



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/09/2017

Αριθμός απόφασης: 1877

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της με αριθ. πρωτ./20.12.2016 αίτησης τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2013 και 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. της με αριθμό πρωτ./20.12.2016 αίτησης τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 και οικ. έτους 2014, απερρίφθη σιωπηρώς το αίτημα του προσφεύγοντος για διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου με βάση τις συνυποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις. Ο προσφεύγων με την παραπάνω αίτησή του προς την Δ.Ο.Υ., ζητά την αποδοχή της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), με την οποία ανακάλεσε την επιχειρηματική αμοιβή, ποσού 193.330,39€ (κωδ. 403) και τα καθαρά κέρδη από εταιρίες που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 του Κ.Φ.Ε., ποσού 154.664,30€ πλέον του φόρου που παρακρατήθηκε σ' αυτά ποσού 39.135,92€ (κωδ. 431, 433 δήλωσης), που δήλωσε ότι είχε λάβει από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., ως ομόρρυθμος εταίρος αυτής και της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), με την οποία ανακάλεσε τα δηλωθέντα καθαρά κέρδη από τη συμμετοχή του στην προαναφερθείσα εταιρία, που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 του Κ.Φ.Ε., ποσού 101.146,20€ (κωδ. 431, 433 δήλωσης).

Η εν λόγω αίτηση υποβλήθηκε σε συνέχεια της με αριθ. πρωτ./19.12.2016 αίτησης της ως άνω εταιρίας, με την οποία ζητήθηκε η τροποποίηση της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικ. έτους 2013, λόγω της εφάπαξ μεταφοράς του δικαιώματος έκπτωσης της ζημίας ύψους 943.575,93€, που προήλθε στο ίδιο έτος, από την συμμετοχή της στο πρόγραμμα ανταλλαγής ομολόγων του Ελληνικού δημοσίου, στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους (PSI - Ν. 4050/2012). Ταυτόχρονα η εταιρία με την υπ' αριθ./19.12.2016 αιτήθηκε την τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικ. έτος 2014, μεταφέροντας το δικαίωμα έκπτωσης της ζημίας, ύψους 138.801,83€ στο επόμενο έτος.

Οι τροποποιητικές δηλώσεις της εταιρίας, κατατέθηκαν βάσει της με αριθμ. ΔΕΑΦΒ1167345 ΕΞ/17.11.2016 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ, η οποία εκδόθηκε κατόπιν ερωτημάτων σχετικά με την φορολογική μεταχείριση της χρεωστικής διαφοράς (ζημίας), που προέκυψε σε βάρος προσωπικής εταιρείας από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού δημοσίου, στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την ανωτέρω εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι «*οι διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994 ρυθμίζουν αποκλειστικά τον χρόνο έκπτωσης της*

χρεωστικής διαφοράς που προέκυψε σε βάρος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του νόμου αυτού (ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κλπ) από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, και όχι τη δυνατότητα έκπτωσης της εν λόγω ζημίας, η οποία ρυθμίζεται από τις γενικές διατάξεις που ισχύουν για την έκπτωση των δαπανών. Επομένως, οι προσωπικές εταιρείες, οι οποίες, σε αντίθεση με τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, δεν έχουν δυνατότητα με βάση της προαναφερθείσες διατάξεις να εκπέσουν τη χρεωστική διαφορά (ζημία) που προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους ισόποσα σε βάθος τριακονταετίας, διατηρούν το δικαίωμα εφάπαξ έκπτωσης του ποσού αυτού από τα ακαθάριστα έσοδά τους στη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η ανταλλαγή των εν λόγω τίτλων με βάση τις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά: α) την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και β) την αποδοχή της από 20/12/2016 αίτησης τροποποίησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2013 και 2014, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η φορολογική αρχή απέρριψε σιωπηρώς τις τροποποιητικές δηλώσεις του προσφεύγοντος, κατ' εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και συγκεκριμένα της διάταξης του άρθρου 61 του ν.2238/1994. Η ομόρρυθμη εταιρία τελούσε, έως το Δεκέμβριο του 2016, σε καταφανή και δικαιολογημένη πραγματική και νομική πλάνη αναφορικά με τις νομοθετικές διατάξεις για τις οποίες θα μπορούσε να εφαρμόσει για να καταχωρήσει τη ζημία, από το πρόγραμμα ανταλλαγής ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, στα λογιστικά της βιβλία. Οι δηλώσεις αυτές θα έπρεπε να κριθούν απολύτως νόμιμες, αληθινές και εμπρόθεσμες, ήτοι κατατεθειμένες εντός της προβλεπόμενης τριετίας του άρθρου 84 παρ. 7 του ν.2238/1994. Η προβλεπόμενη τριετία του άρθρου 84 παρ. 7 του ν.2238/1994, αναβίωσε από την κοινοποίηση των υπ' αριθ./29.12.2016 και/06.05.2015 εντολών διενέργειας μερικού ελέγχου στην «.....» για τα οικ. έτη 2013 και 2014 αντίστοιχα.
2. Οι προσβαλλόμενες τεκμαιρόμενες σιωπηρές απορρίψεις αντίκεινται στις αρχές της αναλογικότητας, της ισότητας, της χρηστής διοικήσεως, αλλά και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 25 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013 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, με το άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) 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. 2. 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «.... 2. Οπότε, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) , όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), ήτοι από 1.1.2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης. 3. Κατόπιν των ανωτέρω, οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών (οικ. ετών 2013 και προηγούμενα), μπορούν να υποβληθούν μέσα στη προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) . Για τις δηλώσεις αυτές θα επιβάλλονται οι ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).....».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 οριζόταν ότι: «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η

αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσης εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (Ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν».

Επειδή, με την εγκύκλιο - διαταγή Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1234/2014, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «...3. Από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 προκύπτει ότι για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1.1.2014 ισχύουν για την παραγραφή αξίωσης κατά του Δημόσιου οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, οι οποίες ορίζουν ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσης εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (Ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν. Συνεπώς, εφόσον δε συντρέχουν οι ανωτέρω αναφερόμενες προϋποθέσεις που επιφέρουν αναβίωση της επιστροφής φόρου και διακοπή ή αναστολή της παραγραφής, η φορολογική διοίκηση διενεργεί νέα εκκαθάριση στις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις ή δηλώσεις με επιφύλαξη, για τα οικονομικά έτη 2012, 2013, 2014 (χρήσεις 2011, 2012, 2013), λαμβάνοντας υπόψη τις προθεσμίες υποβολής των αρχικών εμπρόθεσμων δηλώσεων ή των δηλώσεων με επιφύλαξη ή των ανακλητικών δηλώσεων που έχουν υποβληθεί.....».

Επειδή, εν προκειμένω, έχει υποβληθεί από τον προσφεύγοντα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013, την 20/12/2016, ήτοι μετά το πέρας τριών ετών από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της υπ' αριθ. αρχικής δήλωσης στις 30/07/2013. Συνεπώς, κατ' ανάλογη εφαρμογή της προαναφερθείσας διαταγής, τυγχάνουν ως προς τη δήλωση αυτή οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις περί παραγραφής.

Επειδή, αναφορικά με την υπ' αριθ./19.12.2016 αίτηση τροποποίησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014, από τα στοιχεία της υπόθεσης προκύπτει ότι από την αρμόδια ελεγκτική αρχή έχει εκδοθεί η υπ' αριθ./06.05.2015 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 για την εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ., που μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης παραμένει εκκρεμής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί μη ορθής εφαρμογής του άρθρου 61 του ν.2238/1994, ως προς την υπ' αριθ./19.12.2016 αίτηση τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ./19.04.2017 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2013

Χρεωστικό: 67.442,29€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2013 του Υπουργείου Οικονομικών.

Οικονομικό Έτος 2014

Πιστωτικό: 35.458,26€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από τη με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2014 του Υπουργείου Οικονομικών.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.

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.