



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα 12/12/2018

Αριθμός απόφασης: 4985

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 1.10.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, κατοίκου, κατά της σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ.Αναργύρων, με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. /15-5-18 δήλωσή του («δήλωση-αίτηση») περί μερικής ανάκλησης της δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) οικονομικού έτους 2004 και η περιεχόμενη στο ίδιο έγγραφο αίτησή του προς επανεκκαθάριση βάσει αυτής του οφειλόμενου από αυτόν φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) για το εν λόγω οικονομικό έτος μετ' αφαίρεση ποσού ύψους 4306,50 €, ίσου με τη διαφορά του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2015 δυνάμει της υπ' αριθμ. /2014 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (26 Τριμελές), από το συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε φόρο

εισοδήματος αποδοχών του του έτους 2003 και επιστροφή του σχετικού προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕφπ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. πρωτ./15-5-18 δήλωση («δήλωση-αίτηση») του προσφεύγοντος περί μερικής ανάκλησης της δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004 και την περιεχόμενη στο ίδιο έγγραφο αίτησή του προς επανεκκαθάριση βάσει αυτής του οφειλόμενου από αυτόν ΦΕφπ για το εν λόγω οικονομικό έτος μετ' αφαίρεση ποσού ύψους 4306,50 €, ίσου με τη διαφορά του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2016 δυνάμει της υπ' αριθμ./2014 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, από το συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε φόρο εισοδήματος αποδοχών του του έτους 2003 και επιστροφή του σχετικού προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕφπ, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγ.Αναργύρων.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 1-10-2018 και με 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:

Με την υπ' αριθμ. υποβολής/30.12.2016 **τροποποιητική** («συμπληρωματική») δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) ο προσφεύγων δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2003-31.12.2003, στον κωδικό 655 της δήλωσης καθαρό εισόδημα που δεν υπήρχε την 1-1-2004 ύψους 4306,50 € και στον κωδικό 433 της δήλωσης φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περίπτωσης 3, που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση ύψους 742,50 € (που αφορούσαν σύμφωνα με το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο της από 15.10.2015 απόφασης έκδοσης τακτικού εντάλματος πληρωμής βεβαίωσης του Τμήματος Ι της Διεύθυνσης Ε3 του Ε' Κλάδου του Γενικού Επιτελείου Ναυτικού σε επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής) και στον κωδικό 433 φόρο που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα αυτά ύψους 742,50 €.

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./15.5.2018 δήλωσή του («δήλωση-αίτηση») ο προσφεύγων ανακάλεσε μερικώς τη δήλωσή του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004 και συγκεκριμένα κατά το μέρος που αφορά στη φορολόγηση του ως άνω ποσού ύψους 4306,50 €, ίσου με τη διαφορά του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2016 δυνάμει της υπ' αριθμ./2014 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, και με την περιεχόμενη στο ίδιο έγγραφο αίτησή του ζήτησε την επανεκκαθάριση, βάσει της ως άνω ανακλητικής δήλωσής του, του οφειλόμενου από αυτόν φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) για το εν λόγω οικονομικό έτος κατά τρόπο ώστε να μη φορολογηθεί το εν λόγω ποσό ύψους 4306,50 € και την επιστροφή του σχετικού προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος

ποσού ΦΕφπ ύψους 742,50 €, πλην όμως η δήλωση-αίτησή του αυτή δεν είχε γίνει αποδεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγ.Αναργύρων μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία συμπληρωνόταν το 90ήμερο από την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω δήλωσης-αίτησης.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά:

α) την ακύρωση της τεκμαιρόμενης ως αρνητικής (λόγω απράκτου παρόδου 90ημέρου) απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ.Αναργύρων επί της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./15.5.2018 δήλωσης μερικής ανάκλησης της αρχικής δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004 κατόπιν της καταβολής του ως άνω επιδικασθέντος σε αυτόν με την υπ' αριθμ./2014 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών ποσού επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής (ήτοι υπό τη μορφή της μετά και την υποβολή της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/15-5-18 τροποποιητικής («συμπληρωματικής») δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004) και ειδικότερα της περιεχόμενης στο ίδιο έγγραφο αίτησής του προς επανεκκαθάριση της εν λόγω δήλωσής του ΦΕφπ κατά τρόπο ώστε να μη φορολογηθεί το εν λόγω ποσό επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής και επιστροφή του σχετικού προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕφπ,

β) την αποδοχή της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./15-5-18 δήλωσης μερικής ανάκλησης της αρχικής δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004 (υπό τη μορφή της μετά και την υποβολή της ως άνω τροποποιητικής («συμπληρωματικής») δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004),

γ) την επανεκκαθάριση του οφειλόμενου από αυτόν ΦΕφπ για το ως άνω οικονομικό έτος 2004 μετ' αφαίρεση του ως άνω ποσού επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2015 δυνάμει της υπ' αριθμ./2014 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών από το συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε φόρο εισοδήματος αποδοχών του έτους 2003 και

δ) την επιστροφή, νομιμοτόκως από την κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕφπ ύψους 742,50 € που τυχόν θα προκύψει από την επανεκκαθάριση κατά τα ανωτέρω του οφειλόμενου από αυτόν ΦΕφπ για το ως άνω οικονομικό έτος 2004,

επικαλούμενος τα κριθέντα με την υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, κατ' ορθή ερμηνεία του βασικού αιτήματος του προσφεύγοντος, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητείται η ακύρωση της τεκμαιρόμενης («σιωπηρής»), ως εκ της παρόδου απράκτου του 90ημέρου, απόρριψης α) της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./15-5-18 δήλωσής του περί μερικής ανάκλησης της υπ' αρθ'/20-7-2004 αρχικής δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004 κατόπιν της καταβολής του ως άνω επιδικασθέντος σε αυτόν με την υπ' αριθμ./2014 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών ποσού επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής (ήτοι υπό τη μορφή της μετά και την υποβολή της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/30.12.2016 τροποποιητικής («συμπληρωματικής») δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004) και συγκεκριμένα κατά το μέρος που αφορά στη φορολόγηση του ως άνω ποσού ύψους 4950,00 €, ίσου με τη διαφορά του εν λόγω επιδόματος υπηρεσίας

αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2015 δυνάμει της υπ' αριθμ./2014 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, και β) της περιεχόμενης στο ίδιο έγγραφο αίτησής του προς επανεκκαθάριση της ως άνω δήλωσής του ΦΕΦΠ και επιστροφή του σχετικού προκύπτοντος ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος ποσού ΦΕΦΠ.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./15-5-18 δήλωσης-αίτησης του προσφεύγοντος: «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 τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α'-γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./15-5-18 δήλωσης-αίτησης του προσφεύγοντος: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή **σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης**, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./15-5-18 δήλωσης-αίτησης του προσφεύγοντος: «α. **Οι δημόσιες υπηρεσίες, [...], όταν υποβάλλονται αιτήσεις, οφείλουν να διεκπεραιώνουν τις υποθέσεις των ενδιαφερομένων και να αποφαίνονται για τα αιτήματά τους μέσα σε προθεσμία πενήντα (50) ημερών**, εφόσον από ειδικές διατάξεις δεν προβλέπονται μικρότερες προθεσμίες. Η προθεσμία αρχίζει από την κατάθεση της αίτησης στην αρμόδια υπηρεσία και την υποβολή ή συγκέντρωση του συνόλου των απαιτούμενων δικαιολογητικών, πιστοποιητικών ή στοιχείων. [...]. β. **Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και του κατά περίπτωση αρμόδιου Υπουργού μπορεί να ορίζεται, κατά περίπτωση, διαφορετική προθεσμία για τη διεκπεραίωση υποθέσεων, εφόσον το επιβάλλουν ειδικοί λόγοι, που αναφέρονται ρητώς σ' αυτήν.**»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1097636/1212/0006Δ/3.12.2004 (ΦΕΚ Β' 1839/10.12.2004) κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./15-5-18 δήλωσης-αίτησης του προσφεύγοντος: «Ορίζουμε ότι, οι παρακάτω υποθέσεις αρμοδιότητας των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, πλην της Γενικής Γραμματείας Δημοσιονομικής Πολιτικής (Γ.Γ.Δ.Π.), του Γενικού Χημείου του Κράτους (Γ.Χ.Κ.) και του πρώην Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας (ΥΠ.ΕΘ.Ο.), εξαιρούνται των προθεσμιών που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν. 2690/1999 (όπως αυτές αντικαταστάθηκαν και ισχύουν) και μπορούν να διεκπεραιώνονται από τις

αρμόδιες Υπηρεσίες αυτού, μέσα στις οριζόμενες για κάθε μία απ' αυτές στην παρούσα απόφαση προθεσμίες, για τους εξής ειδικούς λόγους, αντίστοιχα: [...] Α/Α 9. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ ΓΙΑ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗ: **Αιτήματα για επιστροφή-διαγραφή αχρεωστήτως καταβληθέντων-βεβαιωθέντων δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων.** ΑΝΩΤΑΤΗ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗΣ: α) **έξι (6) μήνες από την ημερομηνία κατάθεσης της αίτησης** ή την κοινοποίηση της απόφασης του δικαστηρίου ή την υποβολή της δήλωσης, κατά περίπτωση, **εκτός αν ορίζεται μικρότερος χρόνος από ειδικές διατάξεις...**». ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ: Ο μεγάλος χρόνος που απαιτείται για την ολοκλήρωση της σχετικής διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./15-5-18 δήλωσης-αίτησης του προσφεύγοντος: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. **Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου**, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 25 ν. 4173/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./15-5-18 ανακλητικής δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004: «Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 [...], συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 και 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./15-5-18 ανακλητικής δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004: «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. [...]. 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**. β. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' και γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./15-5-18 ανακλητικής δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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. [...]. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής

Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2003: **«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 όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1174/2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «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.4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν.2238/1994 [...], 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. [...]. 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).** [...]. 4. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1114/2016 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). [...]. 1. [...]. 2. Το Ν.Σ.Κ. [...], με την αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων [...], διευκρίνισε [...] 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 υποχρεώσεών 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) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τις παρ. 6 και 8 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «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 [...], **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. ...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 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. [...]. 9. **...εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται μέσα σε πέντε έτη** από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (**αρχικής**) δήλωσης [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (24.07.2018): «**Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.**»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων, κατά δήλωσή του με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή απόστρατος αξιωματικός του Πολεμικού Ναυτικού, που υπηρέτησε κατά την περίοδο 1.1.2003-15.8.2003 στο, ισχυρίζεται ότι εντός του 2015 του καταβλήθηκε, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2014 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ποσό ύψους 4950,00 € (επί του οποίου παρακρατήθηκε ΦΕφπ ύψους 742,50 €) ως διαφορά του επιδόματος αλλοδαπής για την ως άνω υπηρεσία του στην αλλοδαπή, το οποίο δήλωσε ως καθαρό εισόδημα που δεν υπήρχε την 1-1-2004 με την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. υποβολής/30.12.2016 συμπληρωματική δήλωσή του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004, και στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./15-5-18 αίτησής του α) επανεκκαθάρισης της υπ αριθ'/30-07-2004 (αρχικής) δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004 (υπό τη μορφή της μετά και την υποβολή της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/30.12.2016 τροποποιητικής («συμπληρωματικής») δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004), ήτοι επανυπολογισμού του οφειλόμενου από αυτόν ΦΕφπ για το οικονομικό έτος 2004, σε συνέχεια της περιεχόμενης στο ίδιο έγγραφο δήλωσής του περί μερικής ανάκλησης της (αρχικής) δήλωσης αυτής ΦΕφπ, κατά τρόπο ώστε να μη φορολογηθεί το ως άνω ποσό ύψους 4950,00 €, δεδομένων των κριθέντων με την υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, και β) επιστροφής, νομιμοτόκως από την κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, του σχετικού προκύπτοντος ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος ποσού ΦΕφπ, ζητώντας την ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της αίτησής του. **Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.** Κι αυτό, γιατί σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1174/2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1114/2016 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών και υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1172/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ (παρ. 6 και 8) σε συνέχεια σχετικής νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας και σχετικής γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, από 01.01.2014 και μετά οι εκπρόθεσμες ανακλητικές δηλώσεις ΦΕφπ (δηλαδή εκείνες που συνεπάγονται μείωση των υποχρεώσεων που έχουν προκύψει από την αρχική δήλωση ΦΕφπ) οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα επιτρέπεται κατά νόμον να υποβληθούν μέσα στην προθεσμία που προβλέπεται από τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 3.α. ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./30-12-16 ανακλητικής δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004), δηλαδή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο της αρχικής δήλωσης ΦΕφπ, επιβολή ΦΕφπ δι' εκδόσεως σχετικής καταλογιστικής πράξης και κοινοποίηση της εν λόγω πράξης στο φορολογούμενο-ελεγχόμενο, ήτοι εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους, εντός το οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης ΦΕφπ. Συνεπώς, εν προκειμένω, και ανεξαρτήτως του αν ορθά ο προσφεύγων υπέβαλε εντός του 2016 συμπληρωματική δήλωση ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004, προκειμένου να δηλώσει εισοδήματα που εισέπραξε εντός του 2015 δυνάμει δικαστικής απόφασης εκδοθείσας εντός του 2014, η ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./15-5-18 ανακλητική δήλωση μπορούσε επιτρεπτά κατά νόμον, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, να υποβληθεί το αργότερο μέχρι τις 31.12.2009, ως εκ τούτου ορθά δεν έγινε αποδεκτή (διά της

παρόδου απράκτου 90ημέρου από της υποβολής της) από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγ.Αναργύρων, αφού η υποβολή της την 15-5-18 δεν ήταν κατά νόμον επιτρεπτή. Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, δεδομένων των κριθέντων στην αμέσως προηγούμενη σκέψη, παρέλκει η εξέταση του ειδικού αιτήματος του προσφεύγοντος περί **έντοκης** επιστροφής του τυχόν προκύπτοντος, από την επανεκκαθάριση, κατά τα ανωτέρω (ήτοι κατά τρόπο ώστε να μη φορολογηθεί το ως άνω ποσό ύψους 4950,00 €), της άνω υπ' αριθμ/20.7.2004 (αρχικής) δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004 (υπό τη μορφή της μετά και την υποβολή της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/30.12.2016 τροποποιητικής («συμπληρωματικής») δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004), ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος ποσού ΦΕφπ ύψους 742,50 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 1-10-18 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως προς τη μη φορολόγηση ποσού ύψους 4950,00 €, ίσου με τη διαφορά του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2016 δυνάμει της υπ' αριθμ./2014 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, **και την επικύρωση** της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./15-518 αίτησής του από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγ.Αναργύρων

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.