



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 12/11/2018

Αριθμός απόφασης: 4632

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με επαγγελματική εγκατάσταση, κατά της σιωπηρής απόρριψης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών των από 13/02/2018 υποβληθέντων από την προσφεύγουσα τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών των από 13/02/2018 τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά της περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος των εν λόγω οικονομικών ετών.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα με τις από 13/02/2018 τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 δήλωσε στο ΚΩΔ. 788 (Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλάσσονταν) του εντύπου Ε1 των εν λόγω δηλώσεων, ποσά ύψους 8.500,00 ευρώ και 8.000,00 ευρώ αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της απόρριψης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών των από 13/02/2018 υποβληθέντων τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 και την διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος των εν λόγω οικονομικών ετών προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Στις 13/02/2018 υπέβαλε στην τότε αρμόδια για την φορολογία του εισοδήματός της, Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, τροποποιητικές δηλώσεις οικονομικών ετών 2013, 2014 για τις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 αντίστοιχα, λόγω μη συμπλήρωσης στην αρχική δήλωση του κωδικού 788, όσον αφορά στα προσωπικά της εισοδήματα. Ειδικότερα με τις εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις, δήλωσε ανάλωση προσωπικού της κεφαλαίου, ποσού 8.500 και 8.000 ευρώ αντίστοιχα, που απέκτησε από το επάγγελμά της σε προηγούμενες χρήσεις (των ετών 2009, 2010 και 2011) και φορολογήθηκε κατά τα οικονομικά έτη 2010, 2011, 2012.

Η ως άνω Δ.Ο.Υ. απέρριψε σιωπηρά τις εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις και η απόρριψη αυτή τεκμαίρεται από την παρέλευση απράκτου του τριμήνου από την κατάθεση των δηλώσεων αυτών, εντός του οποίου, η εν λόγω Δ.Ο.Υ. όφειλε να απαντήσει εγγράφως επί της αποδοχής ή μη των δηλώσεών της.

Επικαλείται την ΠΟΛ. 1174/2014 (παράγραφος 3) καθώς και την υπ' αριθμ. 425/2017 απόφαση του ΣτΕ (Β Τμήματος) ως προς την πενταετή παραγραφή του δικαιώματος του φορολογουμένου για την εκ μέρους του υποβολή τροποποιητικής δηλώσεως φόρου εισοδήματος, η οποία παραγραφή αρχίζει από το τέλος του έτους, εντός του οποίου θα έπρεπε να ασκηθεί η αρχική κατά τα άνω δήλωση.

Επειδή από την από 19/06/2018 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναγράφονται τα ακόλουθα:

«Επί της ασκηθείσης ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεθα τα ακόλουθα

ΑΠΑΡΑΔΕΚΤΟ

Η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη για τους πιο κάτω αναφερόμενους λόγους:

Α Ειδικότερα σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 61 του Ν. 2238/1994 «Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί, όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης να την

ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη η "αντικειμενική δαπάνη" και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα "άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε.». Η δε διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε, όπως αυτή αντικαταστάθηκε από το άρθρο 15 του Ν. 3842/2010, προβλέπει 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 δε ανάκληση μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι του χρόνου, εντός του οποίου είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη Δημόσια Οικονομική Αρχή (ΣτΕ 3553/2000).

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 90 του ν.2362/1995 "Περί Δημοσίου Λογιστικού": «1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής. 2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής..»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την ειδική διάταξη του άρθρου 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), όπως ίσχυε πριν από τη συμπλήρωσή της με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 15 του ν. 3842/2010: «Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της» (εδάφ. 1). Η δε ανάκληση μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι του χρόνου, εντός του οποίου είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη Δημόσια Οικονομική Αρχή (ΣτΕ 3553/2000).

Β Το τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό επιστρέφεται λαμβάνοντας υπόψη και τις διατάξεις περί παραγραφής.

Εν προκειμένω, με την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος του οικονομικού έτους 2013 και 2014, έχουν οριστικοποιηθεί οι σχετικές φορολογικές εγγραφές, και δη χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση ανάκλησης ή προσφυγή από τον φορολογούμενο μέχρι την ημερομηνία εκείνη. Η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακλητική δήλωση για τα επίδικα οικονομικά έτη στις 12-02-2018 και κατά συνέπεια, επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, δεν έχει λάβει χώρα αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης της προσφεύγουσας, καθίσταται σαφές ότι εφαρμόζεται η γενική διάταξη του άρθρου 90§2 του ν. 2362/1995, οπότε η δια της παρούσης προσφυγής προβαλλόμενη αξίωσή της ως προς τον ένδικο φόρο που παρακρατήθηκε κατά τα επίδικα διαχειριστικά έτη 2012 και 2013 (οικονομικά έτη 2013 και 2014), **έχει υποπέσει στην προβλεπόμενη τριετή παραγραφή**

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμως αίτηση ανάκλησης για τα επίδικα οικονομικά έτη Επειδή και αν ήθελε κριθεί ως τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέν το σχετικό ποσό αυτό δεν

επιστρέφεται γιατί λαμβάνοντας υπόψη και τις διατάξεις περί παραγραφής το σχετικό δικαίωμα του έχει υποπέσει σε παραγραφή

Επειδή συνεπώς ορθά η φορολογούσα αρχή δεν ικανοποίησε το αίτημα περί της νέας εκκαθάρισης των δηλώσεων φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2013 και 2014.»

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1, 2 και 3 α΄ 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.

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.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.»

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, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015), όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, 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§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 ΠΟΛ. 1172/14-11-2017 εγκύκλιο-διαταγή, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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”, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 19](#) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν.[4174/2013](#), Α' 170), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ.1). 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 (παρ.2). 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 (παρ.3).
2. Οι προθεσμίες παραγραφής της προηγούμενης παραγράφου ορίζονται στις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 36](#) του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.
3. Στις διατάξεις του [άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. ορίζεται, μεταξύ άλλων, στη μεν παράγραφο 11 ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν, στη δε παράγραφο 43 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.
4. Στο [άρθρο 61 παρ.4](#) του ν.[2238/1994](#) (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». Εξάλλου, 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» και στην παρ.7, όπως αυτή ίσχυε πριν την αντικατάστασή της με την [παραγράφο 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» και όπως αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την [παραγράφο 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 [...]. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.[2362/1995](#)), όπως εκάστοτε ισχύουν». Τέλος, κατά το άρθρο 90 παρ.2 το ν.[2362/1995](#) «Περί Δημοσίου Λογιστικού [...]» (Α' 247), «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής [...]».

5. Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 3458/2001 επταμ., 4075/ 2012, [ΣτΕ 425/2017](#) επταμ., [ΣτΕ 845/2017](#) -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 μεταγενεστέρως 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.

Επομένως, κατά τα γενόμενα δεκτά από το ΣτΕ, είναι διάφορο το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του φόρου, εντός της οποίας είναι δυνατή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης, από το ζήτημα της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για την επιστροφή του φόρου, η οποία προϋποθέτει την υποβολή ανακλητικής δήλωσης και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης.

6. Οδηγίες για την υποβολή εκπρόθεσμων ανακλητικών (τροποποιητικών) δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενων δόθηκαν με την [ΠΟΛ.1174/14.7.2014](#) εγκύκλιό μας. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι, ενόψει του [άρθρου 72 παρ.25](#) του ν.[4172/2013](#) (Α' 167), οι διατάξεις του [άρθρου 61](#) του ν.[2238/1994](#) περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος δεν εφαρμόζονται από την έναρξη της ισχύος του Κ.Φ.Δ. (1-1-2014) και ότι οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις παρελθόντων ετών (οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα) υποβάλλονται μέσα στην προθεσμία των διατάξεων του [άρθρου 19](#) του Κ.Φ.Δ.

7. Άλλωστε, με την [ΠΟΛ.1114/22.7.2016](#), με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ. 14/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η τροποποιητική δήλωση του [άρθρου 19](#) του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περιλαμβάνει τόσο τη συμπληρωματική όσο και την ανακλητική δήλωση των [άρθρων 62 παρ.1](#) και [61 παρ.4](#) του ν.2238/1994 και ότι η προθεσμία για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης του [άρθρου 19](#) του ν.4174/2013 εφαρμόζεται μόνο όταν αυτή λειτουργεί ως ανακλητική.

8. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1-1-2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της [ΠΟΛ.1174/14.7.2014](#) εγκυκλίου μας ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός το οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης. Από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης άρχεται η προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου, η οποία, για εισοδήματα των χρήσεων μέχρι 31-12-2013, είναι τριετής ([παρ. 7 άρθρου 84](#) ν. [2238/1994](#)).

9. Από την έκδοση της παρούσας παύουν να ισχύουν τυχόν αντίθετες οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες διαταγές και έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης (ενδεικτικά [ΠΟΛ.1147/29.9.2016](#), [ΠΟΛ.1161/1.11.2016](#), [ΠΟΛ.1190/15.12.2016](#) και με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1053834 ΕΞ 2017/5.4.2017 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση αποδοχών δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του Ν.Σ.Κ. και την εκκαθάριση των τροποποιητικών φορολογικών τους δηλώσεων, καθώς και το με αριθμ.πρωτ. [Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014](#) διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με την εφαρμογή της [ΠΟΛ.1234/27.10.2014](#)), ως προς τα φορολογικά έτη για τα οποία δύνανται να υποβληθούν εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, επισημαίνοντας ότι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή τους.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2013 και 2014, την **13/02/2018** και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Επειδή στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας κατόπιν της υπ' αριθ./12-09-2018 πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ /12-09-2018 διαβιβαστικό, προκειμένου να προκειμένου να γίνουν οι κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τον προσδιορισμό του εισοδήματος που αναλώνεται από την προσφεύγουσα και τον σύζυγό της στα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα εντός προθεσμίας δέκα πέντε (15) εργάσιμων ημερών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 1 - 4 του άρθρου 3 της ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων

Εσόδων, καθόσον η Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών απέρριψε σιωπηρά τις από 13/02/2018 τροποποιητικές δηλώσεις οικονομικών ετών 2013 και 2014, χωρίς την διενέργεια ελέγχου και χωρίς να αιτιολογηθεί η απόρριψη αυτή, δεδομένου ότι 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, εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1172/14-11-2017 εγκύκλιο-διαταγή, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών απέστειλε στην Υπηρεσία μας με το υπ' αριθμ. πρωτ./28-09-2018 (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2018ΕΜΠ/03-10-2018) την από 26/09/2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. στην οποία αναγράφονται τα ακόλουθα:

«ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από τη Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών εκδόθηκε η υπ. αρ. εντολή ελέγχου η οποία προέκυψε ύστερα από την με αριθμό πρωτοκόλλου/18/09/2018 Αναπομπή υπόθεσης για έλεγχο (σχετ. το με αριθ./19/06/2018 έγγραφο (ΔΕΔ/04-072018). Το ως άνω έγγραφο μας ενημέρωνε ότι η Με ΑΦΜ έκανε ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ μετά τη σιωπηρή απόρριψη από τη Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών των εκπροθέσμων τροποποιητικών δηλώσεων των οικονομικών ετών 2013 και 2014 που υπέβαλε στις 13/08/2018 και επικαλούνταν ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Ο λόγος της κατάθεσης ενδικοφανούς προσφυγής προέκυψε επειδή η Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών δεν αιτιολόγησε την απόρριψη των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 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, εφαρμόζοντας τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1172/14-11-2017 εγκύκλιο-διαταγή, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Η Δ.Ε.Δ. ως εκ τούτου αναπέμπει την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών προκειμένου να γίνουν οι κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τον προσδιορισμό του εισοδήματος που αναλώνεται από την προσφεύγουσα και τον σύζυγό της στα οικονομικά έτη 2013 και 2014.

Η φορολογούμενη προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας και προσκόμισε όλα τα δικαιολογητικά των φορολογικών δηλώσεων που της ζητήθηκαν. Από τον έλεγχο των ως άνω δηλώσεων προέκυψαν τα κάτωθι ποσά προς ανάλωση:

Από τη φορολογική δήλωση οικονομικού έτους 2010 προκύπτουν τα κάτωθι ποσά εισοδήματος και δαπανών:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ του υπόχρεου	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ της συζύγου	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΑΠΟΜΕΝΟΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
2010	18.412,16	21.602,60	40.014,76	8.160,60	31.854,16

ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2010 ΤΩΝ ΠΑΡ 2 -5 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΤΕΚΜΗΡΙΟ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ	ΤΕΚΜΗΡΙΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΙΣ ΦΟΡΟΣ ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ
2010			5.000,00	1.332,79 +1.827,81 =3.160,60	8.160,60

Από τη φορολογική δήλωση οικονομικού έτους 2011 προκύπτουν τα κάτωθι ποσά εισοδήματος και δαπανών:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ του υπόχρεου	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ της συζύγου	ΑΦΟΡ. ΠΟΣΑ ΤΗΣ ΣΥΖΥΓ	ΠΩΛΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ	ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΑΠΟΜΕΝΟΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
2011	4.863,54	20.602,72	7.634,97	33.297,00	66.398,31	20.173,04	46.225,27

ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2011 ΤΩΝ ΠΑΡ 2 -5 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΤΕΚΜΗΡΙΟ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ	ΤΕΚΜΗΡΙΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΙΣ ΦΟΡΟΣ (και των 2 συζύγων	ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ (της συζύγου)	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ
2011	7.230,00	2.310,00	5.000,00	273,12 +3.085,55 =3.358,67	2.274,37	20.173,04

Από τη φορολογική δήλωση οικονομικού έτους 2012 (χρήση 01/01/2011- 31/12/2011) προκύπτουν τα κάτωθι ποσά εισοδήματος και δαπανών:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ του υπόχρεου	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ της συζύγου	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜ ΑΤΩΝ	ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΑΠΟΜΕΝΟΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
2012	0,00	11.488,24	11.640,00	23.128,24	31.420,57	- 8.292,33

ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2012 ΤΩΝ ΠΑΡ 2 -5 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΤΕΚΜΗΡΙΟ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ	ΤΕΚΜΗΡΙΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΙΣ ΦΟΡΟΣ ΣΥΝΟΛΟ	ΑΓΟΡΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ
2012	7.230,00	4.900,00	5.000,00	1.880,57	12.410,00	31.420,57

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από τα παραπάνω ο έλεγχος διαπιστώνει ότι η Με ΑΦΜ ορθά επικαλέστηκε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών στη χρήση 2011 ποσού 8.500,00 ευρώ για την ίδια και το σύζυγό της ήτοι:

Οικ. έτος 2010 απομένον κεφάλαιο 31.854,16 + οικ. έτος 2011 απομένον κεφάλαιο 46.225,27 = σύνολο κεφαλαίου προς ανάλωση 78.079,43 ευρώ μείον 8.500,00 το κεφάλαιο που επικαλέστηκε

στη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012)= 69.579,43 ευρώ το απομένον κεφάλαιο το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί τα επόμενα έτη. Ως εκ τούτου ο έλεγχος εγκρίνει την επίκληση κεφαλαίου προηγούμενων των στη χρήση 2012 (οικ. έτος 2013) και 2013 (οικ. έτος 2014) επειδή υπήρχε το εν λόγω κεφάλαιο.»

Επειδή στους κωδικούς 787-788 του εντύπου Ε1 (Ανάλωση Κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο) συμπληρώνεται το ποσό του κεφαλαίου που σχηματίστηκε από αποταμιεύσεις προηγούμενων συνεχόμενων χρόνων, τα οποία αναλώθηκαν τα οικονομικά έτη 2013 και 2014, εφόσον αποδεικνύεται ότι αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν από το φόρο νόμιμα. Ο τρόπος σχηματισμού των κεφαλαίων προηγούμενων ετών προσδιορίζεται αναλυτικά από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε μέχρι και το οικ. 2014. Για τα εισοδήματα ή ποσά που ήδη φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν από το φόρο νόμιμα, απαιτούνται βεβαιώσεις των επιχειρήσεων γενικά ή των αρμόδιων Υπηρεσιών από τις οποίες να προκύπτουν τα ποσά αυτά.

Επειδή η προσφεύγουσα με τις από **13/02/2018** τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 δήλωσε στο ΚΩΔ. 788 (Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλάσσονταν) του εντύπου Ε1 των εν λόγω δηλώσεων, ποσά ύψους 8.500,00 ευρώ και 8.000,00 ευρώ αντίστοιχα, προσκομίζοντας σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής» ορίζεται ότι:

«2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α)....., β)....., γ)....., δ)....., ε)....., στ)....., ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.»

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης τους και σε καμιά περίπτωση

δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα."

Η περ. ζ' αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.7 άρθρ.3 Ν.3842/2010, ΦΕΚ Α 58/23.4.2010. Σύμφωνα δε με την παρ.1α άρθρου 92 του αυτού νόμου η ισχύς των ως άνω διατάξεων αρχίζει από 1 ης Ιανουαρίου 2010 για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Η ως άνω διάταξη πριν από την αντικατάστασή της είχε ως εξής:

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, εφόσον εμπίπτουν στις διατάξεις περί εφαρμογής του τεκμηρίου. Το προηγούμενο εδάφιο εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2009 και επόμενα".

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις δύο χιλιάδες εννιακόσια (2.900) ευρώ, το ποσό που πρέπει να εκπεσθεί αντί αυτών προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και των αποδειγμένων δαπανών διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δύο χιλιάδων εννιακοσίων (2.900) ευρώ

Το δεύτερο εδάφιο της περ. ζ', όπως είχε αντικατασταθεί με την παρ.4 άρθρ.4 Ν.3296/2004, ΦΕΚ Α 253/14.12.2004, αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 3 παρ.4 Ν.3763/2009, ΦΕΚ Α 80/27.5.2009.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζεται ότι:

"Άρθρο 16

Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες

1. Για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

«α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν δέκα (110) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα

κύριων χώρων αυτής, με διακόσια (200) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τετρακόσια (400) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.

Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.»

Τα δύο πρώτα εδάφια της περ. α' αντικαταστάθηκαν ως άνω με το άρθρο 28 παρ.1 Ν.3986/2011,ΦΕΚ Α 152/1.7.2011 και εφαρμόζονται από 1.1.2011 και μετά.

Η ως άνω διάταξη πριν από την αντικατάστασή της είχε ως εξής:

Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες

1. Για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με τριάντα (30) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με πενήντα (50) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με ογδόντα (80) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν πενήντα (150) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τριακόσια (300) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό τριάντα (30) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.

Το άρθρο 16 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2 άρθρ.3 Ν.3842/2010,ΦΕΚ Α 58/23.4.2010. Σύμφωνα δε με την παρ.1α άρθρου 92 του αυτού νόμου η ισχύς της ως άνω διάταξης αρχίζει από 1 ης Ιανουαρίου 2010 για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Κατόπιν των ανωτέρω διατάξεων ο προσδιορισμός του κεφαλαίου προς ανάλωση για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 αναλύεται στο παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Οικ. Έτος	Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	Εισόδημα από ακίνητα	Απαλλασσόμενα ή ειδικώς φορολ. εισοδήματα	Λοιπά ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη	Δαπάνη διαβίωσης άρθρο 16 ν. 2238/94	Δαπάνη απόκτησης περιουσ. στοιχείων άρθρο 17 ν. 2238/94	Ανάλωση κεφαλαίου προηγ. ετών	Κεφάλαιο προς ανάλωση στα επόμενα έτη
2010	27.918,61	10.598,84			2.900,00			35.617,45
2011	13.231,52	11.728,10	7.634,97	33.297,08	7.870,00	2.274,37		91.364,75
2012	11.488,24	11.143,20			12.290,00	14.618,76	8.500,00	78.587,43
2013	1.603,28	9.130,20			14.890,00		8.500,00	65.930,91
2014	- 847,38	8.560,20			14.890,00		8.000,00	50.753,73

1) ΤΕΚΜΑΡΤΗ ΔΑΠΑΝΗ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ (ΑΡΘΡΟ 16)

Α) ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ (ΑΡΘΡΟ 16§ 1 ΠΕΡ. Β')

	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ
ΑΡ ΚΥΚΛ	2010	2011	2012	2013	2014
.....	-	2.310,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00
..... ΑΓΟΡΑ την 24/06/2011	-	-	2.600,00	5.200,00	5.200,00
ΣΥΝΟΛΟ	-	2.310,00	4.900,00	7.500,00	7.500,00

Β) ΙΔΙΟΚΑΤΟΙΚΟΥΜΕΝΗΣ ΚΥΡΙΑΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ (ΑΡΘΡΟ 16 § 1 ΠΕΡ. Α')

	ΤΕΤΡ. ΜΕΤΡΑ ΚΥΡΙΩΝ ΧΩΡΩΝ	ΤΕΤΡ. ΜΕΤΡΑ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΟΥ
<u>ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΣ 2011</u>	133,00	4,00	80 Χ30 = 2.400,00 40Χ50 = 2.000,00 13Χ80 = 1.040,00 4Χ 30 = 120,00 ΣΥΝΟΛΟ 5.560,00
<u>ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΣ 2012</u>	133,00	4,00	80 Χ40 = 3.200,00 40Χ65 = 2.600,00 13Χ110= 1.430,00 4Χ 40= 120,00 ΣΥΝΟΛΟ 7.390,00
<u>ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΣ 2013</u>	133,00	4,00	80 Χ40 = 3.200,00 40Χ65 = 2.600,00 13Χ110= 1.430,00 4Χ 40= 120,00 ΣΥΝΟΛΟ 7.390,00
<u>ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΣ 2014</u>	133,00	4,00	80 Χ40 = 3.200,00 40Χ65 = 2.600,00 13Χ110= 1.430,00 4Χ 40= 120,00 ΣΥΝΟΛΟ 7.390,00

2) ΤΕΚΜΗΡΙΟ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ (ΑΡΘΡΟ 17 ΠΕΡ. Α')

ΑΡ ΚΥΚΛ	ΑΓΟΡΑ	ΑΞΙΑ
.....	24/06/2011 (ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012)	12.410,00

3) ΤΟΚΟΧΡΕΟΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ (ΚΩΔ 728) (ΑΡΘΡΟ 17 ΠΕΡ. ΣΤ')

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	2010	2011	2012	2013	2014
	-	2.274,37	2.208,76	-	-

Κατόπιν των ανωτέρω, των σχετικών διατάξεων, λαμβανομένου υπόψη και του πορίσματος της από 26/09/2018 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών,, γίνονται δεκτές οι από 13/02/2018 τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014, ως προς τα επικαλούμενα ποσά ανάλωσης κεφαλαίου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , ΑΦΜ και την διενέργεια νέας εκκαθάρισης από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών του φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 ως προς τα επικαλούμενα ποσά ανάλωσης κεφαλαίου, σύμφωνα με τις από 13/02/2018 υποβληθείσες από την προσφεύγουσα τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος των ως άνω οικονομικών ετών.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ 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.