



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02-07-2024

Αριθμός απόφασης: 1996

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312362

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **04/03/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά **α)** της της υπ' αριθ. ειδοποίησης/02-02-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορ. έτους 2018** με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αρ. δήλωσης) της Α.Α.Δ.Ε και **β)** της της υπ' αριθ. ειδοποίησης/02-02-2024 πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορ. έτους 2019** με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αρ. δήλωσης) της Α.Α.Δ.Ε, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΙΖ Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Ο προσφεύγων, κατά τη διάρκεια τακτικού ελέγχου εκ μέρους του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2019 (δυνάμει των υπ' αριθμ. /2-5-2023 και /4-10-2023 εντολών ελέγχου) και πριν την έκδοση των Προσωρινών Προσδιορισμών Φόρου Εισοδήματος, προέβη στις 2/2/2024 στην υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19, παρ.3 (γ) του Ν.4987/2022 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 397 του Ν.4512/2018. Συνεπεία της εν λόγω υποβολής, προέκυψε:

- για το φορολογικό έτος 2018 επιπλέον ποσό κύριου φόρου ύψους **5.791,16€** σε σχέση με την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση (πλέον νόμιμων προσαυξήσεων) και
- για το φορολογικό έτος 2019 επιπλέον ποσό κύριου φόρου ύψους **13.364,27€** σε σχέση με την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση (πλέον νόμιμων προσαυξήσεων).

Στη συνέχεια, και μετά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, υπέβαλε αίτημα στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών που έλαβε αριθμό καταχώρησης /22-03-2024, σχετικά με την ανάκληση των με αριθμούς καταχώρησης /02-02-2024 και /02-02-2024 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019 και την επαναφορά των φορολογικών του δεδομένων στα ποσά που είχαν δηλωθεί με τις αντίστοιχες εμπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, την αποδοχή της ανάκλησης των με αριθμούς καταχώρησης /02-02-2024 και /02-02-2024 τροποποιητικών δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019 και τη διενέργεια τακτικού ελέγχου επί των αρχικών ηλεκτρονικών δηλώσεών του, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Στις από 02/02/2024 υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις συμπεριλήφθηκαν εκ πλάνης του, μηδέποτε κτηθέντα (ανύπαρκτα) εισοδήματά του από επιχειρηματική δραστηριότητα.
2. Είναι απολύτως νόμιμη και βάσιμη η υποβολή από μέρους του νεότερων τροποποιητικών δηλώσεων με ανακλητικό (κατ' ουσίαν) περιεχόμενο προκειμένου να εξαλειφθεί η προκύψασα οφειλή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του ν.4987/2022 (όπως ίσχυε κατά την υποβολή των επίμαχων τροποποιητικών δηλώσεων):

«3. α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση 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.

β. Τροποποιητική 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.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού 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 του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1119/22-06-2018 με θέμα “Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν.4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)”:

«1.1. Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (1.1.2015 για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια)

α) Με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 αντικαθίστανται η παράγραφος 1 του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. για την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης και η παράγραφος 3 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου για την υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης και παρέχεται η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, αρχικής ή τροποποιητικής, χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής, και μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, με διαφορετικές κυρώσεις, ανάλογα με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν.4512/2018, ήτοι από 17.1.2018 και μετά.

- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται επί του ποσού του φόρου που προκύπτει προς καταβολή, αντί του προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου, κατά περίπτωση. Ωστόσο, το εν λόγω πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου), εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτής. Η δυνατότητα της κατά τα ανωτέρω μείωσης των προστίμων δεν παρέχεται για τις δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις κατά την καταβολή υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ.

Ειδικά, εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί.

...

δ) Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, **δεν θίγεται μεν το δικαίωμα του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις** (π.χ. για την τροποποίηση των περιγραφικών στοιχείων ακινήτων), **εντούτοις, προσδιορισθέντες φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.** Τέλος, σε αυτό το στάδιο δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων με επιφύλαξη..»

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, ο προσφεύγων υπέβαλε τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογικών ετών 2018 και 2019, **κάνοντας χρήση των διατάξεων του νόμου 4512/2018.**

Επομένως, **δεν δύναται εκ των υστέρων να αιτείται οποιαδήποτε επιστροφή** τυχόν καταβληθέντων φόρων, επιστροφών κλπ. Συνεπώς δεν είχε το δικαίωμα να αιτηθεί και να λάβει ως επιστροφή φόρους και πρόστιμα που είχε καταβάλει δυνάμει των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων, οι οποίες υποβλήθηκαν στα πλαίσια του Ν. 4512/2018 και ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **04-03-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ** και **την επικύρωση α)** της με αριθ. δήλωσης/**02-02-2024** (αριθ. ειδοποίησης) Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση **φορολογικού έτους 2018 και β)**

της με αριθ. δήλωσης/02-03-2023 (αριθ. ειδοποίησης) Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2019,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2018

Τελικό Χρεωστικό Ποσό: 7.729,59 €

Φόρος Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2019

Τελικό Χρεωστικό Ποσό: 15.574,79 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.