



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02/09/2024

Αριθμός απόφασης: 2405

**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 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.).».

δ. 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».

ε. 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 17/04/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών της με αριθμ. πρωτ. /19-12-2023 τροποποιητικής/ανακλητικής δήλωσης

φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Επί της από 17/04/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τη με αριθμ./30-07-2018 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία δήλωσε τα ακόλουθα αποτελέσματα:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ (ΚΩΔ 015)	143.490.432,81
ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΛΠ (ΚΩΔ 117)	12.011.835,23
+ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΛΠ-ΦΒ (ΚΩΔ 118)	52.998.580,86
- ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΛΠ-ΦΒ (ΚΩΔ 119)	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ (ΚΩΔ 016)	40.986.745,63
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΟΝΤΑΙ (ΚΩΔ 455)	12.971.354,93
ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΡΔΩΝ (ΚΩΔ 024)	53.958.100,56
ΜΕΙΟΝ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	9.490.500,00
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΗΚΕ ΣΕ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ (ΚΩΔ 462)	37.660.955,23
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ (ΚΩΔ 048)	6.782.900,03

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την ως άνω δήλωση με επιφύλαξη, και συγκεκριμένα, υπέβαλε τη με αριθμ. πρωτ./03-08-2018 δήλωση επιφύλαξης, με την οποία αιτήθηκε την εκ νέου εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης εισοδήματος, ώστε να αναγνωρισθεί στο σύνολό του προς έκπτωση από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος, ο καταβληθείς φόρος στην αλλοδαπή συνολικού ύψους 1.967.041,01 ευρώ. Η εν λόγω επιφύλαξη απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και κατά της σιωπηρής απόρριψης η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τη με αριθμ. πρωτ./03-12-2018 ενδικοφανή προσφυγή. Επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η με αριθμ./15-03-2019 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Στη συνέχεια, κατά της ανωτέρω απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε τη με αριθμ./07-05-2019 προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2021 απόφαση του Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου, με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή στο σύνολό της. Κατά της ανωτέρω αποφάσεως ασκήθηκε η από 22/09/2021 Αίτηση Αναιρέσεως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Περαιτέρω, για την προσφεύγουσα εταιρεία εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η με αριθμ./2020 εντολή ελέγχου για μερικό έλεγχο Φορολογίας Εισοδήματος (και στα

αντικείμενα ΦΠΑ, Λοιποί Φόροι Τέλη, Τέλη Εισφορές, Έλεγχος Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων) των φορολογικών ετών 2016 και 2017. Με το με αριθμ. πρωτ./03-11-2020 έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η ως άνω εντολή ελέγχου και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Επίσης γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα για περιορισμό του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 του Ν. 4987/2022 στο εξήντα τοις εκατό (60%), σε περίπτωση που η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου. Η προσφεύγουσα εταιρεία μετά την ανωτέρω γνωστοποίηση, διαρκούντος του ελέγχου και πριν την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού φόρου, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν.4987/2022, τη με αριθμ./08-12-2022 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017, ως εξής:

	Αρχική δήλωση 15018/2018	Τροπ/κή Δήλωση 21106/08-12-2022	Διαφορά
Φορολογητέα Κέρδη	6.782.900,03	7.606.356,03	823.456,00
Φόρος 29%	1.967.041,01	2.205.843,25	238.802,24
Άθροισμα	1.967.041,02	2.205.843,25	238.802,24
Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληρ.	1.098,91	1.098,91	
Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε	126.873,92	126.873,92	
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	6.552.145,53	6.552.145,53	
Μείον: Φόρος αλλοδαπής	1.967.041,01	1.967.041,01	
Πιστωτικό Υπόλοιπο	4.713.077,35	4.474.275,11	238.802,24
Προκαταβολή φόρου	1.839.068,18	1.839.068,18	
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	4.450,13	4.450,13	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	890,03	890,03	
Τέλος επιτηδεύματος	1.600,00	1.600,00	
Πιστωτικό ποσό φόρου	2.867.069,01	2.628.266,77	238.802,24
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022		23.880,22	23.880,22
Σύνολο για καταβολή			262.682,46

Ο έλεγχος αποδέχθηκε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και τα λογιστικώς προσδιορισθέντα οικονομικά αποτελέσματα, όπως αυτά προέκυψαν από τα λογιστικά αρχεία συν τις δηλωθείσες μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες στην υποβληθείσα αρχική και τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και προσδιόρισε τα αποτελέσματα, όπως αυτά περιγράφονται στη με id/2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την από 19/12/2023 τροποποιητική-ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, φορολογικού έτους 2017, με αίτημα να εκκαθαρισθεί αυτή σύμφωνα με τα αναλυθέντα στο συνημμένο Υπόμνημα-Αίτηση, ήτοι κατά τρόπο, ώστε το πιστωτικό ποσό του 1.591.434,22 ευρώ, το οποίο αφορά παρακρατηθέντες και καταβληθέντες στην αλλοδαπή φόρους από την εταιρεία σε χώρες όπου η Ελλάδα έχει συνάψει ΣΑΔΦ, να συνυπολογισθεί κανονικώς, να εκπέσει κατά προτεραιότητα από τον αναλογούντα φόρο και να αυξήσει το συνολικό πιστωτικό ποσό φόρου για επιστροφή,

και να της επιστραφεί το ανωτέρω ποσό φόρου, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή από τη Φορολογική Αρχή των διατάξεων, και δη εντόκως, από της καταβολής του και μέχρις εξοφλήσεως.

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών απέρριψε σιωπηρώς την ως άνω τροποποιητική-ανακλητική δήλωση και η προσφεύγουσα εταιρεία, υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητά: α) να επανεξεταστεί η νομιμότητα και η ορθότητα της προσβαλλομένης σιωπηρής απόρριψης της τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, μετά του συνοδευτικού Υπομνήματος - Αιτήσεως, που υποβλήθηκαν στις 19/12/2023, β) να διαταχθεί η ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και παράλειψης και γ) να της επιστραφεί το ανωτέρω ποσό φόρου, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, επικαλούμενη την υπ' αριθμ. 651/2020 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας σύμφωνα με την οποία, «εφ' όσον υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ., εισόδημα ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας, το οποίο προκύπτει στην αλλοδαπή και φορολογείται σύμφωνα με την εκεί νομοθεσία, συνυπολογίζεται για την εξεύρεση του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος και επί του τελευταίου καθορίζεται ο αναλογών συνολικός φόρος, παραχωρείται, δε, έκπτωση για τον φόρο, που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, ήτοι από τον αναλογούντα στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα φόρο, που Προκύπτει προς βεβαίωση (και δη σε ποσό επαρκές, ώστε να χωρήσει η εν λόγω έκπτωση), αφαιρείται κατά προτεραιότητα έναντι τυχόν άλλων εκπτεστέων φόρων ο καταβληθείς στην αλλοδαπή φόρος, με ανώτατο όριο το ποσό του φόρου, που αναλογεί στο εισόδημα, το οποίο προκύπτει στην αλλοδαπή. Εφ' όσον, δε, στη συνέχεια της εκκαθαρίσεως του οφειλομένου (καταβλητέου) φόρου, διά της αφαίρεσής από τον αναλογούντα φόρο, και μετά την κατά τα ανωτέρω αφαίρεση από αυτόν του φόρου, που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, (του αθροίσματος) των ποσών τυχόν άλλων εκπτεστέων φόρων, το αποτέλεσμα αυτής (της εκκαθαρίσεως) καταλήξει σε πιστωτικό υπόλοιπο, διαμορφούμενο από τους φόρους αυτούς, χωρεί νομίμως η επιστροφή του οικείου ποσού.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4987/2022 ορίζεται:

«Άρθρο 19 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 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.

γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 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 της παρ. 1 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 2 του άρθρου 59, 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 παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την περ. γ' πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις περ. γ' και δ' δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1119/2018 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”:
«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 Τυχερά 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.

β) Ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις, για δηλώσεις που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. γίνεται η ακόλουθη διάκριση:

.....
- 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.»

Επειδή, περαιτέρω, στην ΠΟΛ.1073/2018, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013, αναφέρεται ότι μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού) ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με τις συνέπειες που

προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την επιφύλαξη κοινοποίησης άλλης εντολής ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω, για την προσφεύγουσα εταιρεία εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η με αριθμ./2020 εντολή ελέγχου για μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος του επίμαχου φορολογικού έτους 2017. Η προσφεύγουσα εταιρεία μετά την κοινοποίηση της ως άνω εντολής ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τη με αριθμ./08-12-2022 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν.4987/2022, με την οποία δήλωσε για το φορολογικό έτος 2017 λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού 823.456,00 ευρώ. Με βάση την παραπάνω δήλωση, βεβαιώθηκε διαφορά φόρου ύψους 238.802,24 ευρώ πλέον του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ. Ο έλεγχος αποδέχθηκε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και τα λογιστικώς προσδιορισθέντα οικονομικά αποτελέσματα, όπως αυτά προέκυψαν από τα λογιστικά αρχεία συν τις δηλωθείσες μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες στην υποβληθείσα αρχική και τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, και προσδιόρισε τα οριστικά αποτελέσματα, όπως αυτά περιγράφονται στη με id/2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Επειδή, το αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας για ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν.4987/2022 και την οριστικοποίηση του ελέγχου, αβασίμως προβάλλεται, καθώς, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, δεν έχει δικαίωμα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης με ανακλητικό περιεχόμενο, παρά μόνο για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 70 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999):

«Απαράδεκτο άσκησης δεύτερης

1. Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης.

Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για οποιονδήποτε τυπικό λόγο και σε κάθε περίπτωση, εκτός από αυτή της απόρριψης της ως εκπρόθεσμης, καθώς και όταν ο προσφεύγων κλήθηκε κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 παράγραφος 3, 139Α και 277 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα.

Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της τελεσίδικης απόφασης και τα αποτελέσματα της άσκησής της ανατρέχουν στο χρόνο άσκησης της πρώτης.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει αιτηθεί επιστροφή του φόρου αλλοδαπής ήδη με την με αριθμ. πρωτ./03-08-2018 δήλωση ρητής επιφύλαξης όσον αφορά την εκκαθάριση της υπ' αριθμ./30-07-1018 αρχικής δήλωσης, και κατόπιν της με αριθμ./15-03-2019 απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας αλλά και της με αριθμ./2021 απορριπτικής απόφασης του Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου, η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον του ΣΤΕ, καθώς έχει ασκηθεί η από 22/09/2021

Αίτηση Αναίρεσης. Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, απαραδέκτως υποβλήθηκε.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 17/04/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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 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.