



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16-12-2024

Αριθμός απόφασης: 3395

**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 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 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,

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

δ. 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, κατοίκου, κατά της της υπ' αριθ. ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, **φορ. έτους 2018**, με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση (αρ. δήλωσης) της Α.Α.Δ.Ε, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της με αριθμόΕντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος στα εισοδήματα του προσφεύγοντος που ασκεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις «υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία», για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, πριν από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τη με αριθμό πρωτ.**εκπρόθεσμη 1^η τροποποιητική δήλωση**, φορολογικού έτους 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ.3 του άρθρου 23 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρου 19 παρ. 3γ' του ν.4987/2022, όπως είχε τροποποιηθεί με την παρ. 2 του άρθρου 397 του ν.4512/2018), στην οποία συμπεριλήφθηκε στον κωδικό 995 «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013» ποσό ύψους 103.130,08 ευρώ.

Συνεπεία της ως άνω υποβολής εκδόθηκε η με αριθμό ειδοπ.**Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2018, με την οποία προέκυψε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό **57.286,50 €** έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού 7.719,91 €.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης τη με αριθμό πρωτ.**2^η τροποποιητική δήλωση**, φορολογικού έτους 2018, στην οποία αφαίρεσε από τον κωδικό 995 «Εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21» το ποσό των 103.130,08 ευρώ και εξεδόθη η με αριθμό ειδοπ.**Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2018, με την οποία προέκυψε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό **14.280,96 €** έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 57.286,50 €.

Ακολούθως, στιςη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προέβη σε οίκοθεν υποβολή και εκκαθάριση **3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης** φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 (αρ. **δήλωσης**), επαναβεβαιώνοντας το ποσό που είχε διαγραφεί με την υποβολή της **2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης**, με αποτέλεσμα να εκδοθεί η με αριθμό ειδοπ.**προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2018, με την οποία προέκυψε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό **57.286,50 €**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω

προσβαλλόμενης πράξης, επικαλούμενος ότι ο λογιστής της επιχείρησης προχώρησε σε τροποποιητική δήλωση χωρίς να ενημερώσει τον ίδιο, προκειμένου να δικαιολογήσει ποσό 103.000,00€ που ο έλεγχος έκρινε ότι υπήρχε αδικαιολόγητα στον τραπεζικό του λογαριασμό. Κατόπιν της ενημέρωσης της επιχείρησης για τα παραπάνω, ο λογιστής προχώρησε σε νέα τροποποιητική δήλωση, που αναιρούσε την προηγούμενη, προσπαθώντας να διορθώσει το λάθος της υποβολής της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης, καθώς όλα τα ποσά που εμφανίζονταν ως αδικαιολόγητα στις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού της επιχείρησης για το διάστημα 01/01/2018-31/12/2018, είναι δικαιολογημένα. Περαιτέρω, ο προσφεύγων υπέβαλε στον έλεγχο δύο υπομνήματα, στις, προκειμένου να δικαιολογήσει τη διαφορά που είχε εντοπίσει ο έλεγχος στις κινήσεις του τραπεζικού του λογαριασμού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 23 του ν.5104/2024 (όπως ίσχυε κατά την υποβολή των επίμαχων τροποποιητικών δηλώσεων):

«3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση 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 έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την τελευταία 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 μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, και συνυπολογίζεται το σύνολο των προστίμων που έχουν επιβληθεί για τις ήδη υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ) Για την εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής εφαρμόζονται η περ. α) της παρ. 1 και οι παρ. 3 έως 5 του άρθρου 75.

ε) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά την περ. γ) δεν διαγράφονται ούτε 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 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.

- 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, ο προσφεύγων κατόπιν της κοινοποίησης της με αριθμόεντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, υπέβαλε εκπρόθεσμα, πριν από την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού φόρου, την με αριθμό1η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018 προκειμένου να προσθέσει φορολογητέα ύλη στα ήδη δηλωθέντα εισοδήματά του, συνεπεία της οποίας προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 57.286,50 €.

Επειδή, μετά την εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμό καταχώρησης 2η τροποποιητική δήλωση από την οποία προέκυψε διαγραφή φόρου 43.005,54 €.

Επειδή, με την υποβολή της 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 από τη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επαναβεβαιώθηκε το ποσό που είχε διαγραφεί με την υποβολή της 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική του άρθρου 397 του ν.4512/2018, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 19 του ν.4174/2013 (ήδη άρθρου 23 του ν.5104/2024), 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 23 του ν.5104/2024 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, όπως προαναφέρθηκε, ο προσφεύγων υπέβαλε την τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018, 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 έχει το δικαίωμα να αιτηθεί και να λάβει ως επιστροφή φόρους και πρόστιμα που έχει καταβάλει δυνάμει της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, η οποία υποβλήθηκε 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και **την επικύρωση** της με αριθ.

ειδοποίησης (αριθ. δήλωσης) Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018.

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

Φόρος Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2018

Τελικό Χρεωστικό Ποσό: 57.286,50 €

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.