



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 25-1-2019

Αριθμός απόφασης: 412

## 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 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την από 28-9-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, οδός .....κατά του με αριθμό δήλωσης ...../ 9-8-2018 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την τροποποιητική δήλωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Το με αριθμό δήλωσης ...../ 9-8-2018 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την τροποποιητική δήλωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, του οποίου ζητείται η ακύρωση.

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-9-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα κατέθεσε την με αριθμό ...../ 2-8-2005 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 Ε1 και το μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών Ε3. Η δήλωση εκκαθαρίστηκε με το με αριθμό ειδοποίησης ...../ 8-2-2006 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, το οποίο προσδιόρισε φόρο εισοδήματος προς καταβολή της προσφεύγουσας ποσού 3.672,62€. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό ...../ 5-10-2010 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ε1 για το οικονομικό έτος 2005 και το αντίστοιχο τροποποιητικό μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών Ε3. Με την τροποποιητική αυτή δήλωση μετέβαλε τα εξής: α)κωδικός 530 «παροχής τρίτων,φόροι-τέλη» ποσό 2.569,04€ (αντί 4.173,79€ βάσει αρχικής δήλωσης), β)κωδικός 536 «διάφορα έξοδα» ποσό 4.755,94€ (αντί 3.029,47€ βάσει αρχικής δήλωσης), γ)κωδικός 546 «Σύνολο δαπανών» ποσό 17.213,59€ (αντί 17.091,87€ βάσει αρχικής δήλωσης), δ)κωδικός 274 «ιδιωτική πελατεία» ποσό 10.044,43€ (αντί 11.180,83€ βάσει αρχικής δήλωσης), ε)κωδικός 280 «επιτηδευματίες» ποσό 11.511,20€ (αντί 7.018,30€ βάσει αρχικής δήλωσης), στ)κωδικός 283 «Σύνολο εσόδων Ελ. Επαγ/τιών» ποσό 25.135,63€ (αντί 21.779,13€ βάσει αρχικής δήλωσης) και στον κωδικό 346 «Φορολογητέα Καθαρά Κέρδη» ποσό 7.922,04€ (αντί 4.687,26€ βάσει αρχικής δήλωσης). Η τροποποιητική δήλωση εκκαθαρίστηκε με το με αριθμό ειδοποίησης ...../ 9-8-2018 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, το οποίο διαμόρφωσε το ποσό προς πληρωμή σε 6.288,09€ (αντί για 3.672,62€ βάσει της αρχικής δήλωσης).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, ή άλλως την τροποποίηση, της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει παραγραφεί (άρθρο 84 του ν.2238/1994) και βάσει της αρχής ασφάλειας του δικαίου και της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου επιβάλλεται η προβλέπιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων – να είναι δυνατή εκ των προτέρων η πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής
- Ο φόρος που καταλογίστηκε λόγω εκπρόθεσμης υποβολής έχει υπολογισθεί με βάσει τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.1 του ν.2523/1997, αντί για την ευνοϊκότερη διάταξη του άρθρου 26 του ν.3943/2011

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/ 07-04-2014): *«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία*

διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), όπως ίσχυε για τα οικονομικά έτη μέχρι και 2010:

*«1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, 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 τις οδηγίες του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1165/ 10-8-2018 «Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 147/2018 γνωμοδότησης της Α' Ολομέλειας Διακοπών του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής»:

*«Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας διαβιβάζουμε συνημμένα την υπ' αριθμ. ΝΣΚ 147/2018 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Ολομέλειας Διακοπών), που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής.*

*Περαιτέρω, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρ.21 της γνωμοδότησης αυτής, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ.5 του ν. 2238/1994, δηλαδή η παρέκταση του χρόνου παραγραφής κατά τρία έτη, ρυθμίζει την περίπτωση που οι δηλώσεις του πρώτου εδαφίου υποβάλλονται κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής. Κατά συνέπεια η διάταξη αυτή αφορά στην περίπτωση που η σχετική δήλωση υποβάλλεται κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, και όχι της δεκαπενταετούς παραγραφής, που εφαρμόζεται επί μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων.*

*Τέλος, με βάση το σκεπτικό της παρ.23 της ίδιας γνωμοδότησης, κρίθηκε αυτονόητο ότι τυχόν υποβολή δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, δεν αναιρεί την αξιόμανη δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης.*

*Κατά συνέπεια, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής (παρ.1 αρθρ.84 του ν. 2238/1994). Η προθεσμία αυτή παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής (τελ.εδ. της παρ.5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994).»*

**Επειδή**, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε το τελευταίο έτος της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, ήτοι το 2010 για το οικονομικό έτος 2005, τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, αυξάνοντας την φορολογητέα της ύλη.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και εγκυκλίους, η φορολογική αρχή δύναται να βεβαιώσει φόρο εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου (πρβλ. ΣτΕ 1440/2018). Σε περίπτωση που δήλωση, αρχική ή τροποποιητική, υποβληθεί στο τελευταίο έτος της εν λόγω προθεσμίας, το δικαίωμα του Δημοσίου παρεκτείνεται κατά 3 έτη.

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. μπορούσε να επιβάλει φόρο για τη χρήση του 2004 στην προσφεύγουσα μέχρι και τις 31-12-2013, ήτοι 3 έτη μετά την έναρξη της παραγραφής για τη συγκεκριμένη χρήση που ήταν στις 31-12-2010.

**Επειδή** το προσβαλλόμενο εκκαθαριστικό σημείωμα εκδόθηκε στις 9-8-2018, ήτοι μετά την ως άνω προθεσμία.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με αριθμό ...../ 28-9-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ .....και ακύρωση του με αριθμό δήλωσης ...../ 9-8-2018 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την τροποποιητική δήλωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο  
Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
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.