



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

02/12/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης:

136

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
 3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
 4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04-07-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, α) με Α.Φ.Μ. και β) με Α.Φ.Μ., κατοίκων κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επί της με αριθ. πρωτ. /08-03-2022 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 που υποβλήθηκε στην ως άνω Δ.Ο.Υ.,
 5. Την από 06-07-2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού,
 6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,
- Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04-07-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) και β), 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Την 11-07-2016 οι προσφεύγοντες υπέβαλαν από κοινού τη με αριθ. καταχώρησης (αριθ. ειδοποίησης) αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, από το οποίο προέκυψε ποσό προς πληρωμή ύψους 11.565,72 €.

Την 12-12-2017, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν τη με αριθ. δήλωσης, 1^η τροποποιητική δήλωση, για το φορολογικό έτος 2015, καθώς σύμφωνα με την από 13-02-2017 Βεβαίωση του ΟΠΕΚΕΠΕ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα,, εισέπραξε το έτος 2016 αναδρομικά ποσά κοινοτικών ενισχύσεων, που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται, ήτοι στο φορολογικό έτος 2015.

Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. Ψυχικού προέβη στην εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης και εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης/19-03-2020 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση των προσφευγόντων, από την οποία προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 16.784,00 €.

Εν συνεχεία, την 08-03-2022 οι προσφεύγοντες υπέβαλαν 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015 προκειμένου να δηλωθούν ορθά τα κονδύλια που είχαν εισπραχθεί, η οποία ωστόσο απορρίφθηκε σιωπηρά από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ψυχικού λόγω παραγραφής του φορολογικού έτους 2015.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει εκκαθάριση της με αριθ. πρωτ./08-03-2022 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, την έκδοση νέου εκκαθαριστικού σημειώματος και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

- Έπειτα από την υποβολή της δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης αναφορικά με τις κοινοτικές ενισχύσεις του ΟΠΕΚΕΠΕ, κατέληξαν να έχουν δηλωθεί λανθασμένα επιπλέον 19.429,16 €. Στη δεύτερη τροποποιητική δήλωση που υπεβλήθη την 08-03-2022 δηλώθηκαν σωστά τα σχετικά ποσά.
- Τα ποσά των κοινοτικών ενισχύσεων του ΟΠΕΚΕΠΕ τα οποία αφορούσαν κονδύλια του έτους 2015 εισπράχθηκαν κατά το έτος 2016, όπως προκύπτει και από την εκδοθείσα από 13-02-2017 σχετική βεβαίωση του ΟΠΕΚΕΠΕ. Επομένως, πρόκειται για νέα ποσά, τα οποία δεν είχαν προσδιοριστεί κατά το προγενέστερο έτος και ως εκ τούτου η παραγραφή του δικαιώματος υποβολής τροποποιητικής δήλωσης επέρχεται στη λήξη του έτους 2022 και επομένως, υπεβλήθη εμπροθέσμως από τους ίδιους.
- Σε κάθε περίπτωση, αν θεωρηθεί ότι το δικαίωμα σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης έχει παραγραφεί, εφαρμόζεται η παρ. 4 του άρθ. 36 του ν. 4174/2013, σύμφωνα με την οποία αν η υποχρέωση προς δήλωση για το έτος 2015 έχει παραγραφεί, η προσαρμογή του φόρου από την φορολογική διοίκηση θα πρέπει να γίνει στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα του ελέγχου δεν έχει παραγραφεί, δηλαδή εν προκειμένω το έτος 2016.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ 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 έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, στο άρθρο 32 παρ. 2 και 3 του ΚΦΔ ορίζεται:

«2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΔ ορίζεται:

«1. 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.

2. 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 εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ:

«1. 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.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας....

4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 42 του ΚΦΔ:

«1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς....

4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως, παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014/ 11-12-2014 «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)» της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, 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. (Διευκρινίζεται ότι η εν λόγω διάταξη δεν έχει εφαρμογή στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στις οποίες ο Κ.Φ.Δ. θα εφαρμοστεί από 1-1-2015, άρα και η εν λόγω διάταξη).

3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενό της.

4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου.»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1132/2015, με θέμα «Τροποποίηση της ΠΟΛ.1088/17.4.2015 (Β' 763)», στο άρθρο 1 αυτής, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι:

«Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αυτές θα παραλαμβάνονται χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων.»

Επειδή στην παρ. 8 της ΠΟΛ. 1172/14.11.2017 αναφέρεται ότι 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 ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα,, όπως προκύπτει από την από 13-02-2017 βεβαίωση εφορίας φορολογικού έτους 2016 (01/01/2016 - 31/12/2016) του ΟΠΕΚΕΠΕ,

εισέπραξε κατά το έτος 2016 «Λοιπές αγροτικές επιδοτήσεις- ενισχύσεις» ύψους 19.859,24 €, που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2015, για τα οποία ανεξάρτητα από το έτος/ έτη που αφορούσαν τα αναδρομικά εισοδήματα, η προθεσμία υποβολής εμπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ήταν μέχρι την 31-12-2017. Συνεπώς, για τα υπό κρίση αναδρομικά εισοδήματα, ο χρόνος παραγραφής ξεκινά την 31-12-2017 και συμπληρώνεται την 31-12-2022, εφαρμοζόμενων των προαναφερόμενων διατάξεων.

Επειδή, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν από κοινού τροποποιητική δήλωση την 08-03-2022, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ο ισχυρισμός τους περί μη συντέλεσης της παραγραφής, ορθώς προβάλλεται.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτουν τα κάτωθι στοιχεία:

Περιγραφή	Ποσό
Συνολικό ποσό από αγροτικές επιδοτήσεις βάσει της από 11-03-2016 Βεβαίωσης του ΟΠΕΚΕΠΕ φορολογικού έτους 2015	22.462,39 € *
Πλέον Βασική ενίσχυση βάσει της από 13-02-2017 Βεβαίωσης του ΟΠΕΚΕΠΕ φορολογικού έτους 2016	1.063,28 €
Πλέον Λοιπές αγροτικές ενισχύσεις βάσει της από 13-02-2017 Βεβαίωσης του ΟΠΕΚΕΠΕ φορολογικού έτους 2016	18.795,96 €
Σύνολο	42.321,63 €
Μείον Εισοδήματα τα οποία έχουν συμπληρωθεί στον κωδ. 660 και απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση	12.000,00 €
Πλέον Πώληση Ιδίων προϊόντων από αγροτική δραστηριότητα Ε3	27.100,28 €
Ακαθάριστο εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα	57.421,91 €
Μείον Κόστος Πωληθέντων Ε3 κωδ. 554 και κωδ. 555	6.390,07 €
Μείον Δαπάνες χρήσης Ε3 κωδ. 558 και κωδ. 559	12.084,29 €
Καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας	38.947,55 €

* Σημείωση: Στη βεβαίωση αναφέρονται και αγροτικές επιδοτήσεις με έτος ενίσχυσης το 2014, συνολικού ποσού 12.053,65 €, οι οποίες δεν έχουν δηλωθεί στο έτος ενίσχυσης (2014), οπότε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§4 του ΚΦΔ συμπεριλαμβάνονται στα έσοδα του φορολογικού έτους 2015.

Επειδή, από τον ως άνω πίνακα προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2015 το ακαθάριστο εισόδημα της προσφεύγουσας από την άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας (κωδ. 476) ανέρχεται στο ποσό των 57.421,91 € και το καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας (κωδ. 462) στο ποσό των 38.947,55 €. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πρέπει να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επί της με αριθ./08-03-2022 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 γίνεται δεκτός και ο Προϊστάμενος όπως προβεί στην εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 04-07-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) με Α.Φ.Μ. και β) με Α.Φ.Μ., κατοίκων και την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επί της με αριθ. πρωτ. /08-03-2022 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και ο Προϊστάμενος όπως ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.