



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11-12-2017

Αριθμ. Αποφ.: 2384

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. : 54630
Κώδικας
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ...2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή και το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ2017 ΕΜΠ/...-2017 συμπληρωματικό υπόμνημα του . . του ... με **ΑΦΜ** ..., κατοίκου ..., επί της οδού ... – Τ.Κ. ..., κατά της με αριθ. πρωτ. .. & .../...-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., **επί των με αριθ. πρωτ. .../...2016 & .../...-2016 αιτήσεων περί εκκαθάρισης της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2003 (χρήση 2002)**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... **του ... με ΑΦΜ ...**, 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:

Την .../2002, υπεβλήθησαν στην Δ.Ο.Υ. ... από την . . του ... με ΑΦΜ ..., δηλώσεις φόρου δωρεάς, λόγω άτυπης δωρεάς χρημάτων συνολικού ποσού 35.000,00€. Στις 14/11/2003 υποβλήθηκε χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ. ... η με α/α καταχώρησης ... αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 του . . (ΑΦΜ ...) και της συζύγου του . . (ΑΦΜ ...).

Μετά από διασταύρωση στοιχείων του τμήματος κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. ... σε δηλώσεις φόρου άτυπης δωρεάς χρημάτων, διαπιστώθηκε ότι το ποσό της δωρεάς των 35.000,00€ δεν είχε δηλωθεί στην φορολογική δήλωση του οικονομικού έτους 2003, ως εκ τούτου ενημερώθηκε τηλεφωνικά η . . για την ανωτέρω παράλειψη.

Στις 31/10/2012 παρελήφθη από την Δ.Ο.Υ. ... τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 που εστάλη ταχυδρομικά με αποστολέα την . . προσθέτοντας το ποσό των 35.000,00€ στον κωδικό 726, που αφορά «δαπάνη που καταβάλατε για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών (εκτός από το Δημόσιο κ.τ.λ.)». Από την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε συνολικό χρεωστικό ποσό 19.389,36€.

Ο προσφεύγων ως κληρονόμος του και της, υπέβαλε στις .../2016 αίτηση - 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 δηλώνοντας ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από τον φόρο (κωδικός 788) ποσού 24.000,00€, προκειμένου να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση και διαγραφή του βεβαιωθέντος ποσού των 19.176,12€.

Η ως άνω αναφερόμενη αίτηση – 2^η τροποποιητική δήλωση απορρίφθηκε με την υπ' αριθ. ... & .../...-2017 αρνητική απάντηση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων στις .../2017 υπέβαλε 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2003 με βάση τις διατάξεις των άρθρων 57 και 61 του Ν.4446/2016, δηλώνοντας τη δωρεά χρηματικού ποσού 35.000,00€, την οποία πραγματοποίησε η . . στον κωδικό 726 (για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εκτός από το Δημόσιο κ.τ.λ.) και το ποσό των 35.000,00€ στον κωδ. 788 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από τον φόρο).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το συμπληρωματικό υπόμνημα, ζητά την ακύρωση της αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. ... και την διενέργεια εκκαθάρισης της 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003 που υποβλήθηκε με βάση τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 61 του Ν.4446/2016 από τους κληρονόμους, λαμβάνοντας υπόψη την ανάλωση κεφαλαίου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου είχε υποπέσει σε παραγραφή την 31/12/2008, ανεπίτρεπτα η Δ.Ο.Υ. ... εκκαθάρισε και βεβαίωσε την από 31/10/2002 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 σε βάρος φυσικού προσώπου το οποίο είχε ήδη αποβιώσει στις 18/04/2003.
- Η τροποποιητική δήλωση δεν υπογράφεται από την . . και ο σύζυγος της είχε αποβιώσει στις 18/04/2003.
- Η αντικειμενική αντιμετώπιση του φορολογούμενου και η χρηστή διοίκηση αποτελεί υποχρέωση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και αυτό δεν ανήκει στην διακριτική του ευχέρεια.

Ως προς τους παραπάνω προβαλλόμενους λόγους

Επειδή, οι διατάξεις του Ν 2238/1994 έχουν εφαρμογή μέχρι 31-12-2013, ενώ από την έναρξη ισχύος του νόμου 4172/2013 και ειδικότερα από 1-1-2014 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), όπως ορίζεται και στο **άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013**.

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 περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 της ΠΟΛ. 1114/2016, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι : «*Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του [άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.](#) :*

α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της [παρ. 1 του άρθρου 62 του Ν.2238/1994](#) προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την [παρ. 4 του άρθρου 61 του Ν.2238/1994](#) ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεων του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣτΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.»

Επειδή, εξάλλου στο άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι : «*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, ακολούθως στο άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/13 ορίζεται ότι : «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.*»

Επειδή, η Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας τμήμα Α΄ Φυσικών προσώπων απάντησε στο ερώτημα που υποβλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... σχετικά με τη δυνατότητα να γίνει δεκτή η τροποποιητική δήλωση με επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου σε έτος που το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει παραγραφεί με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Α ... ΕΞ 2017 έγγραφο της, σύμφωνα με το οποίο η τροποποιητική δήλωση, με την οποία γίνεται επίκληση

ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ώστε να μειωθεί ή να μηδενιστεί ο φόρος που προέκυψε κατά το επίμαχο έτος, εφόσον συνεπάγεται μείωση των προσδιορισθέντων φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογουμένου, μπορεί να υποβληθεί μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.

Επειδή, στο άρθρο 57 παρ. 1 του Ν. 4446/16 (Ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων) ορίζεται ότι: «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις ...2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. [4174/2013](#) (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016».

Επειδή, στο άρθρο 60 παρ. 1 του Ν. 4446/16 (Εξαιρέσεις από την υπαγωγή στην ρύθμιση) ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις των προηγούμενων άρθρων του κεφαλαίου αυτού δεν έχουν εφαρμογή: **α)** Στις περιπτώσεις στις οποίες, μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος στη Βουλή έχουν κοινοποιηθεί πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρων ή επιβολής προστίμων ή αντίστοιχες πράξεις επιβολής φόρων ή προστίμων με βάση τις, προϋσχύσασες του ν. [4174/2013](#), διατάξεις, ως προς τη φορολογητέα ύλη που έχει περιληφθεί σε αυτές. **β)** Στις φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται με επιφύλαξη ή σε φορολογικές δηλώσεις από τις οποίες προκύπτει επιστροφή φόρου και κατά το μέρος αυτό.....».

Επειδή στις 31/10/2012 παρελήφθη από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ., τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 με την οποία δηλώθηκε η άτυπη δωρεά χρημάτων ποσού 35.000,00€, που εστάλη ταχυδρομικά με αποστολέα την . . με διεύθυνση . . , προς .. Δ.Ο.Υ. ... από το ταχυδρομείο ... με αρ. συστημένου ... και υπόχρεο τον τότε σύζυγο της (ΑΦΜ ...).

Επειδή, κατά την ...-2016 υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα 2^η τροποποιητική-ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2003 με επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου ύψους 24.000,00€ και ως προς την δήλωση αυτή έχουν εφαρμογή οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες περί παραγραφής.

Επειδή, με την 3^η τροποποιητική δήλωση που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα στις .../2017 με βάση τις διατάξεις των άρθρων 57 και 61 του Ν.4446/2016, δηλώθηκε η δωρεά χρηματικού ποσού 35.000,00€ στον κωδ.726 που είχε ήδη δηλωθεί με την 1^η τροποποιητική δήλωση της αποβιώσασας και επιπλέον δηλώθηκε το ποσό των 35.000,00€ στον κωδ.788 ανάλωση κεφαλαίου που ήδη ο προσφεύγων είχε υποβάλει την 2^η τροποποιητική δήλωση

επικαλούμενος ανάλωση κεφαλαίου της τάξεως των 24.000,00€.

Επιπρόσθετα, εξαιρείται από την υπαγωγή στην ρύθμιση διότι: α) Είχε κοινοποιηθεί το από .../2013 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικονομικού έτους 2003 που προέκυψε από την τροποποιητική δήλωση, στην οποία είχε δηλωθεί το ποσό των 35.000,00€ της άτυπης δωρεάς χρημάτων και β) από την εν λόγω τροποποιητική δήλωση θα προέκυπτε επιστροφή φόρου.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, οι υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις, εν είδει, ανακλητικών, για το οικονομικό έτος 2003, υποβλήθηκαν μετά τον προβλεπόμενο χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, και εφόσον, τελούν υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής αυτών μέχρι τον χρόνο παραγραφής, δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης ...-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2003 :

Ποσό πληρωμής: 19.389,36 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμ. ειδ. .../...-2013 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. Έτους 2003, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.