

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ:6ΧΛΤ46ΜΠ3Ζ-ΥΩ0

ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑΤΑ Α'- Β'

Καρ. Σερβίας 10 101 84 Αθήνα 210 3375317, 318, 311 210 3375001 d12.a@yo.syzefxis.gov.gr, d12.b@yo.syzefxis.gov.gr

ΘΕΜΑ: Τροποποίηση της ΠΟΛ. 1165/2018 εγκυκλίου ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, αναφορικά με την πενταετή και δεκαπενταετή προθεσμία παραγραφής, αντίστοιχα, μετά την έκδοση της αριθμ. 732/2019 απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Το Β' Τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας (εφεξής ΣΤΕ), στο οποίο εισήχθη προσφυγή κατόπιν πράξης της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.3900/2010 (πιλοτική δίκη), κλήθηκε να αποφανθεί για τα ακόλουθα γενικότερου ενδιαφέροντος ζητήματα: **α)** Εάν η δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του ν.2238/1994 εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος/ δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή εάν, τυγχάνει εφαρμογής και σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης εντός της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον οικείο φόρο, **β)** εάν η προβλεπόμενη στο άρθρο 84 παρ.5 εδάφιο β' τριετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής αφορά την πενταετή παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 1 του ως άνω νόμου ή την δεκαπενταετή παραγραφή του άρθρου 84 παρ.5 εδάφιο α' του ίδιου νόμου, **γ)** εφόσον γίνει δεκτό ότι η δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής του άρθρου 84 παρ.5 εδάφιο α' του ν.2238/1994 καταλαμβάνει και την περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δηλώσεως εντός της κατά τα ανωτέρω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, εάν η εν λόγω προθεσμία των δεκαπέντε ετών είναι σύμφωνη προς τις αρχές

ασφάλειας δικαίου, της εύλογης διάρκειας της προθεσμίας παραγραφής και της αναλογικότητας.

2. Ειδικότερα, επί των ανωτέρω, το Β' Τμήμα του ΣτΕ, με την αριθμ. 732/2019 απόφασή του έκρινε τα ακόλουθα:

- α) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως εντός της κατ' άρθρον 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον οικείο φόρο ισχύει, κατ' αρχήν, η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή (84 παρ. 1) πενταετής προθεσμία παραγραφής από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση, όμως, που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της ως άνω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, τότε, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. β' του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης.
- β) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως μετά την πάροδο της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του ν.2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται, κατ' αρχήν, μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του ν.2238/1994, με ανώτατο, ωστόσο, χρονικό όριο παραγραφής την οριζόμενη στο άρθρο 84 παρ. 5 εδάφιο α' του ν.2238/1994 προθεσμία των δεκαπέντε ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Στη δε σκέψη 11 της υπόψη απόφασης, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι σε περίπτωση υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης κατά το τελευταίο έτος της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' του ν.2238/1994, δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. β' του ν.2238/1994 και, επομένως, δεν χωρεί περαιτέρω παρέκταση της (δεκαπενταετούς) προθεσμίας παραγραφής. Και τούτο διότι επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής μετά το δέκατο πέμπτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας επίδοσης της δήλωσης, με αποτέλεσμα το συνολικό διάστημα παραγραφής να εκτείνεται στα δεκαοκτώ έτη από τη λήξη της ως άνω προθεσμίας, αντίκειται στην αρχή της ασφάλειας του δικαίου και στην αρχή της αναλογικότητας. Επίσης, αναφέρεται ότι δεν συντρέχει λόγος επιμηκύνσεως της προθεσμίας παραγραφής πέραν της δεκαπενταετίας σε περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβάλλεται κατά το δέκατο τρίτο ή

κατά το δέκατο τέταρτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Με βάση τα ανωτέρω, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η κατ' άρθρο 84 παρ. 5 εδ. α' του ν.2238/1994 δεκαπενταετής προθεσμία για την έκδοση και κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης τίθεται κατά νόμο ως ανώτατο χρονικό όριο παραγραφής και επί εκπρόθεσμης δηλώσεως.

3. Με την ΠΟΛ.1165/2018 εγκύκλιό μας, κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 147/2018 γνωμοδότηση της Α' Ολομέλειας Διακοπών του ΝΣΚ, 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.

Ειδικότερα, διευκρινίσθηκε ότι σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την 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).

Επίσης, βάσει της ανωτέρω γνωμοδότησης του ΝΣΚ, με την ως άνω εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι τυχόν υποβολή της δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας δεν αναιρεί την αρξάμενη δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης.

Συνεπώς, αναφορικά με την εξαιρετική δεκαπενταετή προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου, με την ανωτέρω εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι αυτή εφαρμόζεται: 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.

4. Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με την αριθμ.732/2019 απόφαση του ΣτΕ, τροποποιείται η ΠΟΛ 1165/2018 εγκύκλιος ΑΑΔΕ, ως προς την εφαρμογή της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης μετά την πενταετία. Ειδικότερα, με την παρούσα

διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς παραγραφής, ήτοι για δηλώσεις που υποβάλλονται από το έκτο έτος και μετά, δεν εφαρμόζεται η δεκαπενταετής παραγραφή, αλλά βραχύτερη τριετής προθεσμία, αρχόμενη από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης και μη υπερβαίνουσα, κατ' ανώτατο όριο, τα δεκαπέντε έτη. Ως εκ τούτου, για όσες εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται στο δέκατο τρίτο, δέκατο τέταρτο ή δέκατο πέμπτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής τους, δεν τίθεται θέμα περαιτέρω παρέκτασης της προθεσμίας της δεκαπενταετούς παραγραφής.

Ως προς τα λοιπά ζητήματα, εξακολουθεί να ισχύει η ΠΟΛ.1165/2018 εγκύκλιος.

5. Τέλος, επισημαίνεται ότι για τις χρήσεις μετά την 01-01-2014 για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις περί παραγραφής του ν.4174/2013, με βάση τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 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. Η υπόψη περίοδος παρατείνεται, μεταξύ άλλων, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε

Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών - Τμήμα Ε' (με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α΄ (εκτός των αριθ. 2 και 3), Β΄ (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ΄, Η΄, Θ΄, Ι΄, ΙΑ΄ (μόνο τον αριθ. 2 αυτού), ΙΒ΄, ΙΓ΄, ΙΔ΄, ΙΕ΄, ΙΣΤ΄, ΙΖ΄, ΙΗ΄, ΙΘ΄, Κ΄, ΚΑ΄, ΚΒ΄ και ΚΓ΄

2. ΔΤΔ - Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς

3. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών

4. Γραφείο κας Υφυπουργού Οικονομικών

ΙΙΙ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης

3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών

4. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης

5. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας

6. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α΄, Β΄, Γ΄