



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/11/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1796

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 05.07.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής, κατοίκου Αθηνών, οδός αριθμός, κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής, με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. /9.3.2023 αίτησή του προς έντοκη επιστροφή του ποσού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) που είχε καταβάλει μέχρι εκείνη την ημέρα (09.03.2023) δυνάμει του εκκαθαριστικού σημειώματος

ΦΕφπ οικονομικού έτους 2005 με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και αριθμό ειδοποίησης/19.3.2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτηση του προσφεύγοντος προς έντοκη επιστροφή του ποσού ΦΕφπ που είχε καταβάλει μέχρι εκείνη την ημέρα (09.03.2023) δυνάμει του εκκαθαριστικού σημειώματος ΦΕφπ οικονομικού έτους 2005 με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης/19.3.2013.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής.

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

* * * * *

Επί της από 05.07.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτησή του ο προσφεύγων ζήτησε την επιστροφή του ποσού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) που είχε καταβάλει μέχρι εκείνη την ημέρα (09.03.2023) δυνάμει του εκκαθαριστικού σημειώματος ΦΕφπ οικονομικού έτους 2005 με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και αριθμό ειδοποίησης/19.3.2013 συνολικού ύψους 7.813,08 €, επικαλούμενος τις υπ' αριθμ./2021 και/2021 αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, πλην όμως η αίτησή του αυτή δεν είχε γίνει αποδεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής μέχρι την 07.06.2023, ημερομηνία κατά την οποία συμπληρωνόταν το 90ήμερο από την ημερομηνία υποβολής της.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά α) την ακύρωση της τεκμαιρόμενης ως αρνητικής (λόγω απράκτου παρόδου 90ημέρου) απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής επί της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτησής του προς επιστροφή του ποσού ΦΕφπ που είχε καταβάλει μέχρι εκείνη την ημέρα (09.03.2023) δυνάμει του εκκαθαριστικού σημειώματος ΦΕφπ οικονομικού έτους 2005 με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης/19.3.2013 και β) την έντοκη επιστροφή του εν λόγω ΦΕφπ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι η εφάπαξ παροχή συνολικού ύψους 22.457,82 € που εισέπραξε εντός του 2004 από την ασφαλιστική εταιρεία «.....» δυνάμει του υπ' αριθμ./26.9.2002 ομαδικού ασφαλιστηρίου συμβολαίου διαχείρισης κεφαλαίου συνταξιοδοτικών παροχών της «.....» («συνταξιοδοτικό πρόγραμμα ομαδικής ασφάλισης προσωπικού της»), συνεπεία δικαιώματος που απέρρευσε υπέρ του ιδίου πολύ πριν την ισχύ του ν. 4110/2013 και συγκεκριμένα το 2001, έτος κατά το οποίο προσλήφθηκε στην 2004 και ήταν σε ισχύ το συμβόλαιο αυτό, δε συνιστά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, επικαλείται δε συναφώς τις προαναφερθείσες υπ' αριθμ./2021 και/2021 αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α' και γ' Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτησης του προσφεύγοντος

(09.03.2023): «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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. [...] Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο **μέσα σε τριάντα (30) ημέρες** από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή **από τη συντέλεση της παράλειψης**.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτησης του προσφεύγοντος (09.03.2023): «α. **Οι δημόσιες υπηρεσίες**, [...], όταν υποβάλλονται αιτήσεις, **οφείλουν** να διεκπεραιώνουν τις υποθέσεις των ενδιαφερομένων και **να αποφαινούνται για τα αιτήματά τους μέσα σε προθεσμία πενήντα (50) ημερών**, εφόσον από ειδικές διατάξεις δεν προβλέπονται μικρότερες προθεσμίες. Η προθεσμία αρχίζει από την κατάθεση της αίτησης στην αρμόδια υπηρεσία και την υποβολή ή συγκέντρωση του συνόλου των απαιτούμενων δικαιολογητικών, πιστοποιητικών ή στοιχείων. [...] β. Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και του κατά περίπτωση αρμόδιου Υπουργού **μπορεί να ορίζεται, κατά περίπτωση, διαφορετική προθεσμία** για τη διεκπεραίωση υποθέσεων, **εφόσον το επιβάλλουν ειδικοί λόγοι, που αναφέρονται ρητώς σ' αυτήν**.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./3.12.2004 (ΦΕΚ Β' 1839/ 10.12.2004) κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτησης του προσφεύγοντος (09.03.2023): «Ορίζουμε ότι, οι παρακάτω υποθέσεις αρμοδιότητας των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, πλην της Γενικής Γραμματείας Δημοσιονομικής Πολιτικής (Γ.Γ.Δ.Π.), του Γενικού Χημείου του Κράτους (Γ.Χ.Κ.) και του πρώην Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας (ΥΠ.ΕΘ.Ο.), εξαιρούνται των προθεσμιών που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν. 2690/1999 (όπως αυτές αντικαταστάθηκαν και ισχύουν) και μπορούν να διεκπεραιώνονται από τις αρμόδιες Υπηρεσίες αυτού, μέσα στις οριζόμενες για κάθε μία απ' αυτές στην παρούσα απόφαση προθεσμίες, για τους εξής ειδικούς λόγους, αντίστοιχα: [...] Α/Α 9. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ ΓΙΑ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗ: **Αιτήματα για επιστροφή-διαγραφή αχρεωστήτως καταβληθέντων-βεβαιωθέντων δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων. ΑΝΩΤΑΤΗ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗΣ: α) έξι (6) μήνες από την ημερομηνία κατάθεσης της αίτησης ή την κοινοποίηση της απόφασης του δικαστηρίου ή την υποβολή της δήλωσης, κατά περίπτωση, εκτός αν ορίζεται μικρότερος χρόνος από ειδικές διατάξεις και β) [...]. ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ: Ο μεγάλος χρόνος που απαιτείται για την ολοκλήρωση της σχετικής διαδικασίας.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 εδ. α' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτησης του προσφεύγοντος (09.03.2023): «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. **Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογούμενου**, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 εδ. α' ΚΦΔ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτησης του προσφεύγοντος (09.03.2023)), σε περίπτωση υποβολής από φορολογούμενο έγγραφης αίτησης επιστροφής ποσού φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, αν παρέλθουν 90 ημέρες από την υποβολή της αίτησης, συνάγεται ότι η Φορολογική Διοίκηση την έχει απορρίψει, δεδομένου ότι από τις ως άνω διατάξεις ρητά ορίζεται ότι όχι μόνο η αποδοχή της αίτησης, αλλά και η καταβολή του επιστρεπτέου ποσού πρέπει να ολοκληρωθεί εντός 90 ημερών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής. Στην υπό κρίση περίπτωση το 90ήμερο από την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτησης του προσφεύγοντος προς επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, του ως άνω ποσού ΦΕφπ ύψους 7.813,08 € συμπληρωνόταν την 07.06.2023 και επομένως ο προσφεύγων έπρεπε να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της εν λόγω αίτησής του μέχρι τις 07.07.2023. Ενόψει των ανωτέρω, στις 05.07.2023, ημερομηνία κατά την οποία ο προσφεύγων υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, είχε συμπληρωθεί το ως άνω 90ήμερο, εντός του οποίου η Φορολογική Διοίκηση είχε ευχέρεια να απαντήσει στην υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτησή του, και συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή του παραδεκτώς ασκήθηκε κατά της τεκμαιρόμενης, ως εκ της απράκτου παρόδου του 90ημέρου, απόρριψής της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 25 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτησης του προσφεύγοντος (09.03.2023): *«Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 [...], συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 και 3 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτησης του προσφεύγοντος (09.03.2023): *«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. [...]. 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. β. [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 70 παρ. 10 εδ. α' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτησης του προσφεύγοντος (09.03.2023): *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις, τις οποίες αφορούν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος («προϊσχύων ΚΦΕ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2238/1994), όπως ίσχυαν για το έτος 2004 (έτος καταβολής στον προσφεύγοντα του ως άνω υπό κρίση ποσού): *«1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.»*

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 3 προϊσχύοντος ΚΦΕ (όπως ίσχυαν για το έτος 2004), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (οικονομικού/ημερολογιακού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 προϊσχύοντος ΚΦΕ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2004 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ στην υπό κρίση περίπτωση (οικονομικού έτους 2005)): «**Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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 όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1174/2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Διευκρινήσεις 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. [...]. 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 [...], 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. [...]. 3. Κατόπιν των ανωτέρω, **οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών (οικ. ετών 2013 και προηγούμενα), μπορούν να υποβληθούν μέσα στην προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013).** [...]. 4. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1114/2016 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). [...]. 1. [...]. 2. Το Ν.Σ.Κ. [...], με την αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων [...], διευκρίνισε [...] 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, 1378/2006, 2950/2005, 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) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τις παρ. 5-9 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «5. 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, μέχρις 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 υποβληθείσας 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. 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. 6. Οδηγίες για την υποβολή εκπρόθεσμων ανακλητικών (τροποποιητικών) δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενων δόθηκαν με την ΠΟΛ.1174/14.7.2014 εγκύκλιό μας. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι, ενόψει του άρθρου 72 παρ.25 του ν.4172/2013 [...], **οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος δεν εφαρμόζονται από την έναρξη της ισχύος του Κ.Φ.Δ. (1-1-2014) και ότι οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις παρελθόντων ετών (οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα) υποβάλλονται μέσα στην προθεσμία των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.** 7. ...με την

ΠΟΛ.1114/22.7.2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ./2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κρίθηκε, μεταξύ άλλων, [...] 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.1174/14.7.2014 εγκυκλίου μας ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι **πέντε έτη** από τη λήξη του έτους εντός το οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (**αρχικής**) δήλωσης. [...]. 9. **...εκπρόθεσμες τροποποιητικές** δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος **υποβάλλονται μέσα σε πέντε έτη** από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (**αρχικής**) δήλωσης [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. α' ΚΦΔ, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι **δεσμευτικές** για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2218/2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης): «...κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 61 παρ. 4 και 84 παρ. 1 και 7 (όπως η τελευταία παράγραφος ίσχυε πριν την αντικατάστασή της με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και του άρθρου 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995, η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος, που έχει καταβάλει βάσει δηλώσεώς του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δηλώσεως, η οποία μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως, μέχρις όμως του χρόνου εντός του οποίου είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, εκτός αν οριστικοποιηθεί εν τω μεταξύ η φορολογική εγγραφή, μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσης εντός της ως άνω πενταετίας ανακλήσεως (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 τη δήλωση και αρχίζει η, κατ' άρθρο 84 παρ. 7 του Κ.Φ.Ε., τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του· συνεπώς, η 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 διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δηλώσεως 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. (ΣτΕ 425/2017 7μ., 845-7/2017, 1751/2017 7μ., 1440/2018 7μ.). Εξάλλου, ως προς τον χρόνο εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δηλώσεως φόρου εισοδήματος δεν επήλθε καμία μεταβολή με την προεκτεθείσα διάταξη της παραγράφου 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010, με την οποία αντικαταστάθηκε η παράγραφος 7 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., διότι - ανεξαρτήτως εάν μπορούσε ο νομοθέτης εκ των υστέρων να μειώσει τον χρόνο, εντός του οποίου θα μπορούσε ο φορολογούμενος να ανακαλέσει την δήλωσή του φόρου εισοδήματος προηγούμενων ετών- πάντως, η διάταξη του πρώτου εδαφίου, η οποία προστέθηκε στις διατάξεις των δύο άλλων εδαφίων, τα οποία υπήρχαν ήδη στην αρχική παράγραφο 7 του άρθρου 84 πριν αυτή αντικατασταθεί κατά τα ανωτέρω, αφορά απαίτηση προς επιστροφή φόρου εισοδήματος που προκύπτει από την ίδια τη δήλωση, χωρίς να απαιτείται ανάκληση αυτής, ούτε αποδοχή

διατυπωθείσης με αυτήν επιφυλάξεως, με τη νέα δε αυτή διάταξη εσκοπήθη, όπως συνάγεται από την οικεία αιτιολογική έκθεση, μόνον να διευκρινισθεί ο «χρόνος έναρξης» της παραγραφής της εν λόγω αξίωσης του φορολογουμένου (ΣτΕ 1751/2017 7μ.). Επομένως, η αξίωση για επιστροφή φόρου μεταβιβάσεως μετοχών κατ' άρθρο 13 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., ο οποίος (φόρος) κατά τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή καταβάλλεται βάσει δηλώσεως, έχει δε χαρακτήρα φόρου εισοδήματος (βλ. ΣτΕ 2080/2017, 1896/2016), προϋποθέτει την εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, αντίστοιχη ανάκληση της δηλώσεως, μετά την τυχόν αποδοχή της οποίας (είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου) καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση τη δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη στο άρθρο 84 παρ. 7 του Κ.Φ.Ε. τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Εξάλλου, **αίτηση προς τη φορολογική αρχή με αίτημα τον συμψηφισμό ή την επιστροφή του φόρου μεταβίβασης μετοχών ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ενέχει αναγκαίως ανάκληση της υποβληθείσας δηλώσεως** (πρβλ. ΣτΕ 1440/2018 7μ., 2941/2000 Ολομ.).»

Επειδή, κατ' ορθή ερμηνεία της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτησης του προσφεύγοντος, με την οποία αυτός ζήτησε την επιστροφή του ποσού ΦΕφπ που είχε καταβάλει μέχρι εκείνη την ημέρα (09.03.2023) δυνάμει του εκκαθαριστικού σημειώματος ΦΕφπ οικονομικού έτους 2005 με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης/19.3.2013 ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, η αίτηση αυτή **εμπεριέχει**, ήδη από εννοιολογική άποψη και επομένως αυτονοήτως (όπως συνάγεται σαφώς από την προαναφερθείσα πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (υπ' αριθμ./2017 (7μ.),/2017 (5μ.),/2017 (7μ.),/2018 (7μ.) αποφάσεις): «η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος, που έχει καταβάλει βάσει δηλώσεώς του, **προϋποθέτει** την αντίστοιχη ανάκληση της δηλώσεως»), **και δήλωσή του περί ανάκλησης** της μέχρι εκείνη την ημέρα υφιστάμενης δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2005, κάτι που επιβεβαιώνεται ρητά και από την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ./2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης, τελευταία πρόταση, που επαναλαμβάνει στο σημείο αυτό τη σχετική κρίση της υπ' αριθμ./2018 απόφασης (7μ., σκέψη 7 της απόφασης) του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου (πάγια νομολογία)).

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η εφάπαξ παροχή συνολικού ύψους 22.457,82 € που εισέπραξε εντός του 2004 από την ασφαλιστική εταιρεία «.....» δυνάμει του υπ' αριθμ./26.9.2002 ομαδικού ασφαλιστηρίου συμβολαίου διαχείρισης κεφαλαίου συνταξιοδοτικών παροχών της «.....» («συνταξιοδοτικό πρόγραμμα ομαδικής ασφάλισης προσωπικού της»), συνεπεία δικαιώματος που απέρρευσε υπέρ του ιδίου πολύ πριν την ισχύ του ν. 4110/2013 και συγκεκριμένα το 2001, έτος κατά το οποίο προσλήφθηκε στην και ήταν σε ισχύ το συμβόλαιο αυτό, δε συνιστά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, επικαλείται δε συναφώς τις προαναφερθείσες υπ' αριθμ./2021 και/2021 αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1174/2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1114/2016 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών και υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1172/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ (παρ. 5-9) σε συνέχεια σχετικής πάγιας νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας και σχετικής γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, από

01.01.2014 και μετά οι εκπρόθεσμες ανακλητικές δηλώσεις ΦΕφπ (δηλαδή εκείνες που συνεπάγονται μείωση των υποχρεώσεων που έχουν προκύψει από την αρχική/μέχρι εκείνη την ημέρα υφιστάμενη δήλωση ΦΕφπ) οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα επιτρέπεται κατά νόμον να υποβληθούν μέσα στην προθεσμία που προβλέπεται από τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 3.α. ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτησης του προσφεύγοντος (09.03.2023), που κατ' ορθή ερμηνεία της εμπεριέχει, όπως προεκτέθηκε, και σχετική δήλωσή του περί ανάκλησης της μέχρι εκείνη την ημέρα υφιστάμενης δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2005), δηλαδή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για α) έλεγχο της αρχικής/μέχρι εκείνη την ημέρα υφιστάμενης δήλωσης ΦΕφπ, β) επιβολή ΦΕφπ δι' εκδόσεως σχετικής καταλογιστικής πράξης και γ) κοινοποίηση της εν λόγω πράξης στο φορολογούμενο-ελεγχόμενο, ήτοι εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης ΦΕφπ. Συνεπώς, εν προκειμένω, η ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 ανακλητική δήλωση μπορούσε επιτρεπτά κατά νόμον, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, να υποβληθεί το αργότερο μέχρι τις 31.12.2010, ως εκ τούτου ορθά δεν έγινε αποδεκτή (διά της παρόδου απράκτου 90ημέρου από της υποβολής της) από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής, αφού η υποβολή της στις 09.03.2023 δεν ήταν κατά νόμον επιτρεπτή. Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, δεδομένων των κριθέντων στην αμέσως προηγούμενη σκέψη, **παρέλκει** η εξέταση του ειδικού αιτήματος του προσφεύγοντος περί **έντοκης** επιστροφής, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος, του ως άνω ποσού ΦΕφπ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 05.07.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της τεκμαιρόμενης απόρριψης της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2023 αίτησής του από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3
ΑΝΘΟΥΛΑ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ**

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.