



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15.7.2024

Αριθμός απόφασης: 2156

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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.).».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 20.3.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της ΔΟ.Υ. Χαλκίδας επί της με αρ.πρωτ...../12-12-2023 αίτησης της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΑΠ έτους 2013 καθώς και των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ ετών 2014-2017 βάσει του άρθρου 63B του ΚΦΔ και επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου.
5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της ημερομηνία κατάθεσης 20.3.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ. 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε το με αρ.πρωτ...../12-12-2023 αίτημα της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΑΠ έτους 2013 καθώς και των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ ετών 2014-2017 βάσει του άρθρου 63B του ΚΦΔ και επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα την 23-7-2023 προέβη στην ηλεκτρονική υποβολή της με αριθμό συμπληρωματικής δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) έτους 2013, με την οποία μετέβαλε τα ακίνητα που είχε στην κατοχή της και η οποία εκκαθαρίστηκε την 24/07/2023 και προέκυψε βάσει της σχετικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Α.Π. ποσό καταβολής φόρου 55,84 Ευρώ (ήτοι η διαφορά από την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης) πλέον προσαυξήσεων εκπροθέσμου καταβολής 33,50 Ευρώ που βεβαιώθηκε ταμειακά με ΑΤΒ/24-07-2023.

Κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία (23-7-2023) προέβη στην ηλεκτρονική υποβολή των υπ'αριθμ..... τροποποιητικών δηλώσεων ΕΝΦΙΑ για τα έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα, οι οποίες ακολούθως εκκαθαρίστηκαν από την Υπηρεσία και προέκυψε καταβολή φόρου, ήτοι η διαφορά από την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης -ποσού 308,19 Ευρώ για το έτος 2014 (ΑΤΒ/23-7-2023,Γρ. Χ.Κ.....), ποσού 307,71 για το έτος 2015 (ΑΤΒ/23-7-2023,Γρ. Χ.Κ.....), ποσού 375,61 Ευρώ για το έτος 2016 (ΑΤΒ/23-7-2023,Γρ. Χ.Κ.....) και ποσού 375,61 Ευρώ για το έτος 2017 (ΑΤΒ/23-7-2023,Γρ. Χ.Κ.....).

Στη συνέχεια την 19-08-2023 υπέβαλε 2^{ες} τροποποιητικές δηλώσεις ΕΝΦΙΑ για τα έτη 2014-2017, για τα οποία σύμφωνα με την προσωρινή εκκαθάριση προέκυψε μείωση του φόρου. Το ηλεκτρονικό σύστημα της ΑΑΔΕ δεν ολοκλήρωσε την εκκαθάριση των ως άνω 2^{ων} τροποποιητικών δηλώσεων, διότι αυτές αφορούσαν σε παραγεγραμμένα έτη και για το λόγο αυτό εμφανίζεται η ένδειξη ότι εκκρεμεί έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ.

Την 28.08.2023 υπέβαλε μέσω της ψηφιακής πλατφόρμας της ΑΑΔΕ (ΤΑ ΑΙΤΗΜΑΤΑ ΜΟΥ), το με αριθμό αίτημα, στο οποίο έλαβε την απάντηση, ότι δεν είναι δυνατή η εκκαθάριση των 2^{ων} τροποποιητικών δηλώσεων που υπέβαλε την 19.8.2023 για τα έτη 2014, 2015, 2016, 2017, διότι τα έτη αυτά έχουν παραγραφεί και ότι θα πρέπει να ακυρώσει τις εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις.

Τέλος υπέβαλε την με αρ.πρωτ...../12-12-2023 αίτηση στη Δ.Ο.Υ Χαλκίδας, με την οποία ζήτησε την ακύρωση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΑΠ έτους 2013 καθώς και των

πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ ετών 2014-2017 βάσει του άρθρου 63B του ΚΦΔ και την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης του με αρ.πρωτ...../12-12-2023 αιτήματός της από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Χαλκίδας, την ακύρωση των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΑΠ έτους 2013 και ΕΝΦΙΑ ετών 2014 έως και 2017 αντίστοιχα, οι οποίες εκδόθηκαν με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση που υπέβαλε η προσφεύγουσα την 23.7.2023 και την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου, ισχυριζόμενη ότι οι ανωτέρω φόροι βεβαιώθηκαν μετά το χρονικό διάστημα κατά το οποίο το Δημόσιο δεν είχε δικαίωμα να προβεί σε βεβαίωση αυτών και ως εκ τούτου καταβλήθηκαν αχρεωστήτως λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης .

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 και 2 του άρθρου 27 του ν. 3842/2010 ορίζεται ότι:

«1. Από το έτος 2010 και για κάθε επόμενο, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία (Φ.Α.Π.) που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους. 2. Στην έννοια του όρου ακίνητη περιουσία, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, περιλαμβάνονται: α) Το δικαίωμα της πλήρους και της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας και της οίκησης επί ακινήτων. ...» .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3842/2010 ορίζεται ότι: «Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού. Υπόχρεοι σε φόρο είναι: 1. Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με αγορά ή με οποιαδήποτε άλλη αιτία, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης τους, ήτοι: α) ... δ) Οι κληρονόμοι ακίνητης περιουσίας....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν.4223/2013:

«1. Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.4223/2013:

«1. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170).

2. Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. του έτους 2014 λαμβάνονται υπόψη οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων που προβλέπονται στο άρθρο 23 του ν. 3427/2005 (Α' 312):

αα) για τα φυσικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2005 έως και 2014 και

ββ) για τα νομικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2013 και 2014.

Τα στοιχεία που προκύπτουν από τις δηλώσεις αυτές αποτελούν τη «Δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α.» έτους 2014, η οποία συντίθεται μηχανογραφικά από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και χρησιμοποιείται ως βάση για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α..

3. α) Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. κάθε επόμενου του 2014 έτους, λαμβάνεται η δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. με τα στοιχεία των ακινήτων του προηγούμενου έτους με τις μεταβολές που επήλθαν.».

Επειδή, σύμφωνα με την έκτη παρ. του άρθρου 23 του ν.3427/2005 όπως προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 51 του ν.3842/2010:

«6. Η υποχρέωση του φορολογουμένου για την υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων δεν παραγράφεται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ.:

«1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον 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 έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.:

«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 μέσα στην προθεσμία 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 προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθρου 45 του ν.3842/2010,ορίζεται ότι:

«Άρθρο 45 -Διαδικασία βεβαίωσης του φόρου -Παραγραφή

1. Για την καταχώριση των δηλώσεων που υποβάλλονται ή συντίθενται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, τον έλεγχο, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπολοίπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 82, 85, 107, 108, 112, 113 και 115 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 2238/1994, εκτός από τις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ορίζεται διαφορετικά.

2. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους σύνθεσης της δήλωσης για τα φυσικά πρόσωπα. **Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας.».**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.:

«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 πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1011/2015** με θέμα “Καθορισμός οργάνου της Φορολογικής Διοίκησης και ορισμός διαδικασίας για την αποδοχή και εκκαθάριση εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)”:

«Άρθρο 2 - Διαδικασία αποδοχής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α.

1. Εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. υποβάλλονται μέχρι την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. – πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου του οικείου έτους.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1114/2016** με θέμα « Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)»

....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 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, καθώς επίσης νομίμως υπήγαγε την εταιρεία στις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 1 του ν.4321/2015 και, ως εκ τούτου, δεν υπάρχει νόμιμη δυνατότητα για την εκ νέου επιβολή και είσπραξη των ως άνω επιβαρύνσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθρου 45 του ν.3842/2010 το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου ΦΑΠ έτους 2013 παραγράφηκε στις 31/12/2023. Συνεπώς, η υποβολή και

εκκαθάριση τροποποιητικής δήλωσης Ε9 για το έτος αυτό ήταν δυνατή μέχρι την ανωτέρω προθεσμία και ως εκ τούτου ορθά η Φορολογική Διοίκηση κατόπιν υποβολής της από 23-7-2023 συμπληρωματικής δήλωσης ΦΑΠ έτους 2013 εκ μέρους της προσφεύγουσας προέβη στην έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) την 24-07-2023 και στην βεβαίωση του προκύψαντος ποσού φόρου, ενώ η προσφεύγουσα δεν προέβη εντός της ανωτέρω προθεσμίας και σε υποβολή ανακλητικής δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 36 §1 του ΚΦΔ το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2014 παραγράφηκε στις 31/12/2019. Για τα έτη 2015 2016 και 2017 το εν λόγω δικαίωμα παραγράφηκε στις 31/12/2020, 31/12/2021 και 31/12/2022 αντίστοιχα. Συνεπώς η υποβολή και εκκαθάριση τροποποιητικών δηλώσεων Ε9 για τα έτη αυτά ήταν δυνατή μέχρι τις ανωτέρω προθεσμίες, βάσει των διατάξεων των άρθρων 19 και 36 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, οι υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης (Ε9) της προσφεύγουσας ετών 2014, 2015, 2016 και 2017 υποβλήθηκαν στις 23.7.2023, από την πλευρά της προσφεύγουσας και έγιναν δεκτές βάσει των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.3427/2005 και των διευκρινίσεων που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1114/2016 περί υποχρέωσης του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητική δήλωση εν είδει συμπληρωματικής και δυνατότητας του ίδιου να παραιτηθεί της παραγραφής.

Επειδή, το δικαίωμα υποβολής των δεύτερων τροποποιητικών δηλώσεων (οι οποίες υποβλήθηκαν την 19.8.2023) για την διόρθωση στοιχείων για τα έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 ως ανακλητικών, έχει παραγραφεί βάσει των ανωτέρω διατάξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63Β του Κ.Φ.Δ.:

«1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος άρθρου, για έναν από τους εξής λόγους:

α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης,

β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου μέσα σε προθεσμία τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. Αν η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε μέσα στο τελευταίο τρίμηνο της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου, η αίτηση δύναται να υποβληθεί μέσα σε (3) μήνες από τη γένεση του λόγου αυτού. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης.».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 30 παρ. 1 του ν. 4701/2020, με την οποία προστέθηκε το άρθρο 63Β του ΚΦΔ:

«Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παρ. 1 προστίθεται νέο άρθρο 63Β στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας με τίτλο «Ακύρωση ή τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού φόρου, πράξης προσδιορισμού φόρου και πράξης επιβολής προστίμου». Με τη νέα διάταξη τίθενται οι προϋποθέσεις προκειμένου η Φορολογική Διοίκηση να προβεί σε τροποποίηση ή ακύρωση άμεσου προσδιορισμού φόρου ή πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, είτε κατόπιν αίτησης του φορολογούμενου είτε οίκοθεν, χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, για τους λόγους που περιοριστικά αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, ήτοι α) για πρόδηλη έλλειψη

(ολική ή μερική) φορολογικής υποχρέωσης, β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος. Σε περίπτωση που ως συνέπεια του άμεσου προσδιορισμού ή της πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται και πράξη επιβολής προστίμου, η εν λόγω πράξη (ή ο άμεσος προσδιορισμός) ακυρώνεται ή τροποποιείται με πράξη της Φορολογικής Διοίκησης. Για να είναι παραδεκτή η αίτηση ακύρωσης ή τροποποίησης απαιτείται η πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης να προκύπτει αμέσως από έγγραφα ή άλλα στοιχεία που είτε προσκομίζει ο φορολογούμενος είτε είναι διαθέσιμα στην αρμόδια υπηρεσία, χωρίς να απαιτούνται ελεγκτικές επαληθεύσεις και στην έννοια αυτής εμπίπτουν, ενδεικτικά, περιπτώσεις κατά τις οποίες εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού φόρου για εισοδήματα που ο φορολογούμενος είχε ήδη συμπεριλάβει σε δήλωσή του, και όχι περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος επικαλείται την ύπαρξη νέων πραγματικών περιστατικών, εκτός αν πρόκειται για επιγενόμενους (οψιγενείς) λόγους. Η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να είναι ολική ή μερική. Ειδικά για τους επιγενόμενους λόγους εισάγεται ειδική προθεσμία στην περίπτωση που η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε εντός του τελευταίου τριμήνου της προθεσμίας για την υποβολή αίτησης για την ακύρωση ή τροποποίηση. Στην περίπτωση αυτή, η αίτηση δύναται να υποβληθεί εντός τριών (3) μηνών από τη γένεση του λόγου αυτού. Επισημαίνεται ότι η ύπαρξη εκκρεμοδικίας δεν εμποδίζει τη Φορολογική Διοίκηση να εξετάσει περιπτώσεις που καταλαμβάνονται από το πεδίο εφαρμογής του νέου άρθρου 63B. Αντιθέτως, αν οποιοσδήποτε από τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. 1 έχουν προβληθεί στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής και έχουν εξετασθεί από τη Φορολογική Διοίκηση, δεν επιτρέπεται η εκ νέου προβολή τους μέσω της διαδικασίας του άρθρου 63B. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μπορεί να καθορίζεται η διαδικασία, ο τρόπος υποβολής της αίτησης, τα αρμόδια όργανα για την έκδοση της πράξης, ο τύπος και το περιεχόμενο της πράξης και κάθε ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος Περαιτέρω, ως αριθμητικά ή υπολογιστικά λάθη θεωρούνται τα σφάλματα κατά τη διενέργεια μαθηματικού υπολογισμού ή κατά την εκτέλεση αριθμητικής πράξης και όχι η εσφαλμένη επιβολή φόρου ή απαλλαγή από το φόρο ή η κακή εφαρμογή του νόμου (ΣτΕ 1115/1988). Επιπλέον, με τις προτεινόμενες διατάξεις προβλέπεται η προθεσμία εντός της οποίας δύναται να τροποποιηθεί ή ακυρωθεί η πράξη και ειδικότερες προϋποθέσεις που προβλέπονται στα επιμέρους άρθρα. Τέλος, με την έκδοση απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ δύνανται να ορίζονται επιμέρους διαδικαστικά ζητήματα, όπως, ιδίως, η διασφάλιση ότι σε κάθε περίπτωση, εφόσον είτε από την αποδοχή της αίτησης είτε από την έκδοση πράξης με βάση την παρ. 3 του άρθρου 63B τροποποιείται η εικόνα του φορολογούμενου, αυτό θα απαιτείται να απεικονίζεται στα τηρούμενα από την ΑΑΔΕ ηλεκτρονικά συστήματα με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο μέσω των υπαρχουσών δομών.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακώς για την προϊσχύσασα ταυτόσημου περιεχομένου διάταξη της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 75 ΚΦΕ (ν.2238/1994), η έλλειψη φορολογική υποχρέωσης λόγω του εξαιρετικού χαρακτήρα της αίτησης ακύρωσης πρέπει να αφορά περιπτώσεις **κατάδηλες και προφανείς** που να μην απαιτούν περαιτέρω έρευνα για να λυθούν στην ουσία αμφισβητήσεις βασιζόμενες σε άλλους ισχυρισμούς, έρευνα που μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο στο πλαίσιο των τακτικών ενδίκων μέσων.

Επειδή, η προσφεύγουσα τόσο με το με αρ.πρωτ...../12-12-2023 σιωπηρώς απορριφθέν αίτημα της, όσο και με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την υπαγωγή της στις διατάξεις του άρθρου 63B του Κ.Φ.Δ., και την ακύρωση των εν λόγω πράξεων ΦΑΠ έτους 2013 και ΕΝΦΙΑ ετών 2014-2017, οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν υποβολής 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης από την προσφεύγουσα, επικαλούμενη παραγραφή και πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.

Ωστόσο τόσο κατά την υποβολή της αίτησής της όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο επικαλείται την πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης κατά τρόπο γενικό, χωρίς ωστόσο να προσδιορίζει τα ακίνητα για τα οποία συντρέχει έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης και να αιτιολογεί και να τεκμηριώνει ότι όντως ότι πρόκειται για περίπτωση πρόδηλης έλλειψης ή λάθους και να έχουν εφαρμογή οι επικαλούμενες από την πλευρά της ειδικές διατάξεις του άρθρου 63B του ΚΦΔ.

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν τεκμηριώνεται ότι συντρέχει λόγος ακύρωσης ως σαφώς ορίζεται με τις ειδικές και περιοριστικές περιπτώσεις που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 63B, ήτοι πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης ή αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος. Ως εκ τούτου ορθά απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας το με αρ.πρωτ...../12-12-2023 αίτημα της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΑΠ έτους 2013 καθώς και των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ ετών 2014-2017 βάσει του άρθρου 63B του ΚΦΔ και επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 20.3.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ. βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

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

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

Η Προϊσταμένη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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

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.

