



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 05 / 06 /20
Αριθμός απόφασης **1051**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την από **24/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του “.....με **Α.Φ.Μ.:**κατοίκου Παλαιού Φαλήρου επί της οδού η οποία υποβλήθηκε σε συνέχεια με την μορφή ορθής επανάληψης αρχικής τοιαύτης με αριθμό πρωτοκόλλου/20.12.19 κατά :

α) της υπ' αριθ. πρωτ./3-12-2019 πράξης του Τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους της Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου και

β) Της υπ' αρ./2019 δήλωσης εισοδήματος (αρ. καταθ./2019), περί ολικής ακύρωσής της και κατ' επέκταση διαγραφής του επί αυτής βεβαιωθέντος ποσού φόρου 25.750,20. €

4.. Την υπ' αριθ. πρωτ./3-12-2019 πράξη του Τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους της Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου και την υπ' αρ./2019 δήλωση εισοδήματος (αρ. καταθ./2019), περί ολικής ακύρωσής της και κατ' επέκταση διαγραφής του επί αυτής βεβαιωθέντος ποσού φόρου 25.750,20. €

5. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της υπ.αρ.πρωτ/ 24.12.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του “.....με Α.Φ.Μ.:η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Το Γ' Αυτοτελές Τμήμα Ελέγχου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), εξέδωσε την υπ' αρ./2019 εντολή ελέγχου που αφορούσε τον έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ετών 2013 και 2014 του προσφεύγοντος..

Ο προσφεύγων συμμορφούμενος στις υποδείξεις της Φορολογικής αρχής, την 22/11/2019 υπέβαλε οικιοθελώς, διά εξουσιοδοτημένου τρίτου προσώπου, τροποποιητικές δηλώσεις φόρου

εισοδήματος , σύμφωνα με τον Ν.4512/2018, για τα εισοδήματά που αφορούν τα φορολογικά έτη 2013 και 2014 (δηλαδή χρήσεις 01/01/2013-31/12/2013 και 01/01/2014-31/12/2014), λόγω των διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών και των χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος για το προαναφερθέν διάστημα 01/01/2013 έως 31/12/2014.

Πλην όμως, εκ λάθους και εκ παραδρομής κατά την υποβολή των δηλώσεων αυτών, κατέθεσε τροποποιητική δήλωση για το οικονομικό έτος 2013 (δηλαδή χρήση 2012), αντί του ορθού οικονομικού έτους 2014 (δηλαδή χρήση 2013), όπως αναγραφόταν τόσο στην σχετική εντολή ελέγχου. όσο και στην εξουσιοδότηση για την υποβολή των στοιχείων.

Ο προσφεύγων αρχικά υπέβαλε την με αρθ./2013, δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, από την οποία προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 462,51 € (α.χ.κ.). Στη συνέχεια, όπως αναφέρουμε στην ως άνω παράγραφο σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4512/18 , υπέβαλε στις 22-11-2019, δηλαδή εκπρόθεσμα την με αριθμχειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους με τη οποία δήλωσε στον κωδικό 507 (εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του πιν.4) του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013, ποσό ύψους 51.423,06 €. από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 25.750,20 €. (α.χ.κ./22.11.19)

Στην συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε την από 27.11.2019 , αίτηση ανάκλησης-διαγραφής της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, Η Φορολογική Αρχή, απέρριψε την ανωτέρω αίτηση ανάκλησης με την αιτιολογία, ότι η σχετική δήλωση δε δύναται να ανακληθεί δεδομένου η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου έχει παραγραφεί.

Επειδή, με το άρθρο 18 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «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.

δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.»

Επειδή, με το άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (**ν. 4174/2013**) 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.... 3.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».

Επειδή, όπως αναφέρουμε σε προηγούμενη παράγραφο ο προσφεύγων υπέβαλε αυτοβούλως τροποποιητική δήλωση εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 θέλοντας μ' αυτόν τον τρόπο να επωφεληθεί τά ευεργετήματα των διατάξεων του ν.4512/18,όσον αφορά τούς πρόσθετους φόρους.

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1174/2014** παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) κατά την υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα. Συγκεκριμένα

διευκρινίζονται τα εξής: «1. Με την παράγραφο 25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου. Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και οι διατάξεις του άρθρου 62 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων δεν έχουν πλέον εφαρμογή από 1.1.2014.

2. Οπότε, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), ήτοι από 1.1.2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι 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. Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται 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.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών (οικ. ετών 2013 και προηγούμενα), μπορούν να υποβληθούν μέσα στη προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013). Για τις δηλώσεις αυτές θα επιβάλλονται οι ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 § 4 του ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.), όπως προστέθηκε με το άρθρο 47 § 4 Ν.4223/2013, (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) ορίζεται ότι η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το

δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.»

Επειδή, σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 3458/2001 επταμ., 4075/ 2012, ΣΤΕ 425/2017 επταμ., ΣΤΕ 845/2017-7/2017, ΣΤΕ 1751/2017 επταμ.), 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 μεταγενεστέρως 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. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσης εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες αποφάσεις του ΣΤΕ, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν. 2362/1995, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

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

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμτροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 βάσει των διατάξεων του ν. 4512/18 στα πλαίσια οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, την 22.11.19, η φορολογική αρχή νομίμως διενήργησε την εκκαθάριση αυτής, καθώς η υποβολή της ανάγεται στη δική της βούληση και επιλογή. Περαιτέρω όμως η ανάκληση της ως άνω δήλωσης μέσω της υποβολής εκ νέου αίτησης για το οικείο οικονομικό έτος, εν είδει ανακλητικής υποβλήθηκε πέραν του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, τέλος οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 24.12.19 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του με .ΑΦΜκαι την: επικύρωση της εκκαθάρισης της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2013 (Διαχειριστικό έτος 2012)

Τελικό χρεωστικό ποσό: 25.750,20 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και η διαφορά με το προηγούμενο ποσό της αρχικής δήλωσης ύψους 25.287,69 € (25.750,20- 462,51), βεβαιώθηκε με τον αρχρηματικό κατάλογο.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.