



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04/05/2018

Αριθμός Απόφασης: 884

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@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 (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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατά:

α) του με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης-2017 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αρ. δήλωσης), οικ. έτους 2011, της Α.Α.Δ.Ε.

β) του με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης-2017 εκκαθαριστικού σημειώματος εισφορών και τέλους επιτηδεύματος ν. 3986/2011, οικ. έτους 2011, της Α.Α.Δ.Ε.

γ) του με αρ. ειδοποίησηςκαι ημερομηνία έκδοσης-2017 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση (αρ. δήλωσης), οικ. έτους 2011, της Α.Α.Δ.Ε.

β) του με αρ. ειδοποίησηςκαι ημερομηνία έκδοσης/2017 εκκαθαριστικού σημειώματος εισφορών και τέλους επιτηδεύματος ν. 3986/2011, οικ. έτους 2011, της Α.Α.Δ.Ε.

5. Τα ανωτέρω εκκαθαριστικά σημειώματα της Α.Α.Δ.Ε., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Με το με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης-**2017** εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αρ. δήλωσης), οικ. έτους 2011 της Α.Α.Δ.Ε, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 7.565,74€, καθώς και λοιπά συμβ/να ποσά ύψους 1.388,83€, ήτοι συνολικό ποσό 8.954,57€. Επίσης, με την ίδια πράξη σε βάρος της συζύγου του προσφεύγοντος,, με Α.Φ.Μ., προέκυψε πιστωτικό ποσό φόρου ύψους 75,01€, καθώς και λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά ύψους 153,36€. Συνολικά, βάσει του ανωτέρω εκκαθαριστικού σημειώματος καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του το ποσό των 9.032,92€, αντί του πιστωτικού ποσού των 3.844,72€ που είχε προσδιοριστεί βάσει του με αρ. ειδ. 9502/7-12-2017 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος του οικείου οικ. έτους με βάση την υπ' αρ. 1797 αρχική δήλωση.

Με το με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης-**2017** εκκαθαριστικό σημείωμα εισφορών και τέλους επιτηδεύματος οικ. έτους 2011 της Α.Α.Δ.Ε, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό οφειλής 2.443,62€, έναντι της αρχικά προσδιορισθείσας με το υπ' αρ. ειδοποίησης2011 εκκαθαριστικό σημείωμα εισφορών και τέλους επιτηδεύματος, οφειλής ύψους 1.233,36€.

Με το με αρ. ειδοποίησηςκαι ημερομηνία έκδοσης-**2017** εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση (υπ' αρ.), οικ. έτους 2011 της Α.Α.Δ.Ε, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 96.017,53€, καθώς και λοιπά συμβ/να ποσά ύψους 17.310,15€, ήτοι συνολικό ποσό 113.327,68€. Σε βάρος της συζύγου του προσφεύγοντος,, με Α.Φ.Μ., προέκυψε πιστωτικό ποσό

φόρου ύψους 75,01€, καθώς και λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά ύψους 153,36€. Συνολικά, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του χρεωστικό υπόλοιπο 113.406,03 (έναντι του προηγούμενου χρεωστικού υπολοίπου 9.032,92€).

Με το με αρ. ειδοποίησηςκαι ημερομηνία έκδοσης/2017 εκκαθαριστικό σημείωμα εισφορών και τέλους επιτηδεύματος οικ. έτους 2011 της Α.Α.Δ.Ε, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό οφειλής 11.090,84€, έναντι της προσδιορισθείσας με το υπ' αρ. ειδοποίησης/ -2017 εκκαθαριστικό σημείωμα εισφορών και τέλους επιτηδεύματος, οφειλής ύψους 2.443,62€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν, καθώς το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου για το οικ. έτος 2011 κατά τον χρόνο υποβολής των επίμαχων δηλώσεων είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή.

Ο προσφεύγων πεπλανημένα προχώρησε στην υποβολή των δύο τροποποιητικών δηλώσεων οικ. έτους 2011, βάσει των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016 (περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης), θεωρώντας ότι η εν λόγω χρήση δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, βάσει των αναγραφέντων στην με αρ. ΔΕΛ Β 11360354 ΕΞ 15.09.2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, περί εικοσαετούς παραγραφής σε υποθέσεις φοροδιαφυγής,

Η διάταξη του άρθρου 61§1 του ν. 4446/2016 δεν μπορεί να υπερισχύσει των αρχών της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, στο άρθρο **19§1 του 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».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1114/2016** της Γ.Γ.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19§1 του ν. 4174/2013: «...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 64 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.

γ) Στην περίπτωση που υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες αντιστοιχούν στις προαναφερθείσες πρώην συμπληρωματικές δηλώσεις των οποίων η υποβολή είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν έχουν υποβληθεί πριν ή μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο, η φορολογική αρχή νομίμως αποδέχθηκε την υποβολή τους και επέβαλε τον, δυνάμει αυτών, προκύψαντα κύριο και πρόσθετο φόρο,».

Επειδή, στο άρθρο **57§1 του ν. 4446/2016** ορίζεται: «Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 25.11.2017 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 **61§§1& 4 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...4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί να ρυθμίζεται ο τρόπος και η

διαδικασία υποβολής δηλώσεων και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των άρθρων 57 έως 61».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1009/2017** της ΑΑΔΕ: «....Από τη ρύθμιση καταλαμβάνονται δηλώσεις που αφορούν κάθε φόρο, τέλος ή εισφορά που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΚΦΔ), εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ΚΦΔ, εφόσον η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης έχει λήξει μέχρι τις 30.9.2016, ανεξάρτητα εάν έχει επέλθει παραγραφή της σχετικής υποχρέωσης.....

Α) Καταβολή οφειλής-Προθεσμία

1. Οι καταβολές (πιστώσεις στις οφειλές αυτές) που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται (είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, περιλαμβανομένης της παραγραφής)....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **9§2 του Ν. 4174/2013** οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι **δεσμευτικές** για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν δυνάμει των υπ' αρ. & χειρόγραφων τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, που κατέθεσε ο προσφεύγων στις-2017 & στις-2017 αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016. Συγκεκριμένα, με την 1^η τροποποιητική δήλωση(αρ.) δηλώθηκε στον κωδικό 507 εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση ύψους 50.300,00€, ενώ με την 2^η τροποποιητική δήλωση (αρ.) δηλώθηκε στον ίδιο ως άνω κωδικό το ποσό των 253.000,00€.

Επειδή, οι ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011, κατ' εφαρμογή του άρθρου 61§1 του ν. 4446/2016, δεν δύναται να ανακληθούν ακόμη και στην περίπτωση νομικής πλάνης, συμπεριλαμβανομένης της παραγραφής, που στην υπό κρίση περίπτωση, λόγω της, κατά βούληση του προσφεύγοντος, υποβολής δηλώσεων με επιπλέον φορολογητέα ύλη, δεν έχει επέλθει.

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).

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, νομικής πλάνης αναφορικά με την υποχρέωση υποβολής των επίμαχων τροποποιητικών δηλώσεων καθώς και περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης διά της διάταξης του άρθρου 61§1 του Ν. 4446/2016 δεν γίνονται αποδεκτοί και απορρίπτονται.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./.....ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση **Οικονομικό έτος 2011 (Εισοδήματα έτους 2010)**

Φόρος Εισοδήματος (Πιστωτικό): 9.032,92€.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2011 της Α.Α.Δ.Ε.

Φόρος Εισοδήματος (Χρεωστικό): 113.406,03€.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αρ. ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2011 της Α.Α.Δ.Ε.

Εισφορά και Τέλος Επιτηδεύματος του Ν. 3986/2011 (Χρεωστικό): 2.443,62€.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισφορών και τέλους επιτηδεύματος ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 της Α.Α.Δ.Ε.

Εισφορά και Τέλος Επιτηδεύματος του Ν. 3986/2011 (Χρεωστικό): 11.090,84€.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αρ. ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισφορών και τέλους επιτηδεύματος ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 της Α.Α.Δ.Ε.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.