



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15.03.19

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Αριθμός απόφασης: **889**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604538
ΦΑΞ : 213-1604567

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 ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**
ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αριθμός, ως κληρονόμος του θανόντος πατρός του του με Α.Φ.Μ.:....., η οποία κατατέθηκε στην ΙΓ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ την 24.12.2019 και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου, κατά α) του εκκαθαριστικού σημειώματος εισφορών και τέλους επιτηδεύματος ΙΔ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ οικ. έτους 2011 που εκδόθηκε με βάση την υποβληθείσα από τον εν ζωή πατέρα του τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος με αριθμό/2012 και αριθμό ειδοποίησης/2018 και β) του υπ' αριθ' /... χρηματ. Καταλόγου (αριθ. ειδοποίησης)

5. Την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε ο εν ζωή πατέρας του προσφεύγοντος χειρόγραφα στην ΙΔ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ την 12-06-2012, ο οποίος στην συνέχεια απεβίωσε το έτος 2016
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του **ΑΦΜ**, κατοίκου, οδός αριθμός, ως κληρονόμος του θανόντος πατρός του του με Α.Φ.Μ.:....., 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:

Ο εν ζωή πατέρας τού προσφεύγοντος του με Α.Φ.Μ.:..... υπέβαλε στην ΙΔ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ την με αριθμό αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011(ημερολογιακό έτος 2010). Με την εν λόγω δήλωση εισοδήματος ο υπόχρεος δήλωσε μεταξύ άλλων ως άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια (ΚΩΔ:301) 19.154,96 €, Συνέπεια της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε το υπ' αριθ' και με το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα εισφορών και τέλους επιτηδεύματος Ν.3986/2011 , το οποίο προσδιόρισε ποσό οφειλής στον πατέρα εν ζωή του προσφεύγοντος 1.208,10 €.(αριθ. χρημ. καταλ/...)

Στη συνέχεια, ο εν ζωή πατέρας του προσφεύγοντος, του υπέβαλε στην ΙΔ' Δ.Ο.Υ.ΑΘΗΝΩΝ εκπρόθεσμα στις 12.06.2012 την υπ' αριθ' συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, με την οποία ο υπόχρεος δήλωσε μεταξύ άλλων ως άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια (ΚΩΔ:301) 19.154,96 €, ως άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις (ΚΩΔ:303) 5.884,20 € και ως άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις , μερίσματα, κ.λπ. (ΚΩΔ:321) 2.496,40 € , ήτοι συνολικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 27.535,56 €. Συνέπεια της ως άνω συμπληρωματικής δήλωσης εκδόθηκε το υπ' αριθ' και με το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα εισφορών και τέλους επιτηδεύματος Ν.3986/2011, το οποίο

προσδιόρισε νέο ποσό οφειλής στον πατέρα εν ζωή του προσφεύγοντος 1245,71 €.(αριθ. χρημ. Καταλ./.....).

Ως εκ τούτου βεβαιώθηκε σε βάρος του εν ζωή πατρός του προσφεύγοντος ποσό 35,73 € που αντιστοιχεί στην διαφορά αρχικού και συμπληρωματικού τέλους πού προέκυψε από την υποβολή αρχικής και στην συνέχεια συμπληρωματικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2011

Ο προσφεύγων ως κληρονόμος του θανόντος πατρός του του με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

1) Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει αόριστος όπως και η επισυναπτόμενη ταυτότητα οφειλής του, καθότι δεν διευκρινίζεται ο ακριβής λόγος καταβολής του προκύπτοντος ποσού-φόρου .

2) Παραγραφή της άνω απαίτησης του Δημοσίου έναντι του προσφεύγοντος. Ειδικότερα με την υπ' αριθμόν 147/2018 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους 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 πενταετούς παραγραφής με την παρέκταση της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής

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, προϋσχύουσες 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 αρξάμενη 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, ο πατήρ εν ζωή του προσφεύγοντος υπέβαλε εκπρόθεσμα (ήτοι στις 12.06.2012) για το οικονομικό έτος 2011, 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 2010 στον εν ζωή πατέρα του προσφεύγοντος μέχρι και τις 31-12-2017 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 από 24-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του **ΑΦΜ** και ακύρωση του με αριθμό ειδοποίησης/2018 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, με βάση την τροποποιητική δήλωση του θανόντος πατρός του του

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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.

