



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-04-2023

Αριθμός Απόφασης: 807

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10-  
Θεσσαλονίκη  
Ταχ. Κώδικας : 54639  
Τηλέφωνο : 2313-332246  
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 Κ.Φ.Δ.

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 1064/2017 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Τη με ημερομηνία υποβολής ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου οικισμού ....., Τ.Κ. ...., κατά της υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../24-11-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, (αρ. δήλωσης .....) του Διοικητή της ΑΑΔΕ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη του Διοικητή της ΑΑΔΕ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. ...., η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../24-11-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 (αρ. δήλωσης .....), προσδιορίστηκε χρεωστικό ποσό φόρου 4.300,28€ έναντι προηγούμενου χρεωστικού 650,00€, βάσει της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου.

Η φορολογική διοίκηση εξέδωσε την αριθμ. ..../22-11-2021 πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου από την φορολογική διοίκηση (ΑΑΔΕ) με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της (Μητρώου, του Πληροφοριακού Συστήματος αυτοκινήτων και των φορέων πιστοποίησης αναπηριών που τηρούνται στα αρχεία της φορολογικής διοίκησης), εντός του προβλεπόμενου χρόνου της πενταετίας.

Μετάπειτα, σε συνέχεια του με αρ. πρωτ. ..../20-06-2022 πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ. ...., με το οποίο ενημερώθηκε η Δ.Ο.Υ. .... ότι η ελεγχόμενη οντότητα ήταν μία εκ των αντισυμβαλλομένων της οντότητας «.....», για την οποία εκδόθηκε η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου λόγω σοβαρών ενδείξεων εικονικότητας, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... η υπ' αριθμ. ..../0/5511/2022 εντολή ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, μετά τη γνωστοποίηση της ως άνω εντολής της και πριν από την κοινοποίηση σε αυτόν του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και της προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ανταποκρινόμενος στην πρόσκληση του τμήματος Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., προσήλθε στις 20-10-2022 στη Δ.Ο.Υ. και στα πλαίσια των διατάξεων του ν. 4512/2018 προέβη από μόνος του σε υποβολή αρχικής δήλωσης φόρου εισοδήματος (...../20-10-2022) για το φορ. έτος 2015, συμπεριλαμβάνοντας στα φορολογητέα έσοδά του τα ποσά των τιμολογίων που παρατίθενται στο Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. .... και συγκεκριμένα τα τιμολόγια που είχε εκδώσει προς την ..... συνολικής αξίας 43.430,00€ .

Μετά την υποβολή της αρχικής δήλωσης έπαψε να ισχύει αυτοδίκαια η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου όπως αυτό ορίζεται στο αρ. 33 του ΚΦΔ, όπου αναφέρεται ότι « *Εάν, μετά*

την έκδοση της πράξης αυτής, ο φορολογούμενος υποβάλλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή με φυσική απόρροια να υφίσταται παραβίαση κατ' ουσίαν της διάταξης του αρ. 36§1 του ν. 4987/2022.
2. Δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής η ΠΟΛ 1114/2016, διότι η τελευταία αναφέρεται σε υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών και όχι αρχικών δηλώσεων
3. Δεν τελούσε σε πλήρη γνώση της παραγραφής κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 33 του ν. 4174/2013 : Σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος, παρά την υποχρέωσή του να υποβάλει φορολογική δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, δεν υποβάλει φορολογική δήλωση, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να εκδώσει πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου ορίζοντας τη φορολογητέα ύλη, με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεσή της και αφορούν ιδίως το επίπεδο διαβίωσης του φορολογουμένου, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητάς του ή ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού της κατ' εκτίμηση φορολογητέας ύλης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. Εάν, μετά την έκδοση της πράξης αυτής, ο φορολογούμενος υποβάλλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως.

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 18 του ν. 4174/2013: 1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 19§1,3α του ν. 4174/2013: «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 έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 36§1,2 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4281/2014 «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 προηγούμενου 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 ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας, β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

**Επειδή** στην ΠΟΛ 1114/2016 : **“Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. [4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.) αναφέρεται ότι:** 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 61 του ν.[2238/1994](#) ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεων 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.

γ) Στην περίπτωση που υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες αντιστοιχούν στις προαναφερθείσες πρώην συμπληρωματικές δηλώσεις των οποίων η υποβολή είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν έχουν υποβληθεί πριν ή μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο, η φορολογική αρχή νομίμως αποδέχθηκε την υποβολή τους και επέβαλε τον, δυνάμει αυτών, προκύψαντα κύριο και πρόσθετο φόρο, ....”.

**Επειδή**, δυνάμει όλων των παραπάνω, συνάγεται ότι η παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο σχετίζεται μόνο με τη δυνατότητα του τελευταίου να επιβάλει το φόρο και όχι με τη δυνατότητα του φορολογούμενου να υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος, για το οποίο η Διοίκηση δεν μπορεί να εκδώσει πράξη λόγω παραγραφής. Ως εκρίθη από το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, η θεσπισμένη υπέρ του φορολογούμενου παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο, ως γνήσια παραγραφή, δεν στερεί από τον φορολογούμενο τη δυνατότητα να παραιτηθεί οποτεδήποτε το δικαίωμά του. Το δε γνήσιο της παραγραφής καλύπτει την υποβολή εκπρόθεσμων τόσο τροποποιητικών, όσο και αρχικών δηλώσεων και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η ΠΟΛ 1114/2016 δεν καλύπτει τις αρχικές δηλώσεις προβάλλεται αβάσιμα και αλυσιτελώς.

**Επειδή**, η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα

δεν μπορεί αναίτιολογητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί έλλειψης ειδικών νομικών γνώσεων βαρύνει αποκλειστικά τον ίδιο.

**Επειδή** ο προσφεύγων είχε ενημερωθεί εγγράφως ότι είχε ήδη εκκινήσει η διαδικασία ελέγχου του συγκεκριμένου φορολογικού έτους από την Δ.Ο.Υ. και για τη δυνατότητα να υποβάλει αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος για το έτος 2015.

**Επειδή** ορθώς στη συγκεκριμένη περίπτωση η Δ.Ο.Υ. αποδέχθηκε την υποβολή της προσβαλλόμενης δήλωσης, με όλες τις συνέπειες αυτής, προβαίνοντας σε διοικητικό προσδιορισμό του φόρου που προέκυπτε από την εν λόγω δήλωση.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ: .....

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης**

Φορολογικό έτος 2015	Ποσό
Η αριθμ. ειδοποίησης ..... (αριθμ. καταχ. .... /24-11-2022) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση	Τελικό Χρεωστικό: 4.300,28€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.