



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 : 2131604521

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **02/01/2019**

Αριθμός απόφασης : **3**

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 ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, κατοίκου, η οποία κατατέθηκε στην Δ.Ε.Δ.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ την 03.09.2018 και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου, κατά της Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου οικονομικού έτους 2014 με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/18-2-2015 και αριθμό ειδοποίησης/18-02-2015 .

5. Το υπ' αριθ' πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. 2018 ΕΜΠ/27.12.18 διαβιβαστικό έγγραφο της ΔΕΔΔ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το οποίο αυτή διαβίβασε στην Υπηρεσία μας την 31.12.2018 (αρθ.πρωτ.) την κατατεθείσα σ' αυτήν την ενδικοφανή προσφυγή της μαζί με τὰ συνυποβαλλόμενα μ' αυτήν δικαιολογητικά στοιχεία και έγγραφα.

6. Της υπ' αριθμ. πρωττροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας η οποία υποβλήθηκε χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ την 21.08.2018
7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από 03.09.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, ως νόμιμος κληρονόμος του αποβιώσαντος πατρός της ΑΦΜ κατά της εκδοθείσας στο όνομα αυτού πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) της με αριθμό δήλωσης/2015 (ΑΧΚ:) και αριθμό ειδοποίησης 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. καταχώρησης δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) του θανόντος ΑΦΜ: πού υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στην Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ την 03.02.2015 από την προσφεύγουσα κληρονόμο ΑΦΜ (.....) δηλώθηκε, για την περίοδο 01.01.2013 -31.12.2013, μεταξύ άλλων στον κωδικό 301 της δήλωσης άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς κ.λπ. ύψους 11353,98 € .

2) Η προσφεύγουσα, ΑΦΜ, ως νόμιμος κληρονόμος του αποβιώσαντος πατρός της ΑΦΜ με την υπ' αριθμ. πρωτ. χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φορολ. εισοδήματος πού υπέβαλε την 21-08-2018, τροποποίησε την εγγραφή του Κωδ.Αρθ: 301(άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς και ημερομίσθια) από ποσό 11353,98 € της αρχικής δήλωσης σε μηδενικό ποσό ζητώντας ταυτόχρονα την τροποποίηση της Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου οικονομικού έτους 2014 με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/03.02.15 και αριθμό ειδοποίησης/18.02.2015.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα , ΑΦΜ, ως νόμιμος κληρονόμος του αποβιώσαντος πατρός της ΑΦΜζητά:

α) την μερική ή ολική ακύρωση της εκδοθείσας στο όνομα του πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) της με αριθμό δήλωσης/2015 (ΑΧΚ:) και αριθμό ειδοποίησης/18 για το οικονομικό έτος 2014 που εκδόθηκε επί της υπ' αρθ' δήλωσης φόρου εισοδήματος του

καθώς και κάθε άλλη συναφή πράξη και παράλειψη που προηγήθηκε ή έπεται της ως άνω πράξης . Άλλως την τροποποίηση της ως άνω πράξης κατά το ευνοικότερο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2013: *«Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. [...]. 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: *«Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε την 31.12.2013: *«Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 εδ. α' και 4 περ. β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2013: *«1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους. [...].*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 1 και 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2013: *«1. Το εισόδημα που καθορίζεται στο άρθρο 45 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.*

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 177 παρ. 1 εδ. α' περ. α' και εδ. β' ν. 4270/2014: **«Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργούνται οι διατάξεις: α. Των άρθρων 1 έως και 108 και του άρθρου 110 του ν. 2362/1995. β. [...]. γ. [...]. δ. [...].** Οποιαδήποτε υφιστάμενη αναφορά στις καταργούμενες κατά τα ανωτέρω διατάξεις νοείται στο εξής ως αναφορά στις αντίστοιχες διατάξεις του παρόντος νόμου.» Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 183 παρ. 1 και 2 περ. γ' εδ. α' ν. 4270/2014: **«1. Η ισχύς των διατάξεων του παρόντος νόμου αρχίζει από την 1.1.2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε αυτές ή στην επόμενη παράγραφο. 2. Ειδικότερα: α. [...]. β. [...]. γ. Οι διατάξεις του Υποκεφαλαίου 12 του Κεφαλαίου Β' του Μέρους Δ' ισχύουν για απαιτήσεις του Δημοσίου που βεβαιώνονται προς είσπραξη μετά την 1.1.2015, καθώς και για απαιτήσεις σε βάρος του Δημοσίου που γεννώνται μετά την ημερομηνία αυτή.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 2362/1995, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή των

αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών για το οικονομικό έτος 2014, δηλαδή κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής: **«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.»** Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 91 εδ. α' ν. 2362/1995, όπως ίσχυε κατά τον ίδιο ως άνω χρόνο: **«Επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής.»** Τέλος, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 93 περ. β' ν. 2362/1995, όπως ίσχυε κατά τον ίδιο ως άνω χρόνο: **«Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο: α) [...]. β) Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του Διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαιτήσεως αρχής. Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως. Υποβολή δεύτερης αιτήσεως δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 43 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της υπ' αριθμ. πρωτ. χειρόγραφης τροποποιητικής δήλωσης φορολ. εισοδήματος που υπέβαλε την 21-08-2018 η προσφεύγουσα: **«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.»**, σύμφωνα δε με τη σχετική Εισηγητική Έκθεση αναφορικά με τη διάταξη αυτή: **«Με την περίπτωση 21 διευκρινίζεται, προς άρση οποιασδήποτε ερμηνευτικής αμφιβολίας ήθελε θεωρηθεί ότι υπάρχει μετά την θέση σε ισχύ των διατάξεων του Κώδικα, ότι, εφ' όσον είτε με τροποποιητική φορολογική δήλωση είτε με σχετικό αυτοτελές αίτημα ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, έχει προβληθεί ή προβάλλεται από φορολογούμενο αξίωση επιστροφής φόρου, που αφορά σε φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για τα σχετικά με τον χρόνο της παραγραφής της αξίωσης αυτής, εφαρμόζονται τα ισχύοντα σε κάθε φορολογία -είτε βάσει ειδικής είτε βάσει γενικής διάταξης- μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα. Η διάταξη αυτή είναι ερμηνευτικά συνεπής με την διάταξη της παραγράφου 11 του άρθρου 66 του Κώδικα που ορίζει ότι για κάθε φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και για τις αξιώσεις του Δημοσίου να εκδίδει πράξεις προσδιορισμού φόρων, προστίμων κλπ εφαρμόζονται αντίστοιχες διατάξεις.»**

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1183/2015 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 3 της απόφασης), **«...η προβλεπόμενη [...] βραχυπρόθεσμη (τριετής) παραγραφή για αξιώσεις κατά του Δημοσίου προς επιστροφή**

αχρεωστήτως παρακρατηθέντων φόρων, ο χρόνος της οποίας είναι μικρότερος από το χρόνο παραγραφής (πενταετία) που προβλέπεται [...] για τις λοιπές χρηματικές αξιώσεις κατά του Δημοσίου, έχει θεσπισθεί για λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος και, ειδικότερα, προς το σκοπό ταχείας εκκαθαρίσεως όσων αξιώσεων πηγάζουν από την επιβολή φόρων, ήτοι από άσκηση δημόσιας εξουσίας του Κράτους (πρβλ. απόφ. ΕΔΔΑ της 28-5-2009 - υποθ. 48906/2006). Αυτή η ανάγκη αποσκοπεί στην προστασία της περιουσίας και της οικονομικής καταστάσεως του Δημοσίου αλλά, επιπλέον, συνάδει προς την κανονικότητα και την περιοδικότητα της καταβολής των φόρων, οι οποίες διαφοροποιούν τις σχετικές αξιώσεις από τις λοιπές, μη έχουσες τα ανωτέρω χαρακτηριστικά, χρηματικές αξιώσεις κατά του Δημοσίου. Η ταχεία εκκαθάριση των εκκρεμοτήτων αναφορικά με τις αξιώσεις επιστροφής φόρων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις των φορολογουμένων είναι αναγκαία προς αποφυγή ανατροπής, μετά την πάροδο μακρού χρονικού διαστήματος, των οικονομικών δεδομένων, κατά συνεκτίμηση των οποίων το Δημόσιο προβαίνει στο σχεδιασμό της οργανώσεως και του τρόπου λειτουργίας της δημοσίας διοικήσεως, προβλέπει τις σχετικές δαπάνες και καταρτίζει τον κρατικό προϋπολογισμό. Επομένως, ο στόχος του Κράτους να προγραμματίσει τα έσοδα και τις δαπάνες του, χωρίς να εμποδίζεται από σημαντικά ανεξόφλητα χρέη που θα επάγονταν δυσμενείς επιπτώσεις στην εκτέλεση του προϋπολογισμού, ενόψει και του μεγάλου αριθμού και ύψους των διαφορών που ανακύπτουν από την άσκηση φορολογικών προσφυγών, δικαιολογούν τη θέσπιση ευλόγων χρονικών περιορισμών για την άσκηση των εν λόγω προσφυγών (πρβλ. ΣτΕ 761/2014 επταμ.). Εν πάση περιπτώσει, η προβλεπόμενη τριετής παραγραφή δεν είναι τόσο βραχεία, ώστε, ενόψει της φύσεως της διαφοράς και κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, να παρακωλύει ουσιαστικά την αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος δικαστικής προστασίας. Ως εκ τούτου, **η διάταξη του άρθρου 91 παρ. 2 του ν.δ/τος 321/1969, με την οποία θεσπίζεται τριετής παραγραφή των αξιώσεων κατά του Δημοσίου προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων, δεν αντίκειται στην από το άρθρο 4 παρ.1 του Συντάγματος αρχή της ισότητας**, στο συγκεκριμένο δε ζήτημα το Σύνταγμα δεν έχει στενότερη έννοια από την κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974 (Α' 256) Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) και το κυρωθέν με ν. 2462/1997 (Α' 25) Διεθνές Σύμφωνο για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα, απορριπτομένων ως αβασίμων των προβαλλομένων περί αντιθέσεως της ως άνω διατάξεως του ν.δ/τος 321/1969 στα άρθρα 4 παρ. 1 (περί ισότητας), 20 παρ. 1 (περί του δικαιώματος δικαστικής προστασίας), 25 παρ. 1 (περί αναλογικότητας) του Συντάγματος, 6 (περί του δικαιώματος δικαστικής προστασίας), 13 (περί του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής για την προστασία των ατομικών δικαιωμάτων) και 14 (περί ισότητας στη χρήση των ατομικών δικαιωμάτων) της ΕΣΔΑ και 2 παρ. 3 περ. α' και β' (περί πρόσφορης δικαστικής προσφυγής του ατόμου επί παραβιάσεως των δικαιωμάτων του), 14 (περί ισότητας των διαδίκων και δίκαιης δίκης) και 26 (περί ισονομίας) του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα (πρβλ. ΑΕΔ 1, 2/2012, 9/2009, απόφ. ΕΔΔΑ της 3.10.2013-υποθ.25816/2009, ΣτΕ 3429, 2613, 1292, 941/2013, 5124, 2998/2012).»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1172/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «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: [...]. Εξάλλου, το άρθρο 84 του ίδιου

Κώδικα ορίζει στην παράγραφο 1 ότι [...] και στην παρ.7 [...]. Τέλος, κατά το άρθρο 90 παρ.2 το ν.2362/1995 [...]. 5. Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (3458/2001 επταμ., 4075/2012, 425/2017 επταμ., 845-7/2017, 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 μέχρις 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 υποβληθείσης 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.1174/2014 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.1114/2016, 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.1174/2014 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.1147/2016, ΠΟΛ.1161/2016, ΠΟΛ.1190/2016 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.1234/2014), 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. β' ν. 4174/2013, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας : «*Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.*»

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 : «**Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση**, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21-8-18, τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης της προσφεύγουσας: «*Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε [...] μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' και γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21-8-18, τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης της προσφεύγουσας: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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 έκδοσή τους.*»

Επειδή, ενόψει των ως άνω διευκρινισθέντων με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1172/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ και ειδικότερα όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις α) του άρθρου 84 παρ. 7 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών για το οικονομικό έτος 2014, δηλαδή κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής) και β) του άρθρου 19 παρ. 3 ν. 4174/2013 (ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21-8-18, *τροποποιητικής φορολογικής* δήλωσης της προσφεύγουσας σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2013), για τις αξιώσεις επιστροφής τυχόν προκυπτόντων, μετά την εκκαθάριση της οφειλόμενης από την προσφεύγουσα για τό οικονομικό έτος 2014, **ισχύει τριετής παραγραφή**, η οποία, δεδομένου ότι α)η ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21-8-18, *τροποποιητική φορολογική δήλωση* της προσφεύγουσας **υποβλήθηκε εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής** του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της υπ' αριθμ. καταχώρησης/18-02-2014 δήλωσής της ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014, αντίστοιχα

Επειδή με την διάταξη του άρθρου 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « 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 που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου 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. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 73 ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας): «Ο *παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1^η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της υπ' αριθμ. πρωτ./21-8-18, *τροποποιητικής φορολογικής* της προσφεύγουσας: «Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α. Φόρο Εισοδήματος. β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). γ. [...]. ε. Φόρους, τέλη, **εισφορές** ή χρηματικές κυρώσεις **που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα** και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' και β'. στ. [...].»,

Επειδή αν και δεν παρήλθε ο χρόνος συντέλειας της σιωπηρής απόρριψης, η Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ με το από 10.09.2018 εισηγητικό της σημείωμα προς την αρμόδια Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δήλωσε την πρόθεσή της για μη έκδοση αρνητικής απάντησης επί της ως άνω τροποποιητικής.

Επειδή κατά τον έλεγχο της τροποποιητικής δήλωσης διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει η δυνατότητα από την Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ αποσύνδεσης της βεβαίωσης αποδοχών που έχει καταχωρήσει ηλεκτρονικά η εργοδότης για τον αποβιώσαντα πατέρα της.

Επειδή οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων πρέπει να εκδίδονται το αργότερο μέχρι την 28.2 του επομένου έτους, η δε προσκομιζόμενη βεβαίωση Αποδοχών ή Συντάξεων της , περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012, δεν φέρει στο σώμα της ημερομηνία.

Επειδή, διαφορετικό είναι και το ποσό που δηλώνεται στις δηλώσεις των ανωτέρω για το οικονομικό έτος 2014, ήτοι 11316, 61 € για την και 11353,98 € για τον

Επειδή, ούτε η μηδενική βεβαίωση αποδοχών ή συντάξεων περιόδου 01.01.2013 – 31.12.2013 της εργοδότης για τον φέρει ημεροχρονολογία, η δε βεβαίωση που υπέβαλε η εργοδότης με τη χρήση των σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και διακτυακών υποδομών έφερε ποσό των 11353,98 €, την οποία και δεν έχει μεταβάλλει μέχρι σήμερα ηλεκτρονικά.

Επειδή, αντιφατικοί είναι και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας καθώς αναφέρει ότι «... έκπληκτη διερωτήθηκα ότι αυτό ήταν αδύνατον μιάς που ο πατέρας μου ήταν αγρότης και ως εκ τούτου δεν είχε εισοδήματα από μισθούς...» και «... το ως άνω ποσό των 11353,98 €, ως εισόδημα του πατέρα μου για το οικονομικό έτος 2013 ακριβώς επειδή αυτός δεν εργάστηκε κατά το έτος 2012 στην ως άνω επιχείρηση... »

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αναπόδεικτοι, η φορολογική αρχή δεν δύναται να διαπιστώσει εάν τελικά εργάστηκε ή όχι ο αποβιώσας πατέρας της προσφεύγουσας στην ως άνω επιχείρηση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 03.9.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως νόμιμο κληρονόμο του αποβιώσαντος πατρός της ΑΦΜ κατά της εκδοθείσας στο όνομα αυτού πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) της με αριθμό δήλωσης/2015 (ΑΧΚ:) και αριθμό ειδοποίησης/18

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Έτος 2014 :

Φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 : 494,36 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την αριθμό ειδοποίησης:/15 (.....) του
Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Α.Α.Δ.Ε.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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.