



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24-06-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2388

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24-02-2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αρ. πρωτ. /24-01-2022 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου επί της με αρ. πρωτ. /15-01-2021 αίτησης της προσφεύγουσας για τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αρ. πρωτ. /24-01-2022 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου επί της με αρ. πρωτ. /15-01-2021 αίτησης της προσφεύγουσας

για τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24-02-2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αρ. πρωτ. /24-01-2022 απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου δεν έγινε δεκτή η με αρ. πρωτ. /15-01-2021 αίτηση της προσφεύγουσας με την οποία υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, κατόπιν έγγραφων οδηγιών που παρασχέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Μυκόνου από τη Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α΄ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης για το εν λόγω αίτημα.

Πιο συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, την 24-09-2019, αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, η οποία εκκαθαρίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. Μυκόνου την 26-09-2019. Εν συνεχεία, με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. Μυκόνου η με αρ. /15-01-2021 αίτηση της προσφεύγουσας μαζί με συνυποβαλλόμενα συνημμένα έγγραφα. Την 26-01-2021, με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, η αίτηση της προσφεύγουσας μετά των συνημμένων προωθήθηκε με το με αρ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου στην αρμόδια Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας για παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή διεκπεραίωση και εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης. Μετά τη λήψη της με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2022/21-02-2022 απάντησης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α΄ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με το θέμα, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου απέστειλε τη αρ. πρωτ. /24-01-2022 απάντηση με την οποία απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας,

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της με αρ. πρωτ. /24-01-2022 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου επί της με αρ. πρωτ. /15-01-2021 αίτησης – τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 της προσφεύγουσας και την ακύρωση του από 26-09-2019 εκκαθαριστικού σημειώματος για το οικονομικό έτος 2010 προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η Διοίκηση προέβη στο εν λόγω καταλογισμό για το οικονομικό έτος 2010, λαμβάνουσα ως βάση υπολογισμού, όχι τα πραγματικά δηλωθέντα τότε εισοδήματά της αλλά τα δήθεν τεκμαρτά, τα οποία προέκυπταν από τα δηλωθέντα ΙΧ αυτοκίνητα.

Επειδή, στο άρθρο 63 παρ.1 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται πως 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.

Επειδή, στο άρθρο 63 παρ.8 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι «κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991) ή σε έγγραφα που είναι πληροφοριακά.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται: «Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας υπόκεινται σε προσφυγή».

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, στη με αρ. πρωτ./24-01-2022 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου επί της με αρ. πρωτ./15-01-2021 αίτησης της προσφεύγουσας με την οποία υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, αναφέρεται ότι:

« Σε απάντηση της υπέρθεν αίτησής σας και μετά από έγγραφες οδηγίες που παρασχέθηκαν στην Υπηρεσία μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 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 (παρ.3, περ.α' άρθρου 19 ΚΦΔ).

2. Στις μεταβατικές διατάξεις της παρ.11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ προβλέπεται ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του ΚΦΔ, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.

3. Οδηγίες για την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενων δόθηκαν με την ΠΟΛ. 1174/2014 εγκύκλιο. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές-ανακλητικές δηλώσεις οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενων υποβάλλονται μέσα στην προθεσμία των διατάξεων του άρθρου 19 ΚΦΔ.

4. Εξάλλου, όπως αναφέρει η ΠΟΛ.1172/2017 εγκύκλιος, 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 ΚΦΔ 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 ΚΦΔ εφαρμόζεται μόνο όταν αυτή λειτουργεί ως ανακλητική.

5. Σύμφωνα με την Ε.2123/2019 εγκύκλιο που εκδόθηκε σε συμμόρφωση με την υπ' αριθμ.732/2019 απόφαση του ΣτΕ, διευκρινίστηκαν, μεταξύ άλλων, τα εξής: 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 υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του ν.2238/1994, 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.

6. Σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης ΣτΕ 732/2019, η εν λόγω πρόβλεψη της τριετούς παρεκτάσεως παρίσταται δικαιολογημένη προκειμένου να μην αιφνιδιάζεται η Διοίκηση από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης πλησίον του χρόνου παραγραφής και να αποστερείται με τον τρόπο αυτό από τη δυνατότητα έκδοσης καταλογιστικής του φόρου πράξης, ενώ το χρονικό διάστημα της τριετούς επιμήκυνσης της παραγραφής κρίνεται επαρκές προκειμένου η Φορολογική Διοίκηση να ασκήσει αποτελεσματικά την ελεγκτική της αρμοδιότητα.

7. Στο έγγραφο σας (σχετικό) τίθεται το ερώτημα της δυνατότητας αποδοχής τροποποιητικής δήλωσης οικονομικού έτους 2010, ενώ η αρχική δήλωση είχε υποβληθεί και εκκαθαριστεί το 2019. Με την εν λόγω τροποποιητική η φορολογούμενη αφενός δηλώνει εισόδημα που της καταβλήθηκε το 2015 και αφορά τη χρήση 2009 και αφετέρου ανακαλεί

εισόδημα που προέκυψε από προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων με βάση την αρχική της δήλωση για τη χρήση 2009.

8. Κατόπιν των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι η τριετής παρέκταση του χρόνου παραγραφής συναρτάται μόνο με το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο της δήλωσης και επιβολή του φόρου, υπό τις προϋποθέσεις του οικείου νομοθετικού πλαισίου που αφορά τις χρήσεις πριν την 1.1.2014 (άρθρο 84 ν.2238/1994) και δεν καταλαμβάνει την προθεσμία υποβολής των τροποποιητικών-ανακλητικών δηλώσεων κατά το άρθρο 19 του ΚΦΔ, ήτοι την πενταετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης κατά τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994 και της παρ.11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ. Συνεπώς, η προθεσμία υποβολής ανακλητικής δήλωσης οικονομικού έτους 2010 έληγε στις 31.12.2015 σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρ.3 του παρόντος...».

Επειδή, η με αριθ. πρωτ. με αρ. πρωτ./24-01-2022 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου επί της με αρ. πρωτ./15-01-2021 αίτησης της προσφεύγουσας σχετικά με την τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, αποτελεί πράξη πληροφοριακού χαρακτήρα και δεν επιφέρει καμία απολύτως έννομη συνέπεια έναντι της προσφεύγουσας, και ως εκ τούτου στερείται εκτελεστότητας.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, τα πληροφοριακά έγγραφα των διοικητικών αρχών δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ. – άρθρο 2).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η αναγραφή επί της αρνητικής απάντησης ότι «μπορείτε να υποβάλετε ενδικοφανή προσφυγή εντός 30 ημερών, από την κοινοποίηση της απάντησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ του Ν. 4174/2013», δεν αναιρεί τον πληροφοριακό χαρακτήρα της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης και συνεπώς η ενδικοφανής προσφυγή κρίνεται απαράδεκτη.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **24-02-2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, ως απαράδεκτης.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.