



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15.10.2020

Αριθμός απόφασης: 2207

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604536

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 από 2.06.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των από 21.02.2020 εκκαθαριστικών σημειωμάτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου: α)του με αριθμό δήλωσης(αριθ. ειδ/σης) εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την τροποποιητική δήλωση 1 οικ. έτους 2005, β)του με αριθμό δήλωσης(αριθ. ειδ/σης) εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την τροποποιητική δήλωση 1 οικ. έτους 2006, γ)του με αριθμό δήλωσης(αριθ. ειδ/σης) εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την τροποποιητική δήλωση 2 οικ. έτους 2007, δ)του με αριθμό δήλωσης

.....(αριθ. ειδ/σης) εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την τροποποιητική δήλωση 3 οικ. έτους 2008, ε)του με αριθμό δήλωσης(αριθ. ειδ/σης) εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την τροποποιητική δήλωση 1 οικ. έτους 2009, στ)του με αριθμό δήλωσης(αριθ. ειδ/σης) εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την τροποποιητική δήλωση 1 οικ. έτους 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τα ως άνω εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση τις από 10.05.2012 υποβληθείσες από τον προσφεύγοντα συμπληρωματικές δηλώσεις που εκδόθηκαν στις 21.02.2020 από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου, για τα οικ. έτη 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 10.06.2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2.06.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων στις 10.05.2012 υπέβαλλε χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 προκειμένου να δηλώσει αναδρομικά παρελθόντων ετών, τα οποία εισέπραξε στη χρήση 2011, ως εξής:

- I. την με αριθ. συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος Ε1 οικ. έτους 2005
- II. την με αριθ. συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος Ε1 οικ. έτους 2006
- III. την με αριθ. συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος Ε1 οικ. έτους 2007
- IV. την με αριθ. συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος Ε1 οικ. έτους 2008
- V. την με αριθ. συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος Ε1 οικ. έτους 2009
- VI. την με αριθ. συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος Ε1 οικ. έτους 2010

Με τις ως άνω συμπληρωματικές δηλώσεις προσέθεσε αναδρομικές αποδοχές παρελθόντων ετών καθώς και τον αναλογούντα και παρακρατηθέντα φόρο, σύμφωνα με το από 9.4.2012 σημείωμα Νο 04 της Διεύθυνσης Ανθρώπινου Δυναμικού της όπου βεβαιώνονται τα εξής: «Στη βεβαίωση Αποδοχών έτους 2011 που χορηγήσαμε στον υπάλληλό μας: κ. (ΑΦΜ), Α.Μ., το ποσό 39.988,89 € αφορά αναδρομικά παρελθόντων ετών που αναλύονται κατά έτος ως εξής

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΠΟΔΟΧΕΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ	ΚΑΘΑΡΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΠΟΣΟ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΟΡΟΣ	ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΙΣ ΦΟΡΟΣ
2005	5.546,36	1.440,90	4.105,46	821,09	808,78
2006	5.961,78	1.219,06	4.742,72	948,54	934,32
2007	6.025,62	984,57	5.041,05	1.008,21	993,09
2008	6.436,93	1.062,95	5.373,98	1.074,80	1.058,67
2009	7.324,86	1.215,06	6.109,80	1.221,96	1.203,63
2010	8.693,34	1.339,25	7.354,09	1.470,82	1.448,76
ΣΥΝΟΛΑ	39.988,89	7.261,79	32.727,10	6.545,42	6.447,24

Οι ως άνω συμπληρωματικές δηλώσεις εκκαθαρίστηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου τα από 21.02.2010 κάτωθι εκκαθαριστικά σημειώματα:

1. Το με αριθ. ειδοποίησης(αριθ. δήλωσης, αριθ. χρημ. καταλ.,) Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φ.Π., οικ. έτους 2005, με βάση την τροποποιητική δήλωση 1, σύμφωνα με το οποίο το τελικό χρεωστικό ποσό διαμορφώθηκε σε 387,58 ευρώ (αντί του αρχικού πιστωτικού ποσού των 424,23 ευρώ)
2. Το με αριθ. ειδοποίησης(αριθ. δήλωσης, αριθ. χρημ. καταλ.,) Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φ.Π., οικ. έτους 2006, με βάση την τροποποιητική δήλωση 1, σύμφωνα με το οποίο το τελικό χρεωστικό ποσό διαμορφώθηκε σε 591,52 ευρώ (αντί του αρχικού πιστωτικού ποσού των 351,65 ευρώ)
3. Το με αριθ. ειδοποίησης(αριθ. δήλωσης, αριθ. χρημ. καταλ.,) Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φ.Π., οικ. έτους 2007, με βάση την τροποποιητική δήλωση 2, σύμφωνα με το οποίο το τελικό χρεωστικό ποσό διαμορφώθηκε σε 684,05 ευρώ (αντί του αρχικού πιστωτικού ποσού των 324,08 ευρώ)
4. Το με αριθ. ειδοποίησης(αριθ. δήλωσης, αριθ. χρημ. καταλ.,) Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φ.Π., οικ. έτους 2008, με βάση την τροποποιητική δήλωση 3, σύμφωνα με το οποίο το νέο πιστωτικό ποσό διαμορφώθηκε σε 385,97 ευρώ (αντί του προηγούμενου πιστωτικού ποσού των 1.392,95 ευρώ)
5. Το με αριθ. ειδοποίησης(αριθ. δήλωσης, αριθ. χρημ. καταλ., 11) Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φ.Π., οικ. έτους 2009, με βάση την τροποποιητική δήλωση 1, σύμφωνα με το οποίο το τελικό χρεωστικό ποσό διαμορφώθηκε σε 508,52 ευρώ (αντί του αρχικού πιστωτικού ποσού των 529,69 ευρώ)
6. Το με αριθ. ειδοποίησης (αριθ. δήλωσης, αριθ. χρημ. καταλ.,) Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φ.Π., οικ. έτους 2010, με βάση την

τροποποιητική δήλωση 1, σύμφωνα με το οποίο το νέο πιστωτικό ποσό διαμορφώθηκε σε 1.495,78 ευρώ (αντί του αρχικού πιστωτικού ποσού των 1.495,78 ευρώ).

Σημειώνεται ότι τα ως άνω εκκαθαριστικά σημειώματα επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 5.05.2020 από αρμόδιο υπάλληλο στο Κατάστημα της Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων εκκαθαριστικών σημειωμάτων και τη διαγραφή των βεβαιωθέντων φόρων για τα οικ. έτη που αφορούν για τους εξής λόγους:

- Ο ίδιος υπέβαλλε εμπρόθεσμα, στις 10.05.2012, συμπληρωματικές δηλώσεις προκειμένου να δηλώσει τις αναδρομικές αποδοχές που έλαβε από τον εργοδότη του το έτος 2011. Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων εκκαθαριστικών έχει παραγραφεί.

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, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε, σχετικά με την προθεσμία υποβολής και περιεχόμενο της δήλωσης, ορίζονται τα εξής:

«1 Η δήλωση υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα είτε αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν είτε ταχυδρομείται επί αποδείξει. Με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών γίνεται υποχρεωτικά η υποβολή από κάθε υπόχρεο που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, καθώς και από κάθε άλλο υπόχρεο του οποίου η δήλωση υποβάλλεται από εξουσιοδοτημένο λογιστή στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63. Η δήλωση υποβάλλεται από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου του οικείου οικονομικού έτους και μέχρι την έναρξη του ωραρίου λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών της επόμενης μέρας από την ημέρα λήξης της προθεσμίας.

κατ' εξαίρεση η δήλωση υποβάλλεται:

.....

Μετά την παρέλευση της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο αυτήν και σε κάθε περίπτωση πριν από την καταχώρηση στο οικείο βιβλίο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, επιτρέπεται η επίδοση αρχικής ή συμπληρωματικής δήλωσης, για την

οποία επιβάλλεται και ο οριζόμενος από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 πρόσθετος φόρος,. Αρχική ή συμπληρωματική δήλωση για τα εισοδήματα τα οποία έχουν περιληφθεί στο φύλλο ελέγχου, η οποία επιδίδεται μετά την καταχώρισή της στα τηρούμενα από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βιβλία, είναι απαράδεκτη και δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα».

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 προσφεύγων υπέβαλλε εμπροθέσμως τις υπό κρίση συμπληρωματικές δηλώσεις στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την 10.05.2012.

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).

Επειδή, εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. μπορούσε να επιβάλει φόρο στον προσφεύγοντα για τις υπό κρίση χρήσεις εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής από το τέλος του έτους υποβολής της τροποποιητικής-συμπληρωματικής δήλωσης, ήτοι έως 31.12.2017.

Επειδή στην υπό κρίση υπόθεση τα προσβαλλόμενα εκκαθαριστικά σημειώματα εκδόθηκαν στις 21.02.2020, ήτοι μετά την ως άνω προθεσμία, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό και με ημερομηνία 2.06.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ κατοίκου, και την ακύρωση των προσβαλλόμενων εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση τις συμπληρωματικές δηλώσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου, λόγω παραγραφής.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.