



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη, 04-07-2017
Αριθμός Απόφασης: 1362

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 Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 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 ...2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του ..., με ΑΦΜ ..., κατοίκου επί της οδού ..., ΤΚ ..., ..., κατά της με αριθμ. πρωτ. .../-...-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επί της με αριθ. πρωτ. κατάθεσης .../-...-2016 Δήλωσης Ανάκλησης - Τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Οικονομικών Ετών 2011, 2012 και 2013 (χρήσεων 2010, 2011 και 2012).**

5. Την υπ. αρ. πρωτ. .../...-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ... επί της με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-**2016** Δήλωσης Ανάκλησης - Τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Οικονομικών Ετών 2011, 2012 και 2013 (χρήσεων 2010, 2011 και 2012), ως προς το αίτημα επιστροφής φόρου.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο 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 στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ. αρ. πρωτ. .../...-**2016** Δήλωση Ανάκλησης - Τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Οικονομικών Ετών 2011, 2012 και 2013 (χρήσεων 2010, 2011 και 2012) με αίτημα επιστροφής φόρου, υποβάλλοντας ταυτόχρονα και τροποποιητικές δηλώσεις για τα οικονομικά έτη 2011, 2012 και 2013 (χρήσεις 2010, 2011 και 2012) ζητώντας να αφαιρεθεί από το συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε φόρο αποδοχών του, από την άσκηση του δικαστικού λειτουργήματος, ποσό ίσο με το 25% του ετήσιου συνολικού ακαθαρίστου ποσού αυτών.

Σε απάντηση της παραπάνω αίτησης εκδόθηκε προς τον προσφεύγοντα η υπ' αριθ. πρωτ. .../...-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, β) να γίνει δεκτή η με αριθμό πρωτ. .../...-**2016** Δήλωση Ανάκλησης - Τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Οικονομικών Ετών 2011, 2012 και 2013 (χρήσεων 2010, 2011 και 2012) και οι σχετικές τροποποιητικές – ανακλητικές δηλώσεις και γ) να υπολογιστεί εκ νέου ο φόρος εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2011, 2012 και 2013 και να επιστραφεί ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε και καταβλήθηκε αχρεωστήτως για τα οικονομικά αυτά έτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 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.

2. 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.

3. 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 ΠΟΛ. 1174/14-07-2014 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.

1. Με την παράγραφο 25 του άρθρου 72 του ν.4172/2014 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 43 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 7 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. 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, με την εγκύκλιο - διαταγή Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1234/2014, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

« ...3. Από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 προκύπτει ότι **για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1.1.2014 ισχύουν για την παραγραφή αξίωσης κατά του Δημοσίου οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, οι οποίες ορίζουν ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. 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. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (Ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.**

Συνεπώς, εφόσον δε συντρέχουν οι ανωτέρω αναφερόμενες προϋποθέσεις που επιφέρουν αναβίωση της επιστροφής φόρου και διακοπή ή αναστολή της παραγραφής, η φορολογική διοίκηση διενεργεί νέα εκκαθάριση στις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις ή δηλώσεις με επιφύλαξη, για τα οικονομικά έτη 2012, 2013, 2014 (χρήσεις 2011, 2012, 2013), λαμβάνοντας υπόψη τις προθεσμίες υποβολής των αρχικών εμπρόθεσμων δηλώσεων ή των δηλώσεων με επιφύλαξη ή των ανακλητικών δηλώσεων που έχουν υποβληθεί.

Ο περιορισμός αυτός δεν ισχύει στις περιπτώσεις όπου η φορολογική διοίκηση οφείλει να συμμορφωθεί με δικαστικές αποφάσεις που δικαιώνουν συγκεκριμένους φορολογούμενους και για χρήσεις προγενέστερες του 2011.

Διευκρινίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2014 και εντεύθεν σε κάθε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ή δήλωσης με επιφύλαξη, σε χρόνο που δεν είχε συντελεστεί η παραγραφή της αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει εκ νέου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (Ν.2362/1995 άρθρο 93) ακόμα δηλαδή και σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης της φορολογικής Διοίκησης και μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής στη Δ.Ε.Δ. από τον φορολογούμενο».....

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλλε αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 στις 30/05/2011 οικονομικού έτους 2012 στις 30/07/2012 και οικονομικού έτους 2013 στις 30/07/2013 για τη φορολογική δε απαλλαγή 25% επί των ακαθαρίστων δικαστικών αποδοχών των οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013, υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος την 30/12/2016 και συνεπώς έχουν εφαρμογή, ως προς τις δηλώσεις αυτές, οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες περί παραγραφής, λόγω παρέλευσης τριετίας από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, 2012 και οικονομικού έτους 2013 αντίστοιχα.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ.-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του . . **του ...**, με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση το από .../2014 και με Αρ. Δήλωσης Αρ. Ειδ/σης ..., Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) της 1^{ης} Τροποποιητικής δήλωσης του προσφεύγοντα, οικονομικού έτους **2011**, ποσό πληρωμής με την παρούσα απόφαση: **ΕΥΡΩ 1.418,27** (αφορά εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του).

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση το από .../2014 και με Αρ. Δήλωσης ..., Αρ. Ειδ/σης ..., Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) της 1^{ης} Τροποποιητικής δήλωσης του προσφεύγοντα, οικονομικού έτους **2012**, ποσό πληρωμής με την παρούσα απόφαση: **ΕΥΡΩ 5.402.25** (αφορά εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του).

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση το από .../2017 και με Αρ. Δήλωσης ..., Αρ. Ειδ/σης ..., Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) της 2^{ης}

Τροποποιητικής δήλωσης του προσφεύγοντα, οικονομικού έτους **2013**, ποσό πληρωμής με την παρούσα απόφαση: **ΕΥΡΩ 4.301.63** (αφορά εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του).

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.