



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α6**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213-1604537

**ΦΑΞ** : 213-1604567

Καλλιθέα, 21/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2513

**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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

**2.** Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**3.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ΑΒΙΑΣ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας:

1) της υπ' αριθμ. .... /27-12-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007,

2) της υπ'αριθμ. .... /27-12-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008,  
3) της υπ'αριθμ. .... /27-12-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009,  
και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

**1)Με την υπ'αριθμ. .... /27-12-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 3.118,56€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 3.742,27€, ήτοι συνολικό ποσό 6.860,83€.**

**2)Με την υπ'αριθμ. .... /27-12-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 3.426,98€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 4.112,37€, ήτοι συνολικό ποσό 7.539,35€.**

**3)Με την υπ'αριθμ. .... /27-12-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 3.903,87€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 4.684,65€, ήτοι συνολικό ποσό 8.588,52€.**

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν κατόπιν των διαπιστώσεων της από 27/12/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, ..... και .....

Συγκεκριμένα, αιτία του ελέγχου ήταν το υπ' αριθ. .... /28-04-2015 πληροφοριακό δελτίο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Δυτικής Ελλάδος, Πελοποννήσου & Νοτίων Ιονίων Νήσων, το οποίο ανέφερε ότι διενεργείται έλεγχος πόθεν έσχες στον προσφεύγοντα κ. .... με Α.Φ.Μ. .... Βάσει των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθ. .... /18-06-2015 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για τις χρήσεις από 01/01/2006 – 31/12/2011 με ελεγκτή την υπάλληλο ..... Επίσης, για την ίδια υπόθεση, την ίδια φορολογία και για τις ίδιες χρήσεις εκδόθηκε και η υπ' αριθ. .... /16-05-2016 εντολή μερικού ελέγχου με ελεγκτές τους υπαλλήλους ..... και ..... Κατόπιν τούτου, οι δύο εντολές συσχετίστηκαν και ο έλεγχος συνεχίστηκε με την αριθμ. .... /16-05-2016 εντολή ελέγχου με ελεγκτή την υπάλληλο .....

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στα οικονομικά έτη 2007, 2009, 2010 και 2012 ο προσφεύγων δεν είχε δηλώσει στις αντίστοιχες υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τα εισοδήματα από την ..... που ήταν πρόεδρος, από την ..... και από τον ..... όπου διετέλεσε μέλος στα Διοικητικά Συμβούλια και ως εκ τούτου με το υπ' αριθ. .... /11-11-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του κοινοποιήθηκαν τα εξής: 1) ο υπ' αριθ. .... /1326349/2016 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, 2) ο υπ' αριθ. .... /2016 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, 3) ο υπ' αριθ. .... /2016 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, 4) ο υπ' αριθ. .... /2016 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010, 5) ο υπ' αριθ. .... /2016 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011, 6) ο υπ' αριθ. .... /2016 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, 7) ο υπ' αριθ. .... /2016 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, και 8) ο υπ' αριθ. .... /2016 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (αριθμός έκθεσης επίδοσης .....).

Στις 13/12/2016 ο ελεγχόμενος κατέθεσε εγγράφως ενώπιον του Προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, το υπ' αριθ. .... υπόμνημα με το οποίο εκφράζει τις αντιρρήσεις του για τον καταλογισμό φόρων που του κοινοποιήθηκαν με τις προσωρινές πράξεις.

Εν συνεχεία, προσήλθε οικειοθελώς μετά τη δημοσίευση του νόμου 4446/2016 και υπέβαλε εμπρόθεσμα τις υπ' αριθ.: 1) ..... /01-02-2017 δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, 2) ..... /01-02-2017 δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, 3) ..... /01-02-2017 δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, 4) ..... /01-02-2017 δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, 5) ..... /01-02-2017 δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, και 6) ..... /01-02-2017 δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, για να υπαχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, αναφορικά με την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών.

Στις εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις ο προσφεύγων, πέραν του εισοδήματος που δήλωσε, συμπεριέλαβε προς συμψηφισμό τους παρακρατούμενους φόρους προσκομίζοντας τα σχετικά παραστατικά. Η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας έκανε δεκτές τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις βάσει του ν. 4446/2016 και εξέδωσε εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος στις 14-07-2017 για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008 και στις 18-07-2017 για το οικονομικό έτος 2009.

Τέλος, στις 27-12-2017 ο έλεγχος προέβη στην έκδοση πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2006 έως 2008, που είχε αρχίσει βάσει νέων στοιχείων και εξέδωσε τις επίδικες πράξεις μόνο για τον καταλογισμό των παρακρατούμενων φόρων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη έκδοση πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2006-2008 καθώς καταλογίστηκαν ως διαφορές φόρου οι παρακρατούμενοι φόροι, που βάσει βεβαιώσεων είχαν ληφθεί υπόψη κατά την εκκαθάριση φόρου των τροποποιητικών δηλώσεων βάσει του ν. 4446/2016.

2. Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013
3. Παραγραφή ελεγχόμενων χρήσεων 2006-2008.
4. Απουσία από το περιεχόμενο των πράξεων ουσιωδών στοιχείων που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 61 του ν. 4446/2016** ορίζεται ότι:

«1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και *οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται*.

2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής.

**Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. 4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.»**

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1009/2017** με θέμα «Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Πέμπτου Μέρους "Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών"(άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016 (Α' 240)» ορίζεται ότι:

«.....

Β) Μη καταβολή οφειλής - Απώλεια ρύθμισης

Σε περίπτωση μη εξόφλησης ή μη ρύθμισης των οφειλών από την υπαγωγή στη ρύθμιση των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016 εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή απώλειας της ως άνω ρύθμισης του άρθ. 43 του Κ.Φ.Δ., **ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων των διατάξεων και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος προσδιορισμός ή εκδίδεται πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού, δυνάμει των οποίων επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του ν.4446/2016.»**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:**

«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.....»

**Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, την 01-02-2017 ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος με αριθ.: 1) ..... /01-02-2017 για το οικονομικό έτος 2007, 2) ..... /01-02-2017 για το οικονομικό έτος 2008 και 3) ..... /01-02-2017 για το οικονομικό έτος 2009, για να υπαχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, αναφορικά με την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών. Σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4446/2016 και την ΠΟΛ. 1009/2017, οι εν λόγω δηλώσεις δε δύνανται να ανακληθούν.**

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την από 20-12-2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος προκύπτει ότι τα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος με βάση τις ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις εκδόθηκαν στις 14-07-2017 για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008 και στις 18-07-2017 για το οικονομικό έτος 2009. Ο προσφεύγων αν και υπήχθη στις ευεργετικές διατάξεις του ν. 4446/2016 ρύθμισε το βεβαιωθέν ποσό στις 31-08-2017 (όπως προκύπτει και από το πληροφοριακό σύστημα TAXIS), ήτοι μετά το πέρας της προβλεπόμενης προθεσμίας των 30 ημερών, την οποία και τηρεί κανονικά ως σήμερα. Ως εκ τούτου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 61§2 του ν. 4446/2016 και της ΠΟΛ 1009/2017, σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων χάνει τα ευεργετήματα του εν λόγω νόμου.

**Επειδή**, η Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας παρέλαβε και εκκαθάρισε τις τροποποιητικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν βάσει του ν. 4446/2016, εκδίδοντας στη συνέχεια πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, δεχόμενη το συμψηφισμό των παρακρατούμενων φόρων καίτοι είχε παρέλθει η τριετία (ΝΣΚ 408/2011), ήτοι δέχτηκε τις τροποποιητικές δηλώσεις για τις υπό κρίση χρήσεις 2006-2008.

**Επειδή**, εν προκειμένω, υπάρχει υπαγωγή στο ν. 4446/2016 δεν δύναται να εκδοθούν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού σύμφωνα με τις διατάξεις περί νέων στοιχείων, εφόσον η συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη έχει ήδη περιληφθεί στις δηλώσεις περί οικειοθελούς αποκάλυψης των εισοδημάτων των υπό κρίση χρήσεων 2006-2008.

**Επειδή**, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ 035484548 **και την ακύρωση:**

- 1) της υπ'αριθμ. .... /27-12-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας
- 2) της υπ'αριθμ. .... /27-12-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας

3) της υπ' αριθμ. .... /27-12-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Υπάλληλος του Τμήματος**

**Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**Σ η μ ε ι ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.