



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα

07/05/2015

Αριθμός απόφασης: 1903

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

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 αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 06/02/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Λουξεμβούργου οδός, Helmsange κατά του από 08/12/2014 με αρ. ειδ/σης και με αρ. χρημ. καταλόγου /08-12-2014 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 της Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού και της με αρ. πρωτ. /2014 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού να εκκαθαριστεί η κοινή με τη σύζυγό του δήλωση και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Το από 08/12/2014 με αρ. ειδ/σης και με αρ. χρημ. καταλόγου /08-12-2014 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 της Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού, του οποίου ζητείται η ακύρωση καθώς και την με αρ. πρωτ. /2014 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού να εκκαθαριστεί η κοινή με τη σύζυγό του δήλωση

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 07/05/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 06/02/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 υπ' αρ./12-12-2014 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009 με αριθμό δήλωσης και αρ. ειδοποίησης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 53.474,30€ χωρίς την επιβολή πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας καθόσον η δήλωση υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4002/11.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθότι η Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού δεν εκκαθάρισε τη φορολογική δήλωση του προσφεύγοντος με τη σύζυγό του και δεν αναγνώρισε στην από 26/08/2011 κοινή δήλωση φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009, του προσφεύγοντος με τη σύζυγό του, ποσό ύψους 315.000,00€, προερχόμενο από εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής της συζύγου του προκειμένου να καλυφθεί το τεκμήριο αγοράς ακινήτου, που αγόρασε εξ αδιαιρέτου με τη σύζυγό του κατά πλήρη κυριότητα, δεδομένου ότι η σύζυγος του προσφεύγοντος υπέβαλε μόνη της δήλωση για το ίδιο οικονομικό έτος στη Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης, και η οποία εκκαθαρίστηκε από τη Δ.Ο.Υ και συνεπώς δεν ήταν δυνατόν να ληφθούν υπόψη τα ανάλογα δικαιολογητικά της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του παραπάνω εκκαθαριστικού σημειώματος προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η αγορά του ακινήτου πραγματοποιήθηκε με χρήματα που προέρχονται από το οικογενειακό τους εισόδημα.
- Εκ των 270.000,00€, που ήταν το τίμημα της αγοραπωλησίας, ποσό 140.000,00€ αποπληρώθηκε από στεγαστικό δάνειο που έλαβε με τη σύζυγό του στο Λουξεμβούργο.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» (ΦΕΚ Α/170/2013) «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 την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.....Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου».

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. 2 και 3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας «Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/13:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

(...)

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπο του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπο του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως».

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 8 του Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας: «1. Φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται να ορίσει εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, για σκοπούς συμμόρφωσης με τις τυπικές υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον Κώδικα. Ο Γενικός Γραμματέας με απόφασή του καθορίζει τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου». Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της σχετικής υπ' αριθ./2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 33367/Β/2013) «1. Φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και δε διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται, από 1/1/2014 να ορίσει, φορολογικό εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, στην ταχυδρομική διεύθυνση του οποίου, η Φορολογική Διοίκηση, θα μπορεί να αποστέλλει κάθε είδους αλληλογραφία σχετική με το φορολογούμενο..... 3. Τα πρόσωπα της παρ. 1 της παρούσας ορίζουν φορολογικό εκπρόσωπο με την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση, της σχετικής για τη χορήγηση ΑΦΜ δήλωσης, συνυποβάλλοντας υποχρεωτικά το έντυπο Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου» και απλή έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό του. 4. Σε περίπτωση αλλαγής φορολογικού εκπροσώπου, υποβάλλονται από το φορολογούμενο στη Φορολογική Διοίκηση και εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής, τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 της παρούσας. 5.Επίσης, με τις ανωτέρω δηλώσεις, δηλώνεται

υποχρεωτικά η πλήρης διεύθυνση κατοικίας του φορολογούμενου στην αλλοδαπή και η διεύθυνση της ηλεκτρονικής του αλληλογραφίας..... 8. Τα πρόσωπα που μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας έχουν δηλωθεί αντίκλητοι, θεωρούνται, με την έναρξη ισχύος της, φορολογικοί εκπρόσωποι».

Επειδή ο προσφεύγων έχει δηλώσει στην αρμόδια φορολογική αρχή διεύθυνση αλληλογραφίας αυτή της κατοικίας του στο εξωτερικό.

Επειδή η Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού κοινοποίησε με συστημένη επιστολή στον φορολογικό εκπρόσωπο του προσφεύγοντος και όχι στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.2β του ν.4174/13, το εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009 για το οποίο ο προσφεύγων έλαβε γνώση την 07-01-2015 και υπέβαλε ενδικοφανή προσφυγή στην Υπηρεσία μας εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης του εκκαθαριστικού σημειώματος.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η προσφυγή ασκήθηκε στην Υπηρεσία μας εμπρόθεσμα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.1 του ν.2238/94: « Κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα κάθε ενός συζύγου».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 17 παρ 1 του Ν 2238/94 όπως ίσχυε, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α)... γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται:

αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Εξαιρείται ... »

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν 2238/94 όπως ίσχυε, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του, κατά

περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι:

α) δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:

αα) που κατοικούν μόνιμως στο εξωτερικό....»

Επειδή:

α) Με την 1005428/26/0012/ΠΟΛ 1020/16-01-1989 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ορίστηκε ως δικαιολογητικό για την απόδειξη της εισαγωγής συναλλάγματος, προκειμένου για την κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης, το πρωτότυπο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος της αρμόδιας τράπεζας μέσω της οποίας είχε εισαχθεί το συνάλλαγμα από το δικαιούχο.

β) Με την 1035772/676/A0012/ΠΟΛ 1130/17-04-2002 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών η μοναδική βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος έπαψε να αποτελεί το μοναδικό δικαιολογητικό απόδειξης εισαγωγής συναλλάγματος, για εισαγωγές που πραγματοποιούνται από 01/01/2002 και μετά.

γ) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της την 1035772/676/A0012/ΠΟΛ1130/17-04-2002 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ως αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό, το οποίο συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ορίζεται το πρωτότυπο του κατά περίπτωση εκδιδόμενου από κάθε τράπεζα παραστατικού, (συνεπώς και η μοναδική βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος εφόσον εξακολουθεί να εκδίδεται), **με την προϋπόθεση ότι περιέχει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου του εισαγόμενου χρηματικού ποσού, το ύψος του ποσού, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης**

Επειδή προκειμένου για την κάλυψη της διαφοράς μεταξύ δηλούμενου εισοδήματος και τεκμηρίου σύμφωνα με την 1037956/356/0012/ΠΟΛ1049/89 εγκύκλιο **λαμβάνεται υπόψη το οικογενειακό εισόδημα, καθώς και τα λοιπά χρηματικά ποσά που μειώνουν την προστιθέμενη διαφορά της τεκμαρτής δαπάνης** που θα δηλώσει ο σύζυγος και η σύζυγός του.

Επειδή με την παρ.25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, ορίστηκε ότι «Από την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013 (από 1-1-2014) παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν.2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.»

Επειδή στις διατάξεις του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) , προβλέπονται μεταξύ άλλων 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 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.

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.

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 δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

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 απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

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 δήλωση οικ. έτους 2009 παρελήφθη μεν την 26-08-2011, όμως «εκκαθαρίστηκε» με τις παλαιές διατάξεις την 08-12-2014, δηλαδή μετά την 1-1-2014 όπου έπαυσαν με την παρ.25 του άρθρου 72 του ν.4172/20 να ισχύουν οι διατάξεις του Ν.2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που είχαν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου, κατά συνέπεια εν προκειμένω έπρεπε να εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 του ν.4174/2013 και όχι των διατάξεων του άρθρου 66 του ν.2238/1994.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.4174/2013 προκύπτει ότι επί υποβολής αρχικής δήλωσης, στην συνέχεια της οποίας εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον κατά τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου η φορολογική αρχή **προσδιορίζει 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 και μόνο το γεγονός ότι η σύζυγος του προσφεύγοντος υπέβαλε μόνη της δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 στην Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης, η οποία εκκαθαρίστηκε, δεν είναι λόγος ικανός να διαγραφούν από τη φορολογική αρχή οι κωδικοί οι σχετικοί με τη σύζυγο του προσφεύγοντος από την από 26-08-2011 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 μιας και όπως προκύπτει και από το σύστημα TAXIS αλλά και από βεβαίωση που προσκόμισε ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του είναι έγγαμος από την 30-09-1991 και σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.1 του ν.2238/94 πρέπει να υποβάλει κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τη σύζυγό του. Η αρμόδια δε Δ.Ο.Υ στην οποία θα υποβληθεί η κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήζει διερεύνησης.

Επειδή η φορολογική αρχή κάλεσε μεν τον προσφεύγοντα με την από 08-08-2014 πρόσκληση, να προσκομίσει το με αρ. συμβόλαιο αγοράς ακινήτου, το σχετικό με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, δεν του ζητήθηκαν δε περαιτέρω στοιχεία για τη δικαιολόγηση του ποσού των 315.000€ που αναγράφεται στον ΚΩΔ.782 της δήλωσης. Επιπρόσθετα στο με αρ. πρωτ./2014 απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού προς τον προσφεύγοντα δεν αναγράφονται αναλυτικά τα δικαιολογητικά που ελήφθησαν υπόψη κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της συζύγου του προσφεύγοντος, τα οποία και δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη του δικού του τεκμηρίου.

Επειδή ο προσφεύγων μεταξύ των άλλων προσκόμισε με την προσφυγή του δανειακή σύμβαση ποσού 140.000€ στο όνομα του ιδίου και της συζύγου του.

Επειδή ακόμα, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης δόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου,

διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος, εφαρμοζόμενου του τύπου και της διαδικασίας που προβλέπεται από τα άρθρα 23,25,28,34,37,64 & 66 του ν.4174/2013.

Επειδή από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που προβλέπεται από την παρ. 3 του άρθρου 32 του ν.4174/2013 η αρμόδια Δ.Ο.Υ. παρέλειψε **να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.**

Επειδή παρέλκει η εξέταση όλων των υπολοίπων λόγων ουσίας της ενδικοφανούς προσφυγής

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 06/02/2015 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του κατά του από 08/12/2014 με αρ. ειδ/σης και με αρ. χρημ. καταλόγου /08-12-2014 εκκαθαριστικού σημειώματος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, το οποίο και ακυρώνουμε ως τυπικώς πλημμελές, και ορίζουμε όπως εφαρμοστούν από την αρμόδια φορολογική αρχή τα ως άνω αναφερόμενα.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

α/α ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).