



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 03/09/2019

Αριθμός απόφασης: 43

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 18/04/2019 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός, κατά της υπ' αριθμ. πρωτ./06-03-2019 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επί της με αριθμ. πρωτ./27-02-2019 αίτησης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. πρωτ./06-03-2019 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επί της με αριθμ. πρωτ./27-02-2019 αίτησης του προσφεύγοντος, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/04/2019 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./06-03-2019 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού δεν έγινε δεκτή η με αριθμ. πρωτ./27-02-2019 αίτηση του προσφεύγοντος για νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά εμπροθέσμως τη με αριθμ./δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει τα δικαιολογητικά που του ζητήθηκαν ηλεκτρονικά προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση. Για το λόγο αυτό η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ψυχικού απέστειλε στον προσφεύγοντα τις με αριθμ. πρωτ./02-11-2016 και/03-09-2018 προσκλήσεις για την προσκόμιση των δικαιολογητικών. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στις παραπάνω προσκλήσεις με αποτέλεσμα η Δ.Ο.Υ. Ψυχικού να προχωρήσει στην εκκαθάριση της δήλωσης, διαγράφοντας το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε (κωδ. 601) ύψους 265,20 ευρώ και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε (κωδ. 605) ύψους 2.720,95 ευρώ, και την έκδοση του με αριθμ. ειδοποίησης/14-12-2018 ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, άλλως τροποποιηθούν και μεταρρυθμιστούν επί τα βελτίω, η ως άνω προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού και το με αριθμ. ειδοποίησης/14-12-2018 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ειδοποιήθηκε ότι πρέπει να προσκομίσει τα δικαιολογητικά των παρακρατηθέντων φόρων με την υπ' αριθμ. πρωτ./02-09-2018 πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού
- Εκ παραδρομής προσκόμισε δικαιολογητικά άλλης χρήσης
- Η διαδικασία έκδοσης των ορθών βεβαιώσεων ήταν χρονοβόρα
- Για το θέμα της παραγραφής υιοθετείται από τη Διοίκηση εσφαλμένη ερμηνεία, πως αυτό οδηγεί σε αδικαιολόγητο πλουτισμό του Δημοσίου εις βάρος του και πως βάσει της αρχής της χρηστής διοίκησης θα έπρεπε τα δικαιολογητικά να γίνουν δεκτά από τη Δ.Ο.Υ. όταν τα προσκόμισε

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παρ. 9 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«9. Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες της παραγράφου 1 εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 έως 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος. Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

.....».

Επειδή ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, υπέβαλε ηλεκτρονικά εμπροθέσμως τη με αριθμ./2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, της οποίας όμως η εκκαθάριση δεν ολοκληρώθηκε.

Επειδή με το με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Α 1055958 ΕΞ 2015/24.4.2015 έγγραφο** της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε. σχετικά με τη διαχείριση εκκρεμοτήτων φορολογικών δηλώσεων φυσικών προσώπων προηγούμενων ετών διευκρινίστηκε ότι:

«1. Από την 01/01/2014 και μετά ισχύουν οι διατάξεις του ΚΦΔ (ν. 4174/2013) και συνεπώς για όσους φορολογούμενους έχουν κληθεί να προσκομίσουν παραστατικά για έλεγχο στη ΔΗΛΕΔ ή στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου να οριστικοποιηθεί η δήλωση και δεν έχουν ανταποκριθεί, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 32, 37, 54 και 62 του πιο πάνω νόμου.

Συγκεκριμένα, για τις περιπτώσεις που έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2014 και προηγούμενων ετών, αλλά δεν έχουν εκδοθεί πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου επειδή δεν προσκομίστηκαν για έλεγχο τα δικαιολογητικών που ζητήθηκαν από την Φορολογική Διοίκηση, δίδονται οι παρακάτω οδηγίες για τον χειρισμό τους:

α) Η ολοκλήρωση της διαδικασίας οριστικοποίησης των δηλώσεων και έκδοσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου δεν δύναται να πραγματοποιηθεί από τη ΔΗΛΕΔ, γιατί δεν έχει αρμοδιότητα να επιβάλλει πρόστιμα. Επομένως καλούνται οι Δ.Ο.Υ. να εκδώσουν τις πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με βάση όσα στοιχεία έχουν στην διάθεσή τους, σύμφωνα με την παραγρ. 2 του άρθρου 32 του ΚΦΔ.

β) Η έκδοση και κοινοποίηση της πράξης πρέπει να πραγματοποιείται με βάση το άρθρο 37 του ΚΦΔ και να δίνεται προσοχή ώστε να αναφέρονται τα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός, όπως ορίζει η παραγρ. 3 του άρθ. 32 του πιο πάνω νόμου.

.....

δ) Η πιο πάνω διαδικασία θα τηρείται σε όλες τις περιπτώσεις που εκκρεμούν εκκαθαρίσεις φορολογικών δηλώσεων φυσικών προσώπων, ανεξάρτητα από το οικονομικό έτος που αφορούν, αρκεί να υπάρχει αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων μετά την 01/01/2014 και οι υπόχρεοι να μην έχουν ανταποκριθεί.

.....

2. Τυχόν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, για οποιοδήποτε λόγο, χωρίς όμως υπαιτιότητα του φορολογούμενου, παρακαλούμε για την άμεση εκκαθάρισή τους από τις Δ.Ο.Υ., καθώς επίσης και την έκδοση και κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή στη συνέχεια με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1048340 ΕΞ 2018/22.3.2018 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε. σχετικά με τη εκκαθάριση εκκρεμών φορολογικών δηλώσεων φυσικών προσώπων προηγούμενων ετών διευκρινίστηκε ότι:

«1. Η διαχείριση των φορολογικών δηλώσεων που εκκρεμούν λόγω μη προσκόμισης δικαιολογητικών από τους φορολογούμενους, γίνεται σύμφωνα με τη διαδικασία που περιγράφεται στο ΔΕΑΦ Α 1055958 ΕΞ 2015/24.4.2015 έγγραφό μας, στο οποίο διευκρινίζεται ότι η περιγραφόμενη διαδικασία, θα τηρείται σε όλες τις περιπτώσεις που εκκρεμούν εκκαθαρίσεις φορολογικών δηλώσεων φυσικών προσώπων, ανεξάρτητα από το οικονομικό έτος που αφορούν αρκεί να υπάρχει αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων μετά την 01/01/2014 και οι υπόχρεοι να μην έχουν ανταποκριθεί.....

Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων που υποβλήθηκαν μεν εμπρόθεσμα αλλά δεν έχουν εκκαθαριστεί ακόμη, επειδή ενώ ζητήθηκαν δικαιολογητικά για έλεγχο, αυτά δεν προσκομίστηκαν στις Δ.Ο.Υ. παρά τις προσκλήσεις που εστάλησαν στους υπόχρεους φορολογούμενους, αντιμετωπίζονται ως εμπροθέσμως υποβληθείσες. Αυτό ισχύει διότι έχουν υποβληθεί μέχρι την καταληκτική ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, έχουν πάρει αριθμό στο σύστημα των ηλεκτρονικών δηλώσεων και το γεγονός ότι δεν έχουν εκδοθεί ακόμη οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού από τη Φορολογική Διοίκηση δεν αλλάζει το πραγματικό γεγονός της ημερομηνίας υποβολής της δήλωσης.

.....

- Οι παρακρατούμενοι φόροι για τους οποίους δεν υπάρχει η κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική πληροφόρηση και δεν αποδεικνύονται ούτε με έντυπες βεβαιώσεις αποδοχών, δε λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου. Το ίδιο ισχύει και για την αναγραφή οποιουδήποτε ποσού δαπάνης που μειώνει το φόρο ή το εισόδημα, για το οποίο δεν υπάρχει έγκυρο δικαιολογητικό.....

B. Ειδικά για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), για το οποίο δεν είχε ξεκινήσει ακόμη η ηλεκτρονική πληροφόρηση και συνεπώς για το έτος εκείνο δεν υπάρχουν στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης άλλα στοιχεία προκειμένου να είναι δυνατή η διασταύρωση, σας επισημαίνουμε τα κατωτέρω:

- Τα απαιτούμενα δικαιολογητικά που έπρεπε να συνοδεύουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του συγκεκριμένου οικονομικού έτους είναι αυτά που ρητά ορίστηκαν στην ΠΟΛ. 1155/26.6.2013 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών.

- Επισημαίνεται ότι για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων χρήσης 2012 (οικονομικό έτος 2013) το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επιβάλλει φόρο παραγράφεται στο τέλος του 2018 (σχετικές οι διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994).

- Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση που υπάρχουν ακόμη εκκρεμείς δηλώσεις αυτού του έτους και παρά τις επανειλημμένες οχλήσεις δεν έχουν προσκομισθεί τα σχετικά δικαιολογητικά, καλούνται οι Δ.Ο.Υ. να τις εκκαθαρίσουν άμεσα, διαγράφοντας κατά περίπτωση είτε ποσά δαπανών που μειώνουν

το φόρο ή το εισόδημα, είτε ποσά παρακρατούμενων/προκαταβλητέων κλπ φόρων, που ενώ έχουν αναγράφει από τους φορολογούμενους δε συνοδεύονται από τα ζητούμενα δικαιολογητικά.

3. Αφού ολοκληρωθεί η πιο πάνω διαδικασία, ανεξάρτητα το φορολογικό έτος που αφορά, οι φορολογούμενοι, εφόσον αμφισβητούν την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, δύνανται, μέσα στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση, προσκομίζοντας τα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς τους.».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

.....

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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013:

«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. 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. 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 5 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για το κρινόμενο οικονομικό έτος:

«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.»

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.»

Επειδή εξάλλου με την **ΠΟΛ. 1174/14.7.2014**, σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), διευκρινίστηκε ότι:

«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 (Α' 151), 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. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι 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. Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται 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.

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). Για τις δηλώσεις αυτές θα επιβάλλονται οι ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).....»

Επειδή περαιτέρω στην **ΠΟΛ. 1172/14.11.2017** αναφέρεται ότι:

«.....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.....

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 του 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).»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ηλεκτρονικά εμπροθέσμως τη με αριθμ.δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει τα δικαιολογητικά, προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση, που του ζητήθηκαν αρχικά ηλεκτρονικά και κατόπιν με τις με αριθμ. πρωτ./02-11-2016 και/03-09-2018 προσκλήσεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ Ψυχικού. Συνεπώς ορθά και νόμιμα η ως άνω Δ.Ο.Υ. προχώρησε στην εκκαθάριση της δήλωσης, διαγράφοντας το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε (κωδ. 601) ύψους 265,20 ευρώ και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε (κωδ. 605) ύψους 2.720,95 ευρώ, και εξέδωσε το με αριθμ. ειδοποίησης/14-12-2018 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013.

Επειδή ο προσφεύγων, προκειμένου να αμφισβητήσει την παραπάνω πράξη και να γίνει εκ νέου εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, προσκόμισε τα σχετικά δικαιολογητικά με τη με αριθμ. πρωτ./27-02-2019 αίτηση εκτός της προθεσμίας που ορίζει το άρθρο 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήτοι μετά την πάροδο πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και σε χρόνο κατά τον οποίο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου είχε παραγραφεί. Συνεπώς ορθώς, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, εκδόθηκε η με αριθμ. πρωτ./06-03-2019 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της ΔΟ.Υ. Ψυχικού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/04/2019 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊσταμένη του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4
ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ**

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.