



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα, 08/12/2017

Αριθμός απόφασης :6215

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 10.7.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ. :, κατοίκου, οδός αρ., κατά της με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10.7.2017 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ. :, η οποία κατατέθηκε: α) εκπρόθεσμα ως προς την από 02.12.2016 και με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, με βάση την (1^η τροποποιητική) δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και β) εμπρόθεσμα ως προς τη με αριθμό πρωτ./2017 αίτηση με συνυποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, που υπέβαλε ηλεκτρονικά την 23.7.2014 και έλαβε αριθμό καταχώρησης, εκτός των λοιπών στοιχείων, δήλωσε στον κωδικό αριθμό 415 (εντύπου Ε1) «*Ζημιές προηγούμενων ετών από επιχειρηματική δραστηριότητα*» το ποσό των 24.774,83 €. Η εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης δεν ολοκληρώθηκε από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, με την ειδοποίηση ότι «για να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της δήλωσης που υποβάλατε ηλεκτρονικά, πρέπει να προσκομίσετε αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης με όλα τα δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. εντός δεκαπέντε (15) ημερών », τα οποία και προσκομίσθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την 10 .8.2015.

Από τη Δ.Ο.Υ. έγινε εκκαθάριση της ως άνω (αρχικής δήλωσης), εκδόθηκε η από 09.9.2015 και με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου και προέκυψε ποσό πληρωμής: 925,52 € που βεβαιώθηκε με τον Α.Χ.Κ...../..... Κατά την εκκαθάριση έγινε δεκτό το ποσό των 24.774,83 € στον κωδικό αριθμό 415(εντύπου Ε1) «*Ζημιές προηγούμενων ετών από επιχειρηματική δραστηριότητα* ».

Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. προέβη σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης ΦΕ φορολογικού έτους 2014, χωρίς να ληφθεί υπόψη το ποσό 24.774,83 € («*Ζημιές προηγούμενων ετών από επιχειρηματική δραστηριότητα*»), καθόσον όπως αναφέρεται στο έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. ο προσφεύγων δεν είχε δικαίωμα μεταφοράς αυτής λόγω του ότι τα οικον. έτη 2012, 2013 & 2014 ο προσφεύγων φορολογήθηκε με βάση την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη. Εκδόθηκε δε η από 02.12.2016 και με αριθμό ειδοποίησης Προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού

Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, με την οποία προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 5.983,20 €, το οποίο βεβαιώθηκε με τον Α.Χ.Κ...../.....

Περαιτέρω, ο προσφεύγων από κοινού με τη σύζυγό του του, Α.Φ.Μ. :, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών τις με ημερομηνία παραλαβής 26.01.2017 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013, με τις οποίες επικαλείτο ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο, για το οικ. έτος 2012 στον Κ.Α. 788 (Εντύπου Ε1) το ποσό των 4000,00 € και για το οικ. έτος 2013 στον Κ.Α. 787 (Εντύπου Ε1) το ποσό των 5.000,00 €.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών τη με αριθμό πρωτ./2017 αίτηση με συνυποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014, με την οποία αιτείτο τα εξής: « παρακαλώ να μου απαντήσετε εγγράφως το λόγο για τον οποίο δεν παραλαμβάνετε και εκκαθαρίζετε φορολογική δήλωση (τροποποιητική) φορολογικού έτους 2014 την οποία προσπάθησα να καταθέσω στην υπηρεσία σας».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά : να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή του, να ακυρωθεί μερικά ή ολικά ή να τροποποιηθεί το από 02.12.2016 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2014, με αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και με αριθμό ατομικής ειδοποίησης, με το οποίο καταλογίστηκε το ποσό των 5.983,20 €, μέσω της υποβολής νέας τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2014, διότι με τις τροποποιητικές δηλώσεις ετών 2011 και 2012 που επικαλείται ανάλωση μπορεί στο έτος 2014 να μεταφέρει τη ζημιά.

Από το περιεχόμενο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι στρέφεται και κατά της σιωπηρής απόρριψης της ως άνω με αριθμό πρωτ./2017 αίτησης. Επειδή η ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα πριν την παρέλευση της τρίμηνης προθεσμίας για την απάντηση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στην εν λόγω αίτηση, αλλά η συντέλεση της προσβαλλόμενης παράλειψης (08/09/2017) έχει επέλθει κατά την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας εισήγησης (28/11/2017), κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 63 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), παραδεκτώς ασκείται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 63 του ν.4174/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με το αρ. 1 του ν. 4254/2014 : «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 υποβάλλεται στην 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 εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από την συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου».

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε αποδεδειγμένα γνώση της από 02.12.2016 και με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, με βάση την (1^η τροποποιητική) δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, την 29/5/2017, ημερομηνία κατά την οποία προέβη σε πληρωμή μέσω τραπεζικής ποσού 2.481,25 € -Αρ. Παραστατικού/...../...../.....

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εκπρόθεσμα την 10.7.2017, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της με αριθμό ειδοποίησης προσβαλλόμενης Πράξης, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη κατά το μέρος που αφορά την εν λόγω πράξη.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.)

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε., ορίζεται ότι: «**1.** Με την παράγραφο 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. Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και οι διατάξεις του άρθρου 62 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων δεν έχουν πλέον εφαρμογή από 1.1.2014. **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 ΠΟΛ 1076/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., ορίζεται ότι:« Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 πρέπει να γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά.

Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους.

Περαιτέρω, με τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσωνδήποτε προηγούμενων ετών.....».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1088/2016 της Γ.Γ.Δ.Ε., ορίζεται ότι: «.....Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημίες που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. Επομένως, προκειμένου για ζημίες που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1.1.2014, θα έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημίες, ήτοι των άρθρων 4 και 61 του ν. 2238/1994.....».

Επειδή, εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών τη με αριθμό πρωτ./2017 αίτηση, με συνημμένη σε αυτή τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014, αιτούμενος τα εξής: «παρακαλώ να μου απαντήσετε εγγράφως το λόγο για τον οποίο δεν παραλαμβάνετε και εκκαθαρίζετε φορολογική δήλωση (τροποποιητική) φορολογικού έτους 2014 την οποία προσπάθησα να καταθέσω στην υπηρεσία σας».

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ο προσφεύγων δύναται να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 10.7.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του , Α.Φ.Μ. : και συγκεκριμένα:

α) Την **απόρριψη** αυτής ως προς τη με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, με βάση την (1^η τροποποιητική) δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, ως απαραδέκτως ασκηθείσας λόγω εκπροθέσμου.

β) Την **αποδοχή** αυτής ως προς τη με αριθμό πρωτ. /2017 αίτηση, με την οποία ζητά την παραλαβή και την εκκαθάριση από τη Δ.Ο.Υ. της συνημμένης σ΄ αυτή τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2014, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.