



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20/11/2024

Αριθμός απόφασης: 2443

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 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. Τη με ημερομηνία 28/06/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:, κατά της με αριθμό ειδοποίησης /28-05-2024 και αριθμό δήλωσης 100960 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αναφερόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-06-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης /28-05-2024 και αριθμό δήλωσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, προέκυψε για την προσφεύγουσα συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους **666,63€**.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης /18-07-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, στην οποία συμπεριέλαβε στον κωδικό 657 «εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» ποσό 7.800,00€, με την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με μηδενικό πόσο φόρου για καταβολή. Στη συνέχεια και μετά την αποστολή σχετικού ηλεκτρονικού μηνύματος και ανάρτησης ενημερωτικού μηνύματος στη θυρίδα της, η προσφεύγουσα προέβη στις 29/02/2024, σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης του οικείου έτους, αναγράφοντας στον κωδικό 657 ποσό 10.701,00€, έναντι αρχικού ποσού 7.800,00€. Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση δεν οριστικοποιήθηκε λόγω ύπαρξης Κωδικού Λάθους. Συγκεκριμένα, στην εικόνα της δήλωσης στην ηλεκτρονική εφαρμογή του taxinet, εμφανιζόταν το κάτωθι μήνυμα:

«1^η ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ- ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟ Δ.Ο.Υ.

Κωδ. Λάθους= 88451 Πίνακες=04 Κωδικοί=.....

Τα εισοδήματα(κωδ. 389, 171) ή/ και οι φόροι (κωδ. 651,175) αλλοδαπής προέλευσης δεν συμφωνούν με τα αρχεία της υπηρεσίας μας.»

Περαιτέρω, στις 28/02/2024, ο υιός της της προσφεύγουσας, απέστειλε στη φορολογική αρχή τα με αριθμό /3321 και /3321 αιτήματα, στα οποία προβλήθηκε ο ισχυρισμός ότι τα εισοδήματα της μητέρας του, αφορούσαν σύνταξη, η οποία φορολογείται μόνον στην Γερμανία και επισυνάφθηκαν: α) 01 Βεβαίωση Φορέα (Σύνταξης), β) 02 Εκκαθαριστικό Σύνταξης, γ) 03 Βεβαίωση Φορέα (Σύνταξη Χηρείας), δ) 04 Εκκαθαριστικό Σύνταξης Χηρείας» και ε) 05 Σύμβαση Ελλάδος – Γερμανίας (συγκεκριμένα η ΠΟΛ 1128/2001). Επίσης υπήρχε η υποσημείωση ότι τα εν λόγω έγγραφα, εάν απαιτούνταν, θα προσκομίζονταν μεταφρασμένα έως τέλος Μαΐου. Στις 07/03/2024

εστάλησαν τα ως άνω έγγραφα, καθώς και η τροποποιητική δήλωση, όπως είχε υποβληθεί από την προσφεύγουσα.

Με την απάντηση που απέστειλε η φορολογική αρχή στα εν λόγω αιτήματα, ενημέρωσε την προσφεύγουσα δια του εκπροσώπου της, ότι τα έγγραφα που προσκομίζονταν έπρεπε να φέρουν σφραγίδα Apostille και επίσημη μετάφραση, καθώς επίσης ότι από τα ξενόγλωσσα έγγραφα δεν προέκυπτε ότι η σύνταξη προερχόταν από την , για αυτό και αναμενόταν η επίσημη μετάφραση. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι έως 28/05/2024 δεν προσκομίστηκε κανένα επιπλέον στοιχείο, η φορολογική αρχή τηρώντας τις σχετικές οδηγίες που είχαν δοθεί με το ως άνω υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου Δ.Φ.Σ. Β ΕΞ 2024 ΕΜΠ /22-01-2024 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών, προχώρησε στην εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, μεταφέροντας το ποσό των 10.701,00 € από τον Κωδικό 657 στον Κωδικό 389 («Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης»). Με την εκκαθάριση της δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ. /28-05-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, η οποία αναρτήθηκε μέσω του e- κοινοποίηση στην προσωποποιημένη πληροφόρηση της προσφεύγουσας στις 28/06/2024, με ταυτόχρονη αποστολή του ηλεκτρονικού μηνύματος την ίδια ημέρα. Το εν λόγω μήνυμα αναγνώσθηκε από την προσφεύγουσα αυθημερόν.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Απουσία αιτιολογίας.
- 2) Παράνομη διόρθωση του περιεχομένου της δήλωσής της. Παραβίαση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.
- 3) Παράνομη φορολόγηση αφορολόγητων ποσών βάσει διακρατικής σύμβασης.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του Ν 5104/2024**, ορίζεται ότι : «3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). 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. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου. [...] 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που

εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. **Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση.** Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.5104/2024: «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης ».

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για

τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του Ν. 4987/2022(νυν 76 ν.5104/2024) με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, εκδόθηκε με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιωδούς τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης. Περαιτέρω, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, η φορολογική αρχή εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση.

Επειδή, η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 και με την επιφύλαξη των διατάξεων των παρ. 1 και 2 περ. γ' του άρθρου 37 του ιδίου ως άνω νόμου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει βάσιμος και γίνεται αποδεκτός παρέλκει δε, ως αλυσιτελής, η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας. Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ: και την ακύρωση της με αριθμ. καταχ. και με αριθμό ειδοποίησης /28-05-2024 πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018, λόγω έκδοσης αυτής κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής αρχής όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.