



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

03/10/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

1495

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 Α.Α.Δ.Ε. (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. Τη 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' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου, κατά της αρνητικής απάντησης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επί του με αριθ. πρωτ. αιτήματός της περί επιστροφής ως αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου που προέκυψε από τη με αριθ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, οικ. έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τη με αριθ. πρωτ. έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 αριθ. πρωτ. αίτημά της, το οποίο απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, η προσφεύγουσα αιτήθηκε την επιστροφή του ποσού φόρου εισοδήματος μη δηλωθέντων αναδρομικών που βεβαιώθηκε την, για το οικονομικό έτος 2014 (αρ. ειδοπ.) ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με τα αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών – συντάξεων που απέστειλε ηλεκτρονικά ο φορέας με την επωνυμία «ΕΝΙΑΙΟ ΤΑΜΕΙΟ ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΦΑΠΑΞ ΠΑΡΟΧΩΝ (ΕΤΕΑ – ΕΤΕΑΜ)» και με ΑΦΜ, που αναρτήθηκαν το έτος 2015 στη Γ.Γ.Π.Σ. της Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εισέπραξε το έτος 2014 αναδρομικά ποσά επικουρικής σύνταξης που ανάγονται στο έτος 2013. Για τα εν λόγω ποσά η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει, ως όφειλε, φορολογική δήλωση και ως εκ τούτου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προχώρησε σε οίκοθεν υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για το οικ. έτος 2014 κατ' εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 32 παρ. 2 του ΚΦΔ και στην Ε.2162/2020 λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω στοιχεία.

Συγκεκριμένα, βάσει των ποσών τα οποία εισπράχθηκαν από την προσφεύγουσα το έτος 2014 και αναρτήθηκαν το έτος 2015 με τη βεβαίωση αποδοχών της περιόδου από 1/1/2014 έως 31/12/2014, εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, οικονομικού έτους 2014, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, από την οποία προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 2.352,58 € έναντι του αρχικού χρεωστικού ποσού 207,14 €. Η προσφεύγουσα προέβη σε εξόφληση του οφειλόμενου ποσού φόρου μέσω τμηματικών καταβολών, με ημερομηνία της πρώτης καταβολής την Κατά της ανωτέρω πράξης η προσφεύγουσα δεν κατέθεσε, ως προβλεπόταν και είχε νόμιμο δικαίωμα προς τούτο, ενδικοφανή προσφυγή, κατ' άρθρο 63 του ΚΦΔ.

Με το με αριθ. πρωτ. αίτημά της προς την Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, η προσφεύγουσα ζήτησε την επιστροφή του φόρου εισοδήματος μη δηλωθέντων αναδρομικών, που βεβαιώθηκε με τη με αριθ. δήλωσης και με αριθ. ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, οικ. έτους 2014, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, το οποίο ωστόσο απερρίφθη από την Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά α) να γίνει δεκτή η αίτησή της, β) να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απόρριψη επί της προαναφερόμενης αίτησής της και γ) να της επιστραφεί εντόκως ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος εισοδήματος οικ. έτους 2014, προβάλλοντας τους εξής λόγους:

- Σύμφωνα με τις υπ' αριθμό . αποφάσεις του ΣτΕ, η διάτ.....η του άρθρου 72, παρ. 11, εδάφιο γ' του ΚΦΔ είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στις αρχές της φανερής

δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου, και ως εκ τούτου μη εφαρμοστέα, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι προϋσχύουσες του άρθρου 36 του ίδιου νόμου διατάξεις περί παραγραφής, οι οποίες παγίως προέβλεπαν ως προϋπόθεση διακοπής της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου την εντός της οικείας προθεσμίας κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξεως. Συνεπώς, μη νόμιμα και κατά παράβαση των ανωτέρω βεβαιώθηκε επιπλέον φόρος με τη με αριθ. ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου για το οικονομικό έτος 2014, καθώς δεν διενεργήθηκε κοινοποίηση της εν λόγω πράξης.

- Η φορολογική αρχή τροποποίησε τα φορολογητέα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) χωρίς να μεσολαβήσει έλεγχος. Η νόμιμη διαδικασία προβλέπει την έκδοση εντολής ελέγχου και την αποστολή αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ ή έστω σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ίδιου νόμου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ ορίζεται 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. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που κατά τη 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 τον 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 34 του ΚΦΔ ορίζεται, ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.10 του άρθρου 70 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού

φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994:

«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.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται, ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ΚΦΔ ορίζεται, ότι:

«1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

[...]

4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως, παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή. Η παραγραφή της αξίωσης για επιστροφή φόρου που προκύπτει ότι καταβλήθηκε αχρεωστήτως ως αποτέλεσμα έκδοσης πράξης για την ακύρωση ή την τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού ή πράξης προσδιορισμού του φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, παρατείνεται κατά ένα (1) έτος από την ημερομηνία έκδοσης της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης, εφόσον η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται εντός του τελευταίου έτους της προθεσμίας παραγραφής ή μετά από τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής κατά τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι: [...], β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, [...].»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθ. 90 του ν. 2362/1995, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 90 Παραγραφή απαιτήσεων κατά του Δημοσίου

[...] 2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από της καταβολής. [...]

Επειδή οι ανωτέρω διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 90 του ν. 2362/1995 ή της παρ. 4 του άρθ. 42 του ΚΦΔ εφαρμόζονται σε φόρους που έχουν καταβληθεί αχρεωστήτως.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος, που έχει καταβάλει βάσει δηλώσεώς του, προϋποθέτει την αντίστοιχη τροποποίηση της δηλώσεως φόρου εισοδήματος ή την τροποποίηση ή ακύρωση της πράξης προσδιορισμού του φόρου, που εκδόθηκε βάσει της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσης εντός της ως άνω πενταετίας τροποποίησης ή την ακύρωση της πράξης προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν άσκησης της κατ' άρθρο 63 ΚΦΔ ενδικοφανούς προσφυγής, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την πράξη προσδιορισμού του φόρου, η οποία εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος, και γεννάται εκ του λόγου τούτου, αξίωση επιστροφής του, συνακόλουθα δε αρχίζει και η παραγραφή της εν λόγω αξίωσης κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 42 ΚΦΔ ή της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν. 2362/1995 (πρβλ ΣτΕ 1751/2017, 425/2017 7μ, 845-7/2017, 3458/2001 7μ., 4075/2012).

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την έντοκη επιστροφή του καταβληθέντος φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, διότι όπως ισχυρίζεται η με αριθ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου δεν της κοινοποιήθηκε εντός της προβλεπόμενης νόμιμης προθεσμίας και επομένως το δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποπέσει σε παραγραφή. Επιπλέον, ότι η φορολογική αρχή τροποποίησε τα φορολογητέα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) χωρίς να μεσολαβήσει έλεγχος.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τη βεβαίωση συντάξεων που απέστειλε ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση ο συνταξιοδοτικός της φορέας, εισέπραξε το έτος 2014 αναδρομικά ποσά επικουρικής σύνταξης, ύψους 19.701,45 €, που ανάγονται στην χρήση 2013 για τα οποία δεν υπέβαλε, όπως είχε υποχρέωση, δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Βάσει των ανωτέρω στοιχείων, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προέβη σε οίκοθεν υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για το οικ. έτος 2014 βάσει της οποίας εκδόθηκε η Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου και ο φόρος που προέκυψε κατεβλήθη δια ρύθμισης και εξοφλήθη ολοσχερώς.

Επειδή, εν προκειμένω το αίτημα επιστροφής φόρου εισοδήματος αφορά σε φόρο που έχει καταβληθεί βάσει της με αριθ. ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2014, η οποία ουδέποτε τροποποιήθηκε ή ακυρώθηκε έτσι ώστε ουδέποτε κατέστη αχρεωστήτως καταβληθείς ο φόρος εισοδήματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.