



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 22/03/2019

Αριθμός απόφασης: 981

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 23/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....', ΑΦΜ, με έδρα στην οδός, κατά της υπ' αριθ. /..... /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /..... /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά οικονομικού έτους 2012 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 02/10/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....',

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:

Με την υπ' αριθ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά οικονομικού έτους 2012, δεν αναγνωρίστηκε το προς επιστροφή ποσό ύψους 114.977,35 ευρώ, που δηλώθηκε στην υποβληθείσα, από την προσφεύγουσα εταιρεία, υπ' αριθμ./2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012,.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ./2012 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011) δηλώνοντας ζημία. Εν συνεχεία υπέβαλε την **21/12/2017** την με αριθμό τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ιδίου οικονομικού έτους στην οποία δήλωσε ποσό παρακρατούμενων φόρων (κωδ. 009) **114.977,35 ευρώ** και προέκυψε πιστωτικό ποσό για επιστροφή (κωδ. 703) **114.977,35 ευρώ**. Επιπλέον υπέβαλε και την υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αίτηση για την επιστροφή του ποσού των παρακρατούμενων φόρων.

Βάσει της υπ' αριθμ./...../2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, διενεργήθηκε έλεγχος, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 02/10/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οποία δεν έγινε αποδεκτή η ως άνω υποβληθείσα από την προσφεύγουσα εταιρεία τροποποιητική δήλωση και απορρίφθηκε το αίτημά της περί επιστροφής του πιστωτικού ποσού για επιστροφή ύψους 114.977,35 ευρώ, λόγω παραγραφής της σχετικής απαίτησης κατά του Δημοσίου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προβαλλόμενης πράξης να γίνει αποδεκτή η υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου συνολικού ποσού 114.977,35 ευρώ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Η αξίωση επιστροφής της εταιρείας δεν υπέκυψε σε παραγραφή, καθόσον αυτή η παραγραφή δεν αρχίζει πριν από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης, η δε ανακλητική δήλωση της εταιρείας υπεβλήθη εμπροθέσμως εντός πενταετίας από το τέλος του έτους στο οποίο όφειλε να υποβληθεί η αρχική εμπρόθεσμη δήλωση

Σε περίπτωση αξίωσης επιστροφής φόρου κατόπιν ανακλητικής δήλωσης, η παραγραφή της προθεσμίας για την υποβολή της ανακλητικής δήλωσης είναι πενταετής και αρχίζει από το τέλος του έτους εντός του οποίου έπρεπε να υποβληθεί η αρχική εμπρόθεσμη δήλωση, ενώ η παραγραφή της αξίωσης παραγραφής είναι τριετής και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης (ΠΟΛ.1172/2017).

Για το οικ. έτος 2012 (χρήση 2011) η εταιρεία υπέβαλε **εκπρόθεσμα** την υπ' αριθ./2012 δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ακολούθως, στις 21.5.2015 οι εταιρείες με τις επωνυμίες

«.....»,» και «.....», οι οποίες είχαν υποχρέωση καταβολής τόκων στην εταιρεία, υπέβαλαν τις υπ' αριθ.-/...../2015,-/2015, και/2015 αντίστοιχα εκπρόθεσμες δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων για το οικ. έτος 2012, με τις οποίες δήλωσαν και απέδωσαν τα εξής ποσά παρακρατηθέντος φόρου με συντελεστή 10% επί των καταβληθέντων τόκων.

α/α	Επωνυμία	Μικτό Ποσό Τόκου	Φόρος 10% που παρακρατήθηκε
1		239.677,99	23.967,80
2		326.066,39	32.606,64
3		584.029,12	58.402,91
Σύνολο:			114.977,35

Στη συνέχεια, η εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά την υπ' αριθ.-/2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012 βάσει της Εγκ. Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1172/2017, με την οποία δηλώθηκαν τα ποσά των ανωτέρω παρακρατήσεων συνολικού ύψους 114.977,35 ευρώ, μειώθηκε η συνολική φορολογική υποχρέωση και προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο 114.977,35 ευρώ.

Η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά έλεγξε την παραπάνω τροποποιητική δήλωση της εταιρείας δυνάμει της υπ' αριθ.-/...../2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου. Στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού διαπιστώθηκε ότι όλα τα δηλωθέντα στοιχεία ήταν αληθή και ακριβή, ωστόσο κρίθηκε ότι οι αρχικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων χρήσεως 1/1/-31/12/2011 υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα την 21/5/2015, δηλαδή σε χρόνο πέραν της προβλεπόμενης τριετίας, με συνέπεια να έχει παραγραφεί η αξίωση της εταιρείας. Με βάση το σκεπτικό αυτό συντάχθηκε η από 2.10.2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου και εκδόθηκε η υπ' αριθ.-/...../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, με την οποία προσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή στο ποσό των μηδέν ευρώ. Ωστόσο, η παραπάνω κρίση της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά δεν ήταν ορθή. Όπως προαναφέρθηκε, η επίμαχη παρακράτηση αφορά φόρο εισοδήματος του οικ. έτους 2012 (χρήσης 2011), επομένως η αρχική **εμπρόθεσμη** δήλωση φορολογίας εισοδήματος έπρεπε να υποβληθεί εντός του ημερολογιακού έτους 2012. Ως εκ τούτου, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου και, κατ' ακολουθίαν, η παραγραφή του δικαιώματος της εταιρείας να υποβάλει ανακλητική δήλωση άρχισε στις 31.12.2012 και έληγε μετά από πέντε έτη, δηλαδή στις 31.12.2017. Γι' αυτό το λόγο, η υπ' αριθ.-/2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η οποία επέχει θέση ανακλητικής δήλωσης, καθόσον με αυτήν μειώθηκε η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας, υποβλήθηκε εμπροθέσμως, δηλαδή πριν από τις 31.12.2017.

Η δε τριετής παραγραφή του δικαιώματος της εταιρείας να ζητήσει την επιστροφή του ποσού παρακρατηθέντος φόρου, που προκύπτει από την ως άνω υπ' αριθ.-/2017 τροποποιητική-ανακλητική δήλωση, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος αρχίζει από την αποδοχή της εν λόγω

ανακλητικής δήλωσης. Επομένως η αξίωση της εταιρείας για επιστροφή φόρου δεν έχει υποκύψει σε παραγραφή.

Ως εκ τούτου, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, η οποία έκρινε περί του αντιθέτου, δηλαδή ότι η αξίωση επιστροφής της εταιρείας έχει παραγραφεί, υπέπεσε σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 7 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 19 παρ. 1 ΚΦΔ και 90 παρ. 2 του Ν. 2362/1995. Γι' αυτό τον λόγο, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος πρέπει να ακυρωθεί ως νομικώς πλημμελής.

Επειδή με το Άρθρο 140 του ΝΟΜΟΥ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4270 (ΦΕΚ Α 143/28-6-2014) "Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις" ορίζεται ότι:

Παραγραφή απαιτήσεων κατά του Δημοσίου

1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου, πλην εκείνων για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), παραγράφεται μετά την παρέλευση πενταετίας, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής.

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: «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

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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 43 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: 43. 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 των παραγράφων 5 και 7 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994, ορίζεται ότι:

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

7. 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 αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου.

Ως προς τα λοιπά θέματα της Παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.

Επειδή με την ΠΟΛ.1165/10.08.2018: "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", ορίζονται τα ακόλουθα:

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, ελλείπει 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 άρθρ.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](#)). Τέλος, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής:

- α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ.1 της παρ.5 άρθρου 84 του ν. [2238/1994](#)) ή
- β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1172/14.11.2017: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.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, 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, προϋσχύουσες 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 παράγραφο 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 παράγραφο 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 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 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 με την ΠΟΛ.1207/20.12.2017:Συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου και παροχή οδηγιών για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων, ορίζεται ότι:

Προς τον σκοπό της αντιμετώπισης πρακτικών ζητημάτων που έχουν ανακύψει για υποθέσεις για τις οποίες τυγχάνει εφαρμογής η ΠΟΛ.1172/2017 εγκύκλιος, διευκρινίζονται συμπληρωματικά τα ακόλουθα:

1. Οι διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την παραπάνω εγκύκλιο και όσες δίνονται με την παρούσα δεν καταλαμβάνουν περιπτώσεις που η απόρριψη ή μη αποδοχή της τροποποιητικής δήλωσης από τη Φορολογική Διοίκηση οφείλεται σε βάσιμους λόγους οι οποίοι δεν σχετίζονται με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικής δήλωσης.

2. Αξίωση επιστροφής φόρου που προβάλλεται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με έγγραφο αίτημα επιστροφής φόρου δυνάμει τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης, που υποβάλλεται μετά την έκδοση της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου, εξετάζεται σύμφωνα με τα αναφερόμενα σε αυτήν, τηρουμένης της τρίμηνης προθεσμίας για την αποδοχή ή απόρριψή της, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 63 παρ.2 του ν.[2717/1999](#) (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) και 42 του ν.[4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Στην πιο πάνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται 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 της. Η αποδοχή αυτή πραγματοποιείται, στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, με την έκδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου. Αντίστοιχα, στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, ως αποδοχή νοείται η αποδοχή του εγγραφου αιτήματος για επιστροφή του φόρου, σύμφωνα και

με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1183/28.7.2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση ή το αίτημα επιστροφής κατόπιν έκδοσης απόφασης επί ασκηθείσας ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής.

3. Ως προς την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων που αφορούν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ήτοι από 1.1.2014 και μετά, ανεξαρτήτως των χρήσεων που αφορούν, ισχύουν τα ακόλουθα:

.....
δ) Εάν έχει υποβληθεί τροποποιητική δήλωση η οποία απορρίφθηκε, είτε ρητά είτε σιωπηρά, από τη Δ.Ο.Υ. λόγω παρόδου του τριμήνου από την υποβολή της ή λόγω εφαρμογής από τη Δ.Ο.Υ. τυχόν αντίθετων οδηγιών πριν την έκδοση της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου και δεν έχει ασκηθεί εμπρόθεσμα ενδικοφανής προσφυγή, δεν απαιτείται καμία ενέργεια εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. διότι τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης έχουν ήδη ασκήσει την αρμοδιότητά τους και συνεπώς τα σχετικά αιτήματα των φορολογούμενων δεν γίνονται αποδεκτά.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ./ **2012** αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011) δηλώνοντας ζημία. Εν συνεχεία υπέβαλε την **21/12/2017** την με αριθμό 735 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ιδίου οικονομικού έτους στην οποία δήλωσε ποσό παρακρατούμενων φόρων (κωδ. 009) **114.977,35 ευρώ**, και προέκυψε πιστωτικό ποσό για επιστροφή (κωδ. 703) **114.977,35 ευρώ**, καθώς και την υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αίτηση για την επιστροφή του ποσού των παρακρατούμενων φόρων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 2 του ΝΟΜΟΥ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2717 ΦΕΚ Α' 97/17.5.1999 Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, ορίζεται ότι:

2. Παράλειψη υπάρχει όταν η διοικητική αρχή, αν και υποχρεούται κατά νόμο, δεν εκδίδει εκτελεστή ατομική διοικητική πράξη για να ρυθμίσει ορισμένη έννομη σχέση. Η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτης της Προθεσμίας που τυχόν τάσσει ο νόμος για την έκδοση, είτε αυτεπαγγέλτως είτε ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, της πράξης αυτής. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση (σιωπηρή άρνηση), αν από το νόμο δεν τάσσεται τέτοια Προθεσμία, η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της σχετικής αίτησης στη Διοίκηση. Η κατά τις προηγούμενες περιόδους παράλειψη συντελείται, επίσης, με την έκδοση θετικής διοικητικής πράξης από την οποία συνεπάγεται εμμέσως η βούληση της Διοίκησης να μην προβεί στη ρύθμιση ορισμένης έννομης σχέσης.

Επειδή η αρμόδια φορολογική αρχή απέρριψε σιωπηρώς την υποβληθείσα από την προσφεύγουσα υπ' αριθμ. πρωτ./**2017** αίτηση για την επιστροφή του ποσού των παρακρατούμενων φόρων μετά την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της σχετικής αίτησης στη Διοίκηση.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 1 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

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 η προσφεύγουσα εταιρεία δεν άσκησε ενδικοφανή προσφυγή εντός της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από τη συντέλεση της παράλειψης, ήτοι της σιωπηρής απόρριψης της ως άνω αίτησης.

Επειδή ωστόσο εκδόθηκε η υπ' αριθμ./...../2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά προκειμένου να ελεγχθεί εάν πληρούνται οι σχετικές οριζόμενες από το νόμο προϋποθέσεις, για την επιστροφή στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρου εισοδήματος ποσού 114.977,35€, που προέκυψε από τη υποβληθείσα με α/α/17 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012

Επειδή τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου αναγράφονται στην από 02/10/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της ιδίας Δ.Ο.Υ.

Στην ως άνω έκθεση ελέγχου αναγράφονται τα παρακάτω:

1.5 ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ύστερα από την πιο πάνω αναγραφόμενη εντολή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, διενεργήσαμε μερικό (προσωρινό) έλεγχο φορολογίας εισοδήματος της παραπάνω διαχειριστικής περιόδου, προκειμένου να ελεγχθεί εάν πληρούνται οι σχετικές οριζόμενες από το νόμο προϋποθέσεις, για την επιστροφή στην ελεγχόμενη φόρου εισοδήματος ποσού 114.977,35€, που προέκυψε από τη υποβληθείσα στην υπηρεσία μας με α/α/17 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ανωτέρω οικονομικού έτους και διαπιστώσαμε τα ακόλουθα:

5. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΕΛΑΧΙΣΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Ο παρόν έλεγχος αφορά την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου φόρου εισοδήματος ποσού 114.977,35€, όπως προκύπτει από την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 και επικεντρώνεται σε:

- Έλεγχο ορθής μεταφοράς δεδομένων των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος.
- Έλεγχο υποβληθέντων δικαιολογητικών δήλωσης για παρακρατηθέντες φόρους.
- Έλεγχο εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων.

6. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

.....

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω και σε εφαρμογή των οριζόμενων περί παραγραφής διατάξεων, η επιχείρηση υπέβαλε την τροποποιητική δήλωση την 21/12/2017 βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1172/2017, ενώ οι αρχικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων χρήσεως 01/01-31/12/2011 υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα τη 21/5/2015, δηλαδή σε χρόνο πέραν της προβλεπόμενης τριετίας, με συνέπεια να έχει παραγραφεί η προκειμένη αξίωση.

.....

Ρητή επιφύλαξη: Ο έλεγχος αυτός είναι μερικός, στηρίχθηκε αποκλειστικά στη φορολογητέα αξία που προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου, καθώς και των λοιπών συνυποβαλλομένων εγγράφων και δικαιολογητικών και το Δημόσιο επιφυλάσσεται για κάθε παρατυπία ή παράλειψη που θα προκύψει από μεταγενέστερο μερικό ή πλήρη φορολογικό έλεγχο.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1024/2017 απόφαση του ΣτΕ η συμπλήρωση της τριετίας συνεπάγεται, μόνη αυτή, την παραγραφή. Αν, μετά από έλεγχο, η φορολογική αρχή εκδώσει πράξη βεβαίωσης, με την οποία αυξάνεται η δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αλλά ο οφειλόμενος φόρος εξακολουθεί να είναι μικρότερος του προκαταβληθέντος, γεννάται νέα αξίωση επιστροφής, στηριζόμενη στην καινούργια νομική και πραγματική βάση. Τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως.

Επειδή η κατά του Δημοσίου απαίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας προς επιστροφή του ποσού των παρακρατούμενων φόρων ύψους **114.977,35 ευρώ**, έχει παραγραφεί καθόσον:

1) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 83 του ν. 2238/1994 « Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε αυτούς από τους οποίους έγινε η παρακράτηση, βεβαίωση, στην οποία αναγράφουν το φορολογούμενο εισόδημα και το φόρο που παρακρατήθηκε. Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις που δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση. Η βεβαίωση αυτή χορηγείται στους δικαιούχους μέχρι τις 15 Φεβρουαρίου του οικείου οικονομικού έτους.»

Ωστόσο η προσφεύγουσα εταιρεία δεν δήλωσε το ποσό των υπό κρίση παρακρατούμενων φόρων στη υπ' αριθμ./**2012** αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011), αλλά δεν υπέβαλε και τροποποιητική δήλωση του ιδίου οικονομικού έτους εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994, προκειμένου να μη παραγραφεί η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου

2) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1172/14.11.2017, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε, την **21/12/2017** την με αριθμό τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 από την οποία προέκυψε πιστωτικό ποσό για επιστροφή (κωδ. 703) **114.977,35 ευρώ**, καθώς και την υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αίτηση για την επιστροφή του ποσού των παρακρατούμενων φόρων.

Η από την αρμόδια φορολογική αρχή δεν έγινε αποδεκτή η ως άνω υποβληθείσα από την προσφεύγουσα εταιρεία τροποποιητική δήλωση, με την σιωπηρή απόρριψη του υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αιτήματος της προσφεύγουσας, μετά την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της.

Ωστόσο δεν ασκήθηκε ενδικοφανή προσφυγή εντός της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από τη συντέλεση της παράλειψης, ήτοι της σιωπηρής απόρριψης από την αρμόδια φορολογική αρχή της ως άνω αίτησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1207/20.12.2017.

3) Με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η οποία εδράζεται επί των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της υπ' αριθμ./...../2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, δεν δύναται να αναβιώσει η αξίωση της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή φόρου, σύμφωνα με όσα αναφέρθησαν ανωτέρω.

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως "διορθωτική". Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο

ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ . Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι: «Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και , στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντάς την».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 23/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, ΑΦΜ

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.