



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/06/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 520

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

Email: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 01-02-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ηλεκτρονικά ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της υπ' αριθ./04-04-2011 ταμειακής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./04-04-2011 ταμειακή βεβαίωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, της οποίας ζητείται η διαγραφή.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01-02-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., μετά δε και την μελέτη και

την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ./08-02-2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, ο προσφεύγων για το οικονομικό έτος 2010, υπέβαλε στις 28/11/2022 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος όπου τροποποίησε τον κωδικό 787 που αφορά ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε αυτοτελώς, με το ποσό των 125.000,00€, συνυποβάλλοντας πίνακα ανάλωσης οικονομικών ετών 2000 έως 2009 προκειμένου να δικαιολογήσει τεκμήριο αυτοκινήτου ύψους 112.900,00€. Εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. Ρόδου εκ παραδρομής έκανε αρχικά δεκτή την τροποποιητική δήλωση και εξέδωσε το υπ' αριθ. ειδοποίησης/29-11-2022 εκκαθαριστικό οικον. Έτους 2010 (1^η τροποποιητική) με μηδενικό τελικό χρεωστικό ποσό φόρου.

Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. Ρόδου, μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε διαπίστωσε ότι το υπό κρίση αίτημα του προσφεύγοντος και η συνημμένη τροποποιητική δήλωση οικ. έτους 2010 υπεβλήθησαν μετά τη λήξη της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο των αρχικών δηλώσεων που έληγε στις 31/12/2015. Ως εκ τούτου προχώρησε στην έκδοση, οίκοθεν, του με αρ. ειδοποίησης/21-12-2022 εκκαθαριστικού σημειώματος οικονομικού έτους 2010 (2^η τροποποιητική δήλωση) με τελικό χρεωστικό ποσό φόρου 35.119,96€, χωρίς να κάνει αποδεκτή την ανάλωση προηγούμενων ετών (κωδ.787).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η αίτηση τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 με σκοπό να δηλωθεί το ποσό των 125.000,00€ ως ανάλωση κεφαλαίου, που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από τον φόρο και να ακυρωθεί και να εξαφανισθεί συνολικώς ο επιβαλλόμενος φόρος επί του τεκμαρτού εισοδήματος για την κατοχή του Ι.Χ.Ε. αυτοκινήτου με αριθμό κυκλοφορίας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 1 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης,...», συνάγεται ότι η ενδικοφανής προσφυγή του υπόχρεου πρέπει να στρέφεται κατά πράξης που εκδόθηκε από τη φορολογική Διοίκηση, άλλως είναι αόριστη.

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το συμβούλιο της Επικρατείας, **δεν είναι αόριστο δικόγραφο προσφυγής στο οποίο δεν γίνεται μεν ρητή μνεία της προσβαλλομένης αποφάσεως και της φορολογικής αρχής κατά της οποίας στρέφεται αλλά τα ως άνω στοιχεία προκύπτουν από το όλο περιεχόμενο του δικογράφου ΣΤΕ 3197, 98, 99/1989.**

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, **δεν στρέφεται κατά εκτελεστών πράξεων, αλλά κατά της υπ' αριθ./04-04-2011 ταμειακής βεβαίωσης**, πλην όμως, από το περιεχόμενο της ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει το αντικείμενο κατά του οποίου στρέφεται και ειδικότερα η άρνηση της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ να εκκαθαρίσει το υπ' αριθ. ηλεκτρονικής καταχώρησης/28-11-2022 αίτημα του προσφεύγοντος περί τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, η ενδικοφανής προσφυγή **δεν είναι αόριστη**, έστω και αν δεν γίνεται ρητή μνεία του αριθμού των πράξεων της φορολογικής διοίκησης.

Επειδή, ληφθέντων υπόψη των ανωτέρω, η ενδικοφανής προσφυγή υπεβλήθη εμπροθέσμως, δεδομένου ότι το υπ' αριθμ./21-12-2022 εκκαθαριστικό σημείωμα οικονομικού έτους 2010 (2^η τροποποιητική δήλωση) απεστάλη στον προσφεύγοντα με απλή ταχυδρομική επιστολή στις 21/12/2022. ως εκ τούτου, η υπηρεσία μας είναι σε θέση να εξετάσει την κρινόμενη υπόθεση.

Επειδή, με το **άρθρο 72** παρ.25 του **ν.4172/2013** ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύοντος **Κ.Φ.Ε.(ν.2238/1994)**.

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 19** του **Κ.Φ.Δ.**, 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.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 έλεγχο της αρχικής δήλωσης.....»

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από **01.01.2014** και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. **ΠΟΛ 1174/2014** της **Γ.Γ.Δ.Ε.**).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72** παρ.11 του **Κ.Φ.Δ.:**

«1.1. 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 84** παρ.1 του **ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε για το κρινόμενο οικονομικό έτος:

«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, εξάλλου με την **ΠΟΛ. 1172/14-11-2017** εγκύκλιο-διαταγή, του Διοικητή της **Α.Α.Δ.Ε.** δόθηκαν οι κάτωθι διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του **άρθρου 19** του **Κ.Φ.Δ.:**

«.....3. Στις διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται, μεταξύ άλλων, στη μεν παράγραφο 11 ότι οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν, στη δε παράγραφο 43 ότι, εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση

επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.

4. Στο άρθρο 61 παρ.4 του ν. 2238/1994 (Α'151), ο οποίος ίσχυε για εισοδήματα που αποκτώνται και για δαπάνες που πραγματοποιούνται έως και 31-12-2013, ορίζονται τα εξής: «Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης, να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει [...] **Ανάκληση δήλωσης με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη**». Εξάλλου, το άρθρο 84 του ίδιου Κώδικα ορίζει στην παράγραφο 1 ότι «**Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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 πενταετίας**» και στην παρ. 7, όπως αυτή ίσχυε πριν την αντικατάστασή της με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010 (Α'58), ότι «**Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της [...]**. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν». Τέλος, κατά το άρθρο 90 παρ.2 του ν.2362/1995 «**Περί Δημοσίου Λογιστικού [...]**» (Α'247), «**Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής [...]**».....

6. Οδηγίες για την υποβολή εκπρόθεσμων ανακλητικών (τροποποιητικών) δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενων δόθηκαν με την ΠΟΛ.1174/2014 εγκύκλιό μας. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι, ενόψει του άρθρου 72 παρ.25 του Ν.4172/2013 (Α' 167), οι διατάξεις του άρθρου 61 του Ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος δεν εφαρμόζονται από την έναρξη της ισχύος του Κ.Φ.Δ. (1-1-2014) και ότι οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις παρελθόντων ετών (οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα) **υποβάλλονται μέσα στην προθεσμία των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.**

7. Άλλωστε, με την ΠΟΛ.1114/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 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.1174/2014 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**. Από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης άρχεται η προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου, η οποία, για εισοδήματα των χρήσεων μέχρι 31-12-2013, είναι τριετής (παρ. 7 άρθρου 84 Ν. 2238/1994).»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων υπέβαλε στις 28/11/2022 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2010, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας παραγραφής, με την οποία ανακάλεσε φορολογητέα ύλη που είχε περιληφθεί στην αρχική δήλωση και αφορούσε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων και η αρμόδια ΔΟΥ Ρόδου παρέλαβε και εκ παραδρομής εκκαθάρισε την ως άνω τροποποιητική δήλωση, μετά όμως από τη διαπίστωση του λάθους, προέβη σε άμεσο χρόνο σε αντιλογισμό της λανθασμένης εγγραφής, με την οίκοθεν βεβαίωση του αρχικού ποσού.

Κατόπιν αυτών

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **01-02-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με **Α.Φ.Μ.**, λόγω παραγραφής.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος του
Τμήματος Επανεξέτασης Α1**

ΚΑΡΑΝΙΚΟΛΑΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ

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.