



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10/03/2025

Αριθμός απόφασης: 586

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/28.04.2017 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».

δ. 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / Τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, κατά της από

απάντησης της Δ.Ο.Υ. Άμφισσας επί του με αριθμ. πρωτ. αιτήματος, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Ιστορικό

Η προσφεύγουσα υπέβαλε μέσω της εφαρμογής «Τα Αιτήματά Μου» της ΑΑΔΕ το με αριθμ. πρωτ. αίτημα με θέμα «Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014» με σκοπό τη συμπλήρωση του κωδικού 023 (εξαίρεση από την πραγματοποίηση δαπανών). Σε απάντηση του ως άνω αιτήματος η Δ.Ο.Υ. Άμφισσας στις 5/11/2024 απάντησε στην προσφεύγουσα ότι το αίτημά της δεν μπορεί να ολοκληρωθεί, καθώς διαπιστώθηκε ότι οι αρχικές δηλώσεις για τα συγκεκριμένα έτη είχαν υποβληθεί εκπρόθεσμα στο πλαίσιο της οικειοθελούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 4446/2016 με ημερομηνία υποβολής 30/10/2017.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε εκ νέου το ίδιο αίτημα στη Δ.Ο.Υ. Άμφισσας μέσω της εφαρμογής «Τα Αιτήματά Μου» της ΑΑΔΕ, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου με θέμα «Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014» με σκοπό τη συμπλήρωση του κωδικού 023 (εξαίρεση από την πραγματοποίηση δαπανών), ζητώντας να επαναπροσδιοριστεί ο φόρος του ίδιου εισοδήματος με την έκδοση νέου εκκαθαριστικού σημειώματος για τα παραπάνω έτη. Με την από 11/11/2024 απάντηση της Δ.Ο.Υ. Άμφισσας η προσφεύγουσα ενημερώθηκε εκ νέου ότι το αίτημά της δεν μπορεί να ολοκληρωθεί, καθώς οι αρχικές δηλώσεις είχαν υποβληθεί με βάση τις διατάξεις του ν. 4446/2016.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να εκκαθαριστούν οι τροποποιητικές δηλώσεις που υπέβαλε για τα οικονομικά έτη 2014 και 2015 μέσω της εφαρμογής «Τα Αιτήματά Μου» της ΑΑΔΕ και να αναρτηθεί το αποτέλεσμα στις ενημερώσεις της, καθώς η απάντηση επί του αιτήματός της είναι εντελώς αβάσιμη και καταχρηστική.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«Άρθρο 23 Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

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** έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή **μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου.**

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για την παραγραφή του οικονομικού έτους 2014:

«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 σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε για την παραγραφή του φορολογικού έτους 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.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1114/2016 σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (προϊσχύσαντος ΚΦΔ) αναφέρονται τα εξής:

«Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

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).»

Επειδή περαιτέρω στην ΠΟΛ. 1172/14.11.2017 αναφέρεται ότι:

«.....5. Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (3458/2001 εππαμ., 4075/2012, 425/2017 εππαμ., 845-7/2017, 1751/2017 εππαμ.), από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Ε., η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την

αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστερώς μέχρι όμως του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή.....

Επομένως, κατά τα γενόμενα δεκτά από το ΣτΕ, είναι διάφορο το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του φόρου, εντός της οποίας είναι δυνατή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης, από το ζήτημα της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για την επιστροφή του φόρου, η οποία προϋποθέτει την υποβολή ανακλητικής δήλωσης και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής 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.1174/2014 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα τις με αριθμ. και αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014 αντίστοιχα, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι με αριθμ. ειδοποίησης πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Άμφισσας. Οι ως άνω δηλώσεις υποβλήθηκαν στις σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4446/2016.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα με τα από 03/11/2024 και 05/11/2024 αιτήματά της μέσω της εφαρμογής «Τα Αιτήματά Μου» της ΑΑΔΕ, υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014, με τις οποίες ζήτησε την τροποποίηση των αρχικών της δηλώσεων με την ενεργοποίηση του κωδικού 023 που σχετίζεται με την εξαίρεση από την προσκόμιση αποδείξεων. Ωστόσο, το ως άνω αίτημα τροποποίησης και εκ νέου εκκαθάρισης των δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 υποβλήθηκε εκτός της προθεσμίας που ορίζει το άρθρο 23 (πρώην 19) του ΚΦΔ στις 05/11/2024, ήτοι μετά την πάροδο πέντε ετών από τη λήξη των ετών εντός των οποίων λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικών) δηλώσεων και σε χρόνο κατά τον οποίο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου είχε παραγραφεί. Συνεπώς το εν λόγω αίτημα της προσφεύγουσας για νέα εκκαθάριση των δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση της από απάντησης της Δ.Ο.Υ. Άμφισσας επί του με αριθμ. πρωτ. αιτήματος.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α3**

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.