



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16-01-2023

Αριθμός απόφασης: 173

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 546 39 Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313332246

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

**Url** : www.aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 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 Β' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... , με ΑΦΜ:..... κατά της σιωπηρής απόρριψης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, να εκκαθαρίσει την υποβληθείσα την 25-05-2022 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../19-09-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του .... .., με 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα μέσω internet την με αριθμό καταχώρησης ...../25-08-2015 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, στην οποία συμπλήρωσε, μεταξύ άλλων, στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» του εντύπου Ε1 το ποσό των 25.420,00€ και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ.16 και 19» το ποσό των 1.786,00€. Μετά την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμ.ειδοποίησης ...../04-04-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

Ακολουθως, βάσει της με αριθμό πρωτ. ΔΕΛ Δ 163389 ΕΞ 2020 ΕΜΠ 12-11-2020 απόφασης της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ και της εγκυκλίου Ε 2162/2020, η αρμόδια ΔΟΥ Βόλου προέβη στην με αρ.καταχ...../24-12-2020 οίκοθεν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, συμπληρώνοντας το επιπλέον ποσό των 2.607,00€ στο ήδη δηλωθέν ποσό του κωδικού 389 του εντύπου Ε1. Μετά την εκκαθάριση της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης ...../24-12-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά την 24-12-2020. Η ανωτέρω πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου δεν αμφισβητήθηκε από τον προσφεύγοντα με την υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής.

Την 25-05-2022, μέσω της εφαρμογής «τα αιτήματά μου» ο προσφεύγων υπέβαλε τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2014 (κωδικός αιτήματος ...../20220525/3321) με το παρακάτω σκεπτικό «Στο πνεύμα της απόφασης της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης με αρ...../27-04-2022 για το φορολογικό έτος 2015, υποβάλλω τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2014 και αιτούμαι να επανέλθει το ποσό του κωδικού 389 στα επίπεδα της αρχικής δήλωσης».

Η αρμόδια ΔΟΥ Βόλου απέρριψε σιωπηρά την ανωτέρω τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι ουδέποτε έλαβε ενημέρωση-ειδοποίηση ότι υπάρχει εκκρεμότητα μετά τη διασταύρωση των ποσών ή ότι πρόκειται η ΔΟΥ να προχωρήσει σε οίκοθεν τροποποίηση. Στο πνεύμα της με αριθμό ...../27-04-2022 απόφασης της ΔΕΔ, που αφορά τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του ιδίου, ζητά να γίνει αποδεκτή η υπό

κρίση τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και να του αναγνωριστούν οι δαπάνες ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης ως μη φορολογητέα ποσά.

**Επειδή**, στο άρθρο **19§1 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση  
2. 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.  
3. 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.».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν 4174/2013 «..... 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**, στο άρθρο 36 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι «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.»

**Επειδή**, στην ΠΟΛ. 1172/14-11-2017 “**Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης**” αναφέρονται τα ακόλουθα: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., Ν.4174/2013, Α’ 170), 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). 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 (παρ.2). 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. Οι προθεσμίες παραγραφής της προηγούμενης παραγράφου ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. , σύμφωνα με τις οποίες 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.

.....  
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.1174/14.7.2014](#) 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."

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1114/22-07-2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ.14/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ

"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](#)).

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 ([παρ. 2](#)).

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 πρώτη 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 πρώτη 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,** ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα μέσω internet την με αριθμό καταχώρησης ...../25-08-2015 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ.ειδοποίησης ...../04-04-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Ακολούθως, βάσει της με αριθμό πρωτ. ΔΕΛ Δ 163389 ΕΞ 2020 ΕΜΠ 12-11-2020 απόφασης της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ και της εγκυκλίου Ε 2162/2020, η αρμόδια ΔΟΥ Βόλου πρόεβη στην με αρ.καταχ...../24-12-2020 οίκοθεν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, συμπληρώνοντας το επιπλέον ποσό των 2.607,00€ στο ήδη δηλωθέν ποσό του κωδικού 389 του εντύπου Ε1 με βάση στοιχεία που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη Φορολογική Διοίκηση. Μετά την εκκαθάριση της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης ...../24-12-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, η οποία δεν αμφισβητήθηκε από τον προσφεύγοντα με την υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής.

**Επειδή**, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε την 25-05-2022, ζητά την αφαίρεση ποσού που έχει ήδη περιληφθεί στον κωδικό 389 του εντύπου Ε1, γεγονός που συνεπάγεται μείωση της φορολογητέας ύλης, δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου για το φορολογικό έτος 2014 ξεκινούσε από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ήτοι το 2015 και ολοκληρωνόταν την 31-12-2020.

**Επειδή**, η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης έλαβε χώρα μετά το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο (25-05-2022), η φορολογική αρχή νομίμως δεν αποδέχθηκε την υποβολή της.

Κατόπιν των ανωτέρω

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από 19-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής, του ..... , με ΑΦΜ:.....

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

**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