



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 22/12/2023

Αριθμός Απόφασης: 2325

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β'2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από 10/08/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, δ/ση κατοικίας, επί της οδού, Πετρούπολη, τκ, Ν. Αττικής, κατά, (1) Της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την υπ' αριθ. /06.05.2023, 1^η τροποποιητική δήλωση, του φορολογικού έτους 2021 της Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, και (2) Της από 14/07/2023 απάντησης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ στο υπ' αριθμ. / 05.07.2023 αίτημα της προσφεύγουσας καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/08/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι,

υποβλήθηκε 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος την **30/05/2023** που αφορά το **φορολογικό έτος 2021**, η οποία ανακαλεί φορολογητέα ύλη που συμπεριελήφθη στην 1^η τροποποιητική δήλωση που υποβλήθηκε την **06/05/2023** του ίδιου φορολογικού έτους και κατόπιν των σχετικών απαντήσεων της αρμόδιας **ΔΟΥ ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ**, στα υπ' αριθμ./**02.06.2023** και/ **05.07.2023** σχετικά αιτήματα της προσφεύγουσας.

Μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-*-

Με την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την υπ' αριθμ./**06.05.2023**, 1^η τροποποιητική δήλωση που αφορά το **φορολογικό έτος 2021**, προσδιορίστηκε τελικό συνολικό ποσό φόρου για καταβολή **10.551,13€**.

Με την υπ' αριθμ. καταχώρησης/**30.05.2023** υποβληθείσα 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του **φορολογικού έτους 2021**, διαγράφηκε, (1) Συνολικό ποσό **15.690,00€**, το οποίο είχε δηλωθεί στον κωδικό αριθμό 311 – «7.Εισόδημα από οικοδομικά ένσημα, αυτασφάλιση κλπ», όπου συμπληρώνεται το εισόδημα που προσδιορίζεται από τις αναλυτικές καταστάσεις (οικοδομικών ενσήμων, αυτασφάλισης, κ.λπ.) του ασφαλιστικού φορέα (e-ΕΦΚΑ- πρώην Ι.Κ.Α.). και τα ποσά που καταβάλλει ο ασφαλιστικός φορέας στους δικαιούχους ως δωρόσημα, και (2) Συνολικό ποσό **22.500,00€**, το οποίο είχε δηλωθεί στον κωδικό αριθμό 411 – «8.Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα αλλοδαπής», όπου αναγράφονται τα καθαρά κέρδη από την άσκηση ατομικής επιχείρησης στην αλλοδαπή.

Με το υπ' αριθμ./**02.06.2023** αίτημα, προς το τμήμα Γ' – Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους φορολογούμενους της αρμόδιας **Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ**, η προσφεύγουσα, αναφέροντας σχετικά γεγονότα και παραθέτοντας σχετικούς ισχυρισμούς, αιτήθηκε να γίνει δεκτή η υποβληθείσα 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του **φορολογικού έτους 2021** που υπέβαλλε, με την οποία ανακαλεί τη φορολογητέα ύλη που δηλώθηκε με την 1^η τροποποιητική δήλωση (αρ.δήλωσης) που υποβλήθηκε, κατά τους ισχυρισμούς της, από αγνώστους κατόπιν υποκλοπής των προσωπικών της δεδομένων.

Με το υπ' αριθμ./**05.07.2023** αίτημα, προς το τμήμα Γ' – Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους φορολογούμενους της αρμόδιας **Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ**, η προσφεύγουσα, σε συνέχεια του υπ' αριθμ./**02.06.2023** αιτήματος της, επισύναψε και απέστειλε προς τεκμηρίωση του αρχικού αιτήματος της, τα εξής δικαιολογητικά, -Βεβαίωση Α.Τ., -Μηνυτήρια Αναφορά, και -Εξώδικες Προσκλήσεις προς τις τράπεζες,

Επειδή ήδη, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά, να γίνει δεκτή αυτή και να ακυρωθούν, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού και η από **14/07/2023** απάντηση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επί του υπ' αριθμ. αιτήματος της, προβάλλοντας ότι, την 6/5/2023 έπεσε θύμα υποκλοπής προσωπικών της δεδομένων, με την χρήση των οποίων άγνωστοι δράστες υπέβαλαν για λογαριασμό της ηλεκτρονικά, τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του **φορολογικού έτους 2021**, καθώς και

αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του **φορολογικού έτους 2022**, με εικονικά και υψηλά εισοδήματα στο όνομά της, βάσει των οποίων δημιουργήθηκαν φορολογικές οφειλές σε βάρος της, περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, κατόπιν των σχετικών από μέρους της ενεργειών, τροποποίησε τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών **2021** και **2022**.

Επειδή η προσφεύγουσα, προκειμένου να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της, επικαλείται περαιτέρω τους κάτωθι λόγους,

- (1) Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 § 1, 5 Συντ.),
- (2) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων,
- (3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή ασκείται **εκπρόθεσμα** ως προς την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την υπ' αριθ./**06.05.2023**, 1^η τροποποιητική δήλωση που αφορά το **φορολογικό έτος 2021**, όπου προσδιορίστηκε τελικό συνολικό ποσό φόρου για καταβολή **10.551,13€**, δεδομένου ότι δεν υποβλήθηκε μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1, 2 και 3 του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης», του Κ.Φ.Δ., 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.

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.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου», του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«2. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 42 «Επιστροφή φόρου», του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως, παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή. Η παραγραφή της αξίωσης για επιστροφή φόρου που προκύπτει ότι καταβλήθηκε αχρεωστήτως ως αποτέλεσμα έκδοσης πράξης για την ακύρωση ή την τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού ή πράξης προσδιορισμού του φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, παρατείνεται κατά ένα (1) έτος από την ημερομηνία έκδοσης της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης, εφόσον η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται εντός του τελευταίου έτους της προθεσμίας παραγραφής ή μετά από τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής κατά τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1164/2014 με θέμα «Εκκαθάριση τροποποιητικών δηλώσεων Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων [...]», διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι, «Σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 19 και 34 του ΚΦΔ ο φορολογούμενος που διαπιστώνει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποβάλλει τροποποιητική δήλωση, καταβάλλοντας την επί πλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 42 του ίδιου Κώδικα. Συνεπώς, οι τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων κατά την εκκαθάριση τους θα αντιμετωπίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις παρακάτω διαδικασίες: [...]

Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων.

1. Αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης είναι μηδενικό και κατά την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης προκύψει ποσό για καταβολή, τότε βεβαιώνεται το οφειλόμενο ποσό και καταβάλλεται αυτό σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. [...]

7. Αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης είναι χρεωστικό και κατά την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης προκύψει μείωση του χρεωστικού αποτελέσματος ή μηδενικό αποτέλεσμα, τότε μειώνεται με Ατομικό Φύλλο Έκπτωσης η αρχική βεβαίωση κατά το ποσό της διαφοράς, (αρχικά οφειλόμενο ποσό-τελικά οφειλόμενο ποσό) και καταβάλλεται το εναπομένον υπόλοιπο αυτής σύμφωνα με την αρχική βεβαίωση. [...]

Η ίδια διαδικασία ακολουθείται για κάθε επόμενη τροποποιητική δήλωση λαμβάνοντας υπόψη το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της τελευταίας τροποποιητικής».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1114/2016 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.», διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι,

«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). [...]

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 (β) [...].

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 [...].

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1172/2017 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης», διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι,

«[...] 4. Στο άρθρο 61 παρ.4 του ν.2238/1994 (Α'151), ο οποίος ίσχυε για εισοδήματα που αποκτώνται και για δαπάνες που πραγματοποιούνται έως και 31-12-2013, ορίζονται τα εξής: «Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης, να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει [...] Ανάκληση δήλωσης με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη». Εξάλλου, το άρθρο 84 του ίδιου Κώδικα ορίζει στην παράγραφο 1 ότι «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» και στην παρ.7, όπως αυτή ίσχυε πριν την αντικατάστασή της με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν.3842/2010 (Α' 58), ότι «Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της» και όπως αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν.3842/2010 (Α' 58), ότι «Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της [...]». Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν». Τέλος, κατά το άρθρο 90 παρ.2 το ν.2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού [...]» (Α' 247), «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής [...]».

5. Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 3458/2001 εππαμ., 4075/ 2012, ΣτΕ 425/2017 εππαμ., 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 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.

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. [...].

7. Άλλωστε, 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 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.1174/14.7.2014 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. Από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης άρχεται η προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου, η οποία, για εισοδήματα των χρήσεων μέχρι 31-12-2013, είναι τριετής (παρ. 7 άρθρου 84 ν. 2238/1994).

9. Από την έκδοση της παρούσας παύουν να ισχύουν τυχόν αντίθετες οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες διαταγές και έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης ([...]), ως προς τα φορολογικά έτη για τα οποία δύνανται να υποβληθούν εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, επισημαίνοντας ότι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή τους».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση Α.1034/2022 με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή [...]», αποφασίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι,

«Άρθρο 1. Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. α. [...].

β. Οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και έπειτα, υποβάλλονται υποχρεωτικά με τη χρήση της ανωτέρω διαδικτυακής υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE.

Άρθρο 3. Πράξεις Διοικητικού ή Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου. [...]

3. Η πράξη Διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση την αρχική ή τις εμπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ή με βάση κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 32 ΚΦΔ.

Η πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 34 ΚΦΔ.

Άρθρο 4. Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου [...]

2. Στις περιπτώσεις που κριθεί απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών των αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων που υποβάλλονται με χρήση της διαδικτυακής υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, οι φορολογούμενοι ειδοποιούνται μέσω μηνύματος να προσκομίσουν ή να αποστείλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέσω της πλατφόρμας "Τα Αιτήματά μου" στην ψηφιακή πύλη myAADE και τους λοιπούς τρόπους που προβλέπονται στην παρ. 1γ του άρθρου 1, τα δικαιολογητικά εντός δεκαπέντε (15) ημερών.

Μετά το πέρας της ανωτέρω προθεσμίας, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις Δ.Ο.Υ., διαγράφοντας ή διορθώνοντας, όπου απαιτείται, ποσά τα οποία συνεπάγονται φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος ή μείωση του φόρου, τα οποία δεν καλύπτονται από ηλεκτρονικά αρχεία ούτε προσκομίζονται για αυτά τα κατάλληλα δικαιολογητικά σε φυσική μορφή και στη συνέχεια εκδίδονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32 ΚΦΔ (σχετ. η Ε.2162/2020 εγκύκλιος).

Οι Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, στις περιπτώσεις αυτές, εκδίδονται από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης και κοινοποιούνται στους φορολογούμενους με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 13 του άρθρου 1 της παρούσας.

Η μη ανταπόκριση από τους φορολογούμενους στην πρόσκληση της ΑΑΔΕ να προσκομίσουν στοιχεία επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στην περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

3. Κατά την υποβολή των αρχικών δηλώσεων με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση για ορισμένα εισοδήματα και φόρους, δύναται να μην εκκαθαρίζεται άμεσα η δήλωση και να ζητηθεί να προσκομισθούν ή να αποσταλούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέσω της πλατφόρμας "Τα Αιτήματά μου" στην ψηφιακή πύλη myAADE και τους λοιπούς τρόπους που προβλέπονται στην παρ. 1γ του άρθρου 1, τα δικαιολογητικά εντός δεκαπέντε (15) ημερών.

Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται η προσκόμιση δικαιολογητικών που αφορούν μόνο σε κωδικούς της δήλωσης οι οποίοι κατά τον χρόνο υποβολής της δεν είναι προσυμπληρωμένοι, ούτε υπάρχει αναρτημένη πληροφορία για αυτούς.

Σε κάθε περίπτωση μπορούν να ζητηθούν επιπλέον δικαιολογητικά, εφόσον κριθεί απαραίτητο από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Στη συνέχεια εκδίδονται από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης οι Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, οι οποίες κοινοποιούνται στους φορολογούμενους με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 13 του άρθρου 1 της παρούσας.

4. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οποίων η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE και ζητούνται δικαιολογητικά, προσκομίζονται ή αποστέλλονται με τους προβλεπόμενους τρόπους μόνο τα δικαιολογητικά που αφορούν σε κωδικούς της δήλωσης για τους οποίους δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση.

Η τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 της παρούσας, εφόσον και η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί σε χειρόγραφη μορφή στη ΔΟΥ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία», του Κ.Δ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, στο διαδικτυακό χώρο «www.gsis.gr», όπου περιγράφονται οι γενικοί όροι και οι πολιτικές χρήσης της ιστοσελίδας, αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι,

«Η πλοήγηση στον διαδικτυακό χώρο «www.gsis.gr» καθώς και στις ειδικότερες υπηρεσίες που προσφέρονται στους χρήστες του, υπόκειται στους παρακάτω όρους χρήσης: [...]

5. Κάθε χρήστης φέρει ατομική προσωπική ευθύνη της διαφύλαξης των στοιχείων πρόσβασής του. [...]

Επειδή, η προσφεύγουσα, κατά τον πρώτο προβαλλόμενο από αυτήν λόγο προσφυγής, περί, αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 § 1, 5 Συντ.), ισχυρίζεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση, ο συνολικός φόρος ύψους **10.551,00€** που της καταλογίστηκε, ουδεμία σχέση έχει με την τρέχουσα φοροδοτική της ικανότητα, η οποία όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα στοιχεία, ήτοι τα εκκαθαριστικά σημειώματα των τελευταίων ετών αλλά και από τις φορολογικές της δηλώσεις που είναι σχεδόν μηδενικές, αφού δεν έχει εισοδήματα, ούτε διαθέτει άλλα περιουσιακά στοιχεία, και ειδικότερα, τα ετήσια προσωπικά της εισοδήματα από την επαγγελματική της δραστηριότητα, είναι σχεδόν μηδενικά, που σημαίνει ότι βάσει της προσβαλλόμενης πράξης καλείται να πληρώσει φόρο, που σε καμία περίπτωση δεν ανταποκρίνεται στα εισοδήματα της, αλλά και στην εν γένει φοροδοτική της ικανότητα.

Επειδή, η προσφεύγουσα, κατά τον τρίτο προβαλλόμενο από αυτήν λόγο προσφυγής, περί, αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης της αρχής της αναλογικότητας, ισχυρίζεται ότι

στην υπό κρίση περίπτωση, είναι κατάφωρα δυσανάλογες οι προσβαλλόμενες διοικητικές πράξεις σε σχέση με την οικονομική της δυνατότητα και την φοροδοτική της ικανότητα, αφού είναι προφανές ότι, δεν δύναται να ανταποκριθεί στο φορολογικό βάρος που άνευ δικής της υπαιτιότητας και δίχως έρεισμα σε πραγματικά εισοδηματικά στοιχεία, προέκυψε στο πρόσωπό της δύναμει της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2021.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, [άρθρο 34, παρ.2, Κ.Φ.Δ.] ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, καθώς, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας η οποία συνεπάγεται ότι οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις, περαιτέρω σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας ανήκει στη δικαιοδοσία των δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι οποίες οφείλουν να εφαρμόζουν το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η προσφεύγουσα, κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο από αυτήν λόγο προσφυγής, περί, έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυρίζεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση, ουδεμία αιτιολογία, διέλαβε η από **14/7/2023** απάντηση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, επί του υπ' αριθμ. αιτήματός της, με την οποία αυτό απορρίφθηκε, αφού, παρότι προσκόμισε κατά το στάδιο της υποβολής της 2ης τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2021, όλα τα απαιτούμενα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι η πρώτη τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε από αγνώστους σε αυτήν δράστες εν αγνοία της, τίποτα από αυτά δεν αξιολογήθηκε αφού το περιεχόμενο της απάντησης είναι μεν υποστηρικτικό των ενεργειών που έχει κινήσει, πλην όμως απορριπτικό επί της ουσίας δίχως επαρκή αιτιολογία, παρά μόνο με την υπόδειξη – μνεία περί αναγκαιότητας έκδοσης δικαστικής απόφασης για την αποκατάσταση της τάξης και της πραγματικότητας.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), και στην αντίθετη περίπτωση, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004), συνεπώς, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος ο ανωτέρω προβαλλόμενος εκ της προσφεύγουσας λόγος.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίσης υπόθεσης καθώς και τις σχετικές διατάξεις, προκύπτει ότι, η από **30/05/2023** (υπ' αριθμ. καταχώρησης), 2η εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση, κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ., που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα [και ανεξαρτήτου της αιτίας υποβολής αυτής] περιλαμβάνει την κατά την παρ. 4 του άρθρου 64 του ν.2238/1994 έννοια της ανακλητικής δήλωσης, με την οποία η προσφεύγουσα αποβλέπει στη μείωση φορολογικής της υποχρέωσης.

Επειδή επιπρόσθετα σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, [άρθρο 19 του ν. 4987/2022], αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση, η οποία 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.

Επειδή αρχικά, για την από **06/05/2023** (υπ' αριθμ. δήλωση), 1η εκπρόθεσμη τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση, κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ., που υποβλήθηκε, εκδόθηκε η σχετική προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού. Στη συνέχεια, η από **30/05/2023** (υπ' αριθμ. καταχώρησης), 2η εκπρόθεσμη τροποποιητική (ανακλητική) δήλωση, κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ., που υποβλήθηκε, δεν έγινε αποδεκτή, καθώς δεν εκδόθηκε σχετική πράξη και ρητά απορρίφθηκε το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την απάντηση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. στο υπ' αριθμ. / **05.07.2023** αίτημα αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, **δύνатаι να εκδοθεί σχετική πράξη**, της από **30/05/2023** (υπ' αριθμ. καταχώρησης), 2ης εκπρόθεσμης τροποποιητικής (ανακλητική) δήλωσης, κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ., **εφόσον, πληρούνται οι προϋποθέσεις ανάκλησης της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, κατόπιν προσκόμισης από την προσφεύγουσα των σχετικών δικαιολογητικών**, (όπως, βεβαίωση Ε.Φ.Κ.Α., βεβαίωση αλλοδαπής Φορολογικής Αρχής); μέχρι 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.

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, την εξέταση των προβαλλόμενων λόγων της προσφεύγουσας, τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης καθώς και των σχετικών υποβληθέντων, κατά την εξέταση της παρούσας, τυχόν υπομνημάτων και δικαιολογητικών,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **10/08/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ:**, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στο υπόχρεο πρόσωπο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.