



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604565

Καλλιθέα, 01/03/2022

Αριθμός απόφασης: 662

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) 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 (ΦΕΚ 1440/ τ. Β'/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 01/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των

A. υπ. αριθμ/08-09-2021 ΕΝΙΑΙΟΥ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΟΥ ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ οικ. Έτους 2012 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α ΠΕΙΡΑΙΑ

B. υπ. αριθμ/08-09-2021 ΕΝΙΑΙΟΥ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΟΥ ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ οικ. Έτους 2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5. Τα ανωτέρω αναφερόμενα εκκαθαριστικά των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 09/11/2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α ΠΕΙΡΑΙΑ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, 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 04/06/2014 υπέβαλε στο ΓΕΦ Καρύστου (Δ.Ο.Υ. Κύμης) - χειρόγραφα και εμπρόθεσμα - Συμπληρωματική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2013 και Συμπληρωματική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2012 δηλώνοντας αναδρομικά ποσά συντάξεων ώστε να φορολογηθούν στα έτη που ανάγονται.

Οι ανωτέρω δηλώσεις δεν εκκαθαρίστηκαν από την Δ.Ο.Υ

Στην συνέχεια η Δ.Ο.Υ ΚΥΜΗΣ εξέδωσε την υπ. αριθμ/20-12-2019 ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ στην οποία συμπεριέλαβε τα αναδρομικά που ο προσφεύγων είχε δηλώσει με τις ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις που δεν εκκαθαρίστηκαν.

Στην συνέχεια ο προσφεύγων με την υπ' αρ. πρ. /31-07-2020 αίτησή του προς τη Δ.Ο.Υ. Κύμης, ζήτησε την εκκαθάριση – με βάση την Ε2115/24-07-2020 εγκύκλιο- των από 04/06/2014 συμπληρωματικών δηλώσεων που είχε υποβάλλει και τη φορολόγηση των αναδρομικών στο έτος που ανάγονται (2011, 2012) καθώς και την ακύρωση της υπ. αριθμ/20-12-2019 ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ.

Η Δ.Ο.Υ ΚΥΜΗΣ με την υπ. αριθμ./30-11-2020 ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ακύρωσε την υπ. αριθμ/20-12-2019 ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ και απέστειλε τις από 04/06/2014 συμπληρωματικές δηλώσεις του προσφεύγοντος στην Δ.Ο.Υ Α ΠΕΙΡΑΙΑ για να εκκαθαριστούν.

Με την εκκαθάρισή τους εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ Α ΠΕΙΡΑΙΑ οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση και την κοινοποίησή τους έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «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».

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του προϋσχύσαντος Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, 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, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης

σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση».

Επειδή, η κατά τα ανωτέρω θεσπιζόμενη παραγραφή στο φορολογικό δίκαιο έχει το χαρακτήρα γνήσιας παραγραφής, με αποτέλεσμα η παρέλευσή της να μην αποσβένει τη σχετική απαίτηση του Δημοσίου αλλά να καταλείπει ατελή ενοχή.

Επειδή, συνεπώς η από τον φορολογούμενο υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ανεξαρτήτως της τυχόν συμπλήρωσης ή μη του χρόνου παραγραφής της οικείας ενοχής, εναπόκειται στη σφαίρα της ελεύθερης βούλησής του και συνακόλουθα νομίμως εκκαθαρίζεται από την οικεία φορολογική αρχή (Γνωμ. ΝΣΚ 14/2016).

Επειδή, περαιτέρω με την **ΠΟΛ. 1114/22-7-2016**, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα) διευκρινίζονται τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.:

«...1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 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)..... 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. Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.:

α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν.2238/1994 προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την παρ. 4 του άρθρου 64 του ν.2238/1994 ανακλητική δήλωση, με

την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεών του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣΤΕ 3643/2013, ΣΤΕ 1378/2006, ΣΤΕ 2950/2005, ΣΤΕ 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣΤΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.....».

Επειδή, σύμφωνα με την υπό στοιχεία Εγκύκλιο Ε. 2115/24-07-2020 του κ. Διοικητού της Α.Α.Δ.Ε. :

«.....

15. Εάν ο φορολογούμενος ζητά την ακύρωση πράξης προσδιορισμού φόρου για το λόγο ότι είχε υποβάλει σε προγενέστερο χρόνο δηλώσεις αναδρομικών (ετών 2012 και πιο παλιά), οι οποίες, όμως, δεν είχαν εκκαθαριστεί, η Δ.Ο.Υ. προβαίνει πρώτα σε άμεση εκκαθάριση αυτών και το εκπρόθεσμο υπολογίζεται μέχρι την ημερομηνία υποβολής αυτών των δηλώσεων, εκτός εάν οι δηλώσεις είχαν υποβληθεί εντός του 2014 (έτος χορήγησης της βεβαίωσης των αναδρομικών), οπότε και δεν επιβάλλονται κυρώσεις καθώς αυτές θεωρούνται εμπρόθεσμες. Επισημαίνεται, ότι δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής, διότι η Φορολογική Διοίκηση,

με την έκδοση της πράξης δυνάμει της παρ.2 του άρθρου 32 ΚΦΔ εντός του 2019 διέκοψε την παραγραφή για τα εισοδήματα αυτά.

16. Όμοια, δεν γεννάται ζήτημα παραγραφής και για τις αρχικές/συμπληρωματικές δηλώσεις που υποβάλλονται κατόπιν αίτησης σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 53α του άρθρου 72 ΚΦΔ, προκειμένου να κατανεμηθεί το ποσό των αναδρομικών σε περισσότερα έτη, καθόσον για τα αναδρομικά που καταβλήθηκαν το 2013, η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων ήταν η 31.12.2014 (ανεξάρτητα από το έτος/έτη που αφορούσαν τα αναδρομικά εισοδήματα). Ο χρόνος παραγραφής ξεκινά από την 31.12.2014 και συμπληρώνεται την 31.12.2019 εφαρμοζόμενων των διατάξεων της παρ.11 του άρθρου 72 ΚΦΔ και παρ.1 άρθρου 84 ν.2238/1994, συνεπώς με την έκδοση των πράξεων προσδιορισμού φόρου εντός του 2019 σύμφωνα με την παρ.2 άρθρου 32 ΚΦΔ διακόπηκε ο χρόνος παραγραφής.

17. Σε περίπτωση ρητής απόρριψης της αίτησης, εκδίδεται πράξη απόρριψης ως συνημμένο ενδεικτικό υπόδειγμα. Ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά της απορριπτικής πράξης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63 ΚΦΔ. Ειδικά στην περίπτωση προηγηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής η οποία εξετάστηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ως αίτηση και απορρίφθηκε σιωπηρά λόγω άπρακτης παρέλευσης της προθεσμίας (30.9.2020), η αρχικώς ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή και κάθε σχετικό έγγραφο διαβιβάζεται προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών μέχρι τις 31.10.2020 και η προθεσμία εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής εκκινεί εκ νέου από την 1.11.2020.

18. Οι νέες πράξεις προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται με βάση τα ανωτέρω, η διαγραφή των προστίμων καθώς και η απόρριψη της αίτησης του φορολογουμένου αναρτώνται στη θυρίδα του φορολογουμένου στην προσωποποιημένη πληροφόρηση στο myTAXISnet της ΑΑΔΕ κατά τα οριζόμενα στην Α.1169/2020 Απόφαση.

19. Ο φόρος που βεβαιώνεται από την εκκαθάριση των αρχικών ή συμπληρωματικών δηλώσεων καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη βεβαίωσή του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 9 του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994)».

Επειδή, η Δ.Ο.Υ Α ΠΕΙΡΑΙΑ νομίμως εκκαθάρισε τις από 04/06/2014 τροποποιητικές (συμπληρωματικές) δηλώσεις του προσφεύγοντος και προέβη

στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων – μετά την αυτόβουλη υποβολή τους καταρχήν στις 04/06/2014 αλλά και με την/31-07-2020 αίτηση εκκαθάρισής τους με βάση τις διατάξεις της Ε 2115/2020 - από τον προσφεύγοντα και δεν τίθεται, σύμφωνα με όσα ανωτέρω εκτέθηκαν ζήτημα παραγραφής.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω η ενδικοφανής προσφυγή τυγχάνει απορριπτέα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. και με ημερομηνία κατάθεσης 01/11/2021 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και την επικύρωση των:

Α. υπ. αριθμ/08-09-2021 ΕΝΙΑΙΟΥ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΟΥ ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ οικ. Έτους 2012 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α ΠΕΙΡΑΙΑ

Β. υπ. αριθμ/08-09-2021 ΕΝΙΑΙΟΥ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΟΥ ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ οικ. Έτους 2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α ΠΕΙΡΑΙΑ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολ. εισοδήματος- Οικ.έτος 2012 – Τελ.χρεωστικό 2595,47 ευρώ

Φορολ. εισοδήματος- Οικ.έτος 2013 – Τελ.χρεωστικό 1265,26ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΑΝ. ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ Α6
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ ΚΥΡΙΑΚΟΣ

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.