



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 17/01/2018
Αριθμός απόφασης: 515

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με υπ' αριθ. δήλωσης/2017 έγγραφης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επί της με αριθ. πρωτ./2017 αίτησής της με την οποία ζητά να γίνει εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2003 και 2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. πρωτ./2017 έγγραφη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, απορρίφθηκε το με αριθ./2017 αίτημα της προσφεύγουσας για την εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2003 και 2004.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης με αριθ. πρωτ./2017 έγγραφης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών και την εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2003 και 2004 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Για τα οικον. έτη 2003 και 2004, είχε φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων διότι δεν είχε δηλώσει τα εισοδήματα προηγούμενων ετών

2) Όπως προκύπτει από την/2016 έκθεση επιδόσεως της δικαστικής επιμελήτριας Πρωτοδικείου, με την οποία κοινοποίησε στη Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, αίτηση για νέα εκκαθάριση των συμπληρωματικών φορολογικών δηλώσεων, οικον. ετών 2003 και 2004.

3) Την 24/07/2017, ανάγκασα τους υπαλλήλους να μου χορηγήσουν, έστω και τη συγκεκριμένη, προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση.

4) Η Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών δεν τήρησε Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 20 παρ. 2 του ισχύοντος Συντάγματος και της ΠΟΛ. 1074/09-04-08.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης, 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....

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, σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία

διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ.4 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α'151) ο οποίος ίσχυε για εισοδήματα που αποκτώνται και για δαπάνες που πραγματοποιούνται έως και 31-12-2013, ορίζονται τα εξής: «Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης, να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει [...] Ανάκληση δήλωσης με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ίδιου Κώδικα ορίζει στην παράγραφο 1 ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ίδιου Κώδικα ορίζει στην παράγραφο 7, όπως αυτή ίσχυε πριν την αντικατάστασή της με την [παράγραφο 15 του άρθρου 8](#) του ν.[3842/2010](#) (Α' 58), ότι «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».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1174/2014 με θέμα:« Διευκρινήσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) κατά την υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα», αναφέρεται ότι:« 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.

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.

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).

Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι οι εν λόγω εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις που συμπληρώνουν ποσά τα οποία ορίζονταν ρητά στην παρ.2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η προστιθέμενη διαφορά δαπάνης, υποβάλλονται χωρίς την επιβολή κυρώσεων, μέσα στη προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) και εφόσον με την παράλειψη δήλωσης αυτών των ποσών στην αρχική δήλωση δεν παραβιάστηκε φορολογική διάταξη διότι εκείνο το έτος δεν υπήρχε υποχρέωση συμπλήρωσής τους στο έντυπο της φορολογικής δήλωσης. Στην περίπτωση όμως που το κρίσιμο έτος έχει παραγραφεί το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, τότε μόνο γι' αυτά τα ποσά, και εφόσον αποδεδειγμένα δεν έχουν αναλωθεί, μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση στο επόμενο μη παραγραφόμενο έτος και εφεξής.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1172/2017 με θέμα:« Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του [άρθρου 19](#) του ν.[4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης» αναφέρεται ότι:« Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 3458/2001 επταμ., 4075/ 2012, [ΣτΕ 425/2017](#) επταμ., [ΣτΕ 845/2017](#) -ΣτΕ 7/2017, [ΣτΕ 1751/2017](#) επταμ.), από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Ε., η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστερώς μέχρι όμως του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσας εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες αποφάσεις του ΣτΕ, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν.[2362/1995](#), η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την κρινόμενη προσφυγή προσκόμισε την με αρ./2016 έκθεση επιδόσεως της δικαστικής επιμελήτριας Πρωτοδικείου της οποίας το περιεχόμενο έχει ως εξής:« Στην Πάτρα σήμερα στις δεκαέξι (16) του μηνός Σεπτεμβρίου του έτους δυο χιλιάδες δεκαέξι (2016), ημέρα Παρασκευή και ώρα **11.:30** εγώ η Δικαστική Επιμελήτρια της Περιφέρειας του με έδρα στο Πρωτοδικείο κάτοικος, οδός αρ..... και με Α.Φ.Μ. μετά από έγγραφη παραγγελία που μου δόθηκε στις 15.09.2016 από την Δικηγόρο, κάτοικο οδός αρ....., ως πληρεξούσια της του και της, κάτοικου οδός αρ..... με Α.Φ.Μ. της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Ήλθα εδώ και επέδωσα προς τον Προϊστάμενο του **Ν.Π.Δ.Δ. Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών**, κατοικοεδρεύοντα στην, οδός αρ.

Την από **15.09.2016 ΑΙΤΗΣΗ - ΔΗΛΩΣΗ** που υπογράφεται από την πιο πάνω Δικηγόρο, της οποίας το περιεχόμενο είναι κατά λέξη όπως ακριβώς αντιγράφεται στην παρούσα, συγκοινοποιούμενα έγγραφα **1.** Συμπληρωματική δήλωση οικονομικού έτους 2003 και **2.** Συμπληρωματική δήλωση οικονομικού έτους 2004, προκειμένου να λάβει γνώση και για τις νόμιμες συνέπειες.».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την αριθ. πρωτ./2017 αίτησή της ζητά να γίνει νέα εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2003 και 2004 και να υπολογισθεί το ποσό των 15.073,03 €, για μεν το οικ. έτος 2003 στον κωδ.786 (Δάνεια, δωρεές, κέρδη από λαχεία, ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κτλ.), για δε το οικ. έτος 2004 στον κωδ. 788 (Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο) προκειμένου να μειωθεί η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων της προσφεύγουσας, κατά το οικ. έτος 2004.

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η οποία αφορά την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013, η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, έληγε ως προς το οικ. έτος 2003, την 31/12/2008, ως προς το οικ. έτος 2004, την 31/12/2009.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, να ακυρωθεί η με αριθ. πρωτ./2017 έγγραφη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και την εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2003 και 2004, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 19/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.