέα ως απαράδεκτη (ΣτΕ 198/2010, 3236/2008, 1683/2008), ενώ και η εκδοθείσα επ' αυτής απόφαση δεν είναι εκτελεστή (ΣτΕ 993/2011, 4327/2000).

Εξάλλου, εφόσον έχει προηγηθεί η έκδοση απόφασης (ή η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη) της ΔΕΔ επί ενδικοφανούς προσφυγής κατά πράξης της φορολογικής αρχής, η τυχόν εκ νέου υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής κατά της ίδιας πράξης είναι απορριπτέα ως απαράδεκτη. Στην περίπτωση αυτή, η τυχόν εκδιδόμενη απόφαση επί της δεύτερης ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία η ΔΕΔ εμμένει στην αρχική απόφασή της, ή και η τεκμαιρόμενη

σιωπηρή απόρριψη της δεύτερης ενδικοφανούς προσφυγής, συνιστά βεβαιωτική πράξη στερούμενη εκτελεστότητας και, επομένως, μη προσβαλλόμενη με ένδικη προσφυγή.

Επειδή, οι προσφεύγοντες έχουν ασκήσει ήδη τη με αρ. πρωτ./11.5.2023 ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθμό/13.3.2023 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, και κατά της απόρριψης του αρ./11.4.2023 αιτήματος τροποποίησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ήτοι κατά των ιδίων πράξεων κατά των οποίων στρέφονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλοντας τους ίδιους ισχυρισμούς. Η ως άνω με αρ. πρωτ./11.5.2023 ενδικοφανής προσφυγή εξετάστηκε στην ουσία και επί της εν λόγω προσφυγής έχει ήδη εκδοθεί η αρ./18.9.2023 απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία έγινε μερικώς δεκτή η εν λόγω προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεδομένου ότι είναι अपара́δεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τους ίδιους προσφεύγοντες κατά των ιδίων πράξεων κρίνεται ότι η με αρ. πρωτ./11.5.2023 υπό κρίση δεύτερη ενδικοφανής προσφυγή είναι απορριπτέα ως απара́δεκτη.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **11.5.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και της, με Α.Φ.Μ., ως απара́δεκτης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α4

ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΤΕΡΖΑΚΟΥ

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.