



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 09/09/2024

Αριθμός απόφασης: 2487

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58)

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 (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 19/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, επί της οδού, αρ., κατά της σιωπηρής απορρίψεως, λόγω παρελεύσεως ως απράκτου της σχετικής προθεσμίας των 90 ημερών από την υποβολή της με αριθμό πρωτ. /22-12-2023 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, φορολογικού έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό πρωτ. /25-04-2024 έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

6. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε 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:

Με την άπρακτη πάροδο ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της με αριθμό πρωτ. /22-12-2023 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, φορολογικού έτους 2019, αυτή απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό /29-08-2022 Εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος στα εισοδήματα της προσφεύγουσας, για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020.

Στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, πριν από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τη με αριθμό πρωτ. /14-12-2023 (αρ. δηλ. /14-12-2023) εκπρόθεσμη 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν.4987/2022, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 397 του ν.4512/2018, στην οποία συμπεριλήφθηκαν τα εξής:

(α) Στον κωδικό 996 (εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2014) δηλώθηκε ποσό ύψους 29.117,00 Ευρώ.

(β) Στους κωδικούς 211 και 212, για την κύρια κατοικία της προσφεύγουσας, στην οδό, δηλώθηκε επιφάνεια κυρίων χώρων 354 τ.μ. αντί 213 τ.μ. και επιφάνεια βοηθητικών χώρων 126 τ.μ. αντί 151 τ.μ.

(γ) Στους κωδικούς 225 και 226, για την δευτερεύουσα κατοικία της προσφεύγουσας, στις, δηλώθηκε επιφάνεια κυρίων χώρων 329 τ.μ. αντί 289 τ.μ. και επιφάνεια βοηθητικών χώρων 20 τ.μ. αντί 15 τ.μ.

Συνεπεία της ως άνω υποβολής εκδόθηκε η με αριθμό ειδοπ. /15-12-2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, φορολογικού έτους 2019, με την οποία προέκυψε για την προσφεύγουσα τελικό χρεωστικό ποσό 17.995,58 € έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού 557,83 €.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού τη με αριθμό πρωτ. /22-12-2023 2^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2019, στην οποία συμπεριέλαβε:

(α) Στον κωδικό 218, για την δευτερεύουσα κατοικία της, στον Αττικής, επιφάνεια κύριων χώρων 89 τ.μ. αντί 79 τ.μ.

(β) Στον κωδικό 788, ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ποσού 25.000,00 €.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν προέβη στην εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης εντός της προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών απορρίπτοντας την σιωπηρά.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητάει την ακύρωση της προσβαλλόμενης σιωπηρής απορρίψεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, την αποδοχή

της με αριθμό πρωτ. /22-12-2023 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 και την έντοκη επιστροφή κάθε σχετικώς καταβληθέντος ποσού, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η υποβολή της 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης τυγχάνει καθόλα νόμιμη και έγκυρη καθώς προηγείται της κοινοποίησης του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ν.4987/2022.
2. Η τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει και την περίπτωση ανακλητικής δήλωσης όπως κρίθηκε και την με αριθμό /2016 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ..
3. Η απόρριψη της επίμαχης τροποποιητικής δήλωσης από την φορολογική αρχή αντίκειται στην αρχή της νομιμότητας του φόρου.
4. Σύμφωνα με την παρ.4 της ΠΟΛ.1174/2014 τα ποσά που δηλώνονται αποκλειστικά προς κάλυψη τεκμηρίων μπορούν να δηλωθούν με εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση, χωρίς την επιβολή κυρώσεων, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4987/2022.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4987/2022:

«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.

Με απόφαση του Διοικητή δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας. [....]».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1073/2018**, με θέμα “Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)”:

«Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). **Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα :**

[....] **3.** Οι προβλεπόμενες κυρώσεις για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, επιβάλλονται όταν οι υποβαλλόμενες δηλώσεις αφορούν τη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που περιλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου. [....]

5. Σε εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εφόσον αυτές αφορούν τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του ν.4174/2013 ως προς την επιβολή των προστίμων ή του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων. Η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρέχεται στον φορολογούμενο μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. , στον οποίο διαβιβάζεται η πληροφοριακή έκθεση των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

6. 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, 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 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)”:

«1. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

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 μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου επιβάλλονται οι κυρώσεις για τη διαδικαστική παράβαση της υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ.

- 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.

Επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ, το πρόστιμο του άρθρου αυτού δεν επιβάλλεται σε περίπτωση που η διαφορά φόρου μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και του φόρου με βάση τις προηγουμένως υποβληθείσες δηλώσεις είναι μικρότερη του 5%. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ. Ομοίως, το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ επιβάλλεται και σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις).

γ) Για τη μείωση του προστίμου στο εξήντα της εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος που προβλέπεται στην ανωτέρω περίπτωση β), ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει Α.Φ.Ε.Κ., εφόσον ο φορολογούμενος υποβάλει σχετική αίτηση, στην οποία αναφέρονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου για τις οποίες προέβη σε εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής και των αναλογούντων τόκων, και στην οποία επισυνάπτει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης.

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, η προσφεύγουσα κατόπιν της κοινοποίησης της με αριθμό/29-08-2022 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, υπέβαλε εκπρόθεσμα, πριν από την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού φόρου, την με αριθμό/14-12-2023 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2019 προκειμένου να προσθέσει φορολογητέα ύλη στα ήδη δηλωθέντα εισοδήματά της.

Επειδή, με την εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης προσδιορίστηκε προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών ποσού 23.759,36 €. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε την επίμαχη 2^η τροποποιητική δήλωση με την οποία, εκτός από την διόρθωση της επιφάνειας της δευτερεύουσας κατοικίας της, δήλωσε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ποσού 25.000,00 € προκειμένου να καλύψει την ως άνω προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών.

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική του άρθρου 397 του ν.4512/2018, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 19 του ν.4174/2013, με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις εξυπηρετείται η ταχύτερη είσπραξη των φόρων, χωρίς την καθυστέρηση του ελέγχου για την διαπίστωση της φορολογικής υποχρέωσης, την έκδοση σχετικής πράξεως και το ενδεχόμενο διοικητικής ή και δικαστικής αμφισβήτησης αυτής, ενώ παράλληλα παρέχεται κίνητρο στους φορολογούμενους για την άμεση εξόφληση της βάσει της υποβαλλόμενης δήλωσης προκύπτουσας οφειλής τους, μέσω σημαντικής μείωσης του ύψους των προβλεπομένων κυρώσεων, υπό την προϋπόθεση ότι η εξόφληση της σχετικής οφειλής θα γίνει εντός τριάντα (30) ημερών.

Επειδή, με την περίπτωση ε' της παρ.3 του άρθρου 19 του ν.4987/2022 ορίζεται ρητά ότι οι φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται με την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (περ. γ' του ίδιου ως άνω άρθρου) δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Επειδή, με την παρ.6 της ΠΟΛ.1073/2018 προβλέπεται η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού), μόνο για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού.

Επειδή, η ΠΟΛ. 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε., την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα, αναφέρεται στην υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα και συνεπώς δεν έχει εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση του φορολογικού έτους 2019.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι ο φόρος που προσδιορίζεται κατόπιν υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου δεν μπορεί να διαγραφεί, να συμψηφιστεί ή να επιστραφεί. Επιπλέον, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, ήτοι μετά την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, είναι δυνατή η υποβολή νέας τροποποιητικής δήλωσης μόνο για να προστεθεί φορολογητέα ύλη.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν θίγεται μεν το δικαίωμα υποβολής 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης καθόσον από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει η κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού φόρου, πλην όμως ποσό φόρου που βεβαιώθηκε με την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης δεν δύναται να διαγραφεί ή να επιστραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 19/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ και την επικύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, λόγω παρελεύσεως ως απράκτου της σχετικής προθεσμίας των 90 ημερών από την υποβολή της με αριθμό πρωτ. /22-12-2023 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.

