



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/01/2025

Αριθμός απόφασης: 118

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

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.)*»

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 (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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία **30/09/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ** ..., κατά του με αριθμό ειδοποίησης/**14-08-2024** εκκαθαριστικού σημειώματος

φόρου εισοδήματος φυσικού προσώπου με βάση τροποποιητική δήλωση, οικονομικού έτους 2011, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αναφερόμενη πράξη, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Την από 07-10-2024 έκθεση απόψεων της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την με αριθμό/2023 απόφαση του ...' Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του ...** με **ΑΦΜ**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων στα πλαίσια των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016 «περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης» υπέβαλε την υπ' αριθμ./31-05-2017 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010), με την οποία δήλωσε στον κωδ. 403 του εντύπου Ε1 (Επιχειρηματική αμοιβή από ΟΕ ή Ε.Ε ή κοινωνία κληρονομικού δικαίου) εισόδημα ποσού 291.408,34€, στον κωδικό 431 (Καθαρά κέρδη από εταιρίες κτλ που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 Κ.Φ.Ε) ποσό 233.126,67€ και στον κωδικό 433 (Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ.3 και στα καθαρά κέρδη της περ. 5) ποσό 58.281,67€ αντί ποσών 55.530,66€, 44.424,54€ και 11.106,13€, αντίστοιχα, τα οποία είχε δηλώσει με την με αρ. Καταχ./16.05.2011 αρχική δήλωση οικ. Έτους 2011. Μετά την εκκαθάριση την ως άνω υποβληθείσας 1ης τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε το με αρ. ειδ. .../14.03.2018 εκκαθαριστικό σημείωμα φ.ε.φ.π. οικ. έτους 2011, βάσει του οποίου επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος 87.792,50€, πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου 141,48€, πλέον χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου συζύγου 75,17€ και φόρου λόγω εκπροθέσμου ποσού 8.779,25€, μείον έκπτωση internet, ήτοι τελικό χρεωστικό 96.670,40€, το οποίο βεβαιώθηκε με ΑΧΚ ../ΓΡ. .../14.03.2018 και ΑΤΒ/14.03.2018 με ημερομηνία δόσης (εφάπαξ) 13.04.2018.

Στην συνέχεια, βάσει της με αρ. πρωτ./13.04.2018 αίτησης ρύθμισης του προσφεύγοντα εκδόθηκε η με αριθμό/13.04.2018 απόφαση ρύθμισης Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, δυνάμει της οποίας το ως άνω βεβαιωθέν ποσό φόρου υπήχθη στην νομοθετική ρύθμιση Ν. 4174/2013 24 δόσεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 61 Ν. 4446/2016, με ποσό μηνιαίας δόσης 5.217,49€, (κεφάλαιο) και με ημερομηνία τελευταίας δόσης την 31.03.2020. Στις 30.04.2019 ο προσφεύγων προέβη σε απώλεια της ως άνω ρύθμισης με υπαιτιότητα φορολογουμένου και εν συνεχεία στην υποβολή της με αρ. πρωτ./30-05-2019 αίτησης

ρύθμισης, με την οποία υπήγαγε το ανεξόφλητο υπόλοιπο του ως άνω ποσού στην νομοθετική ρύθμιση Ν. 4611/2019 120 δόσεων με ποσό μηνιαίας δόσης 650,86€ και με ημερομηνία τελευταίας δόσης την 30.04.2029. Κατά την απώλεια της ρύθμισης των 24 δόσεων του ν. 4174/2013 σύμφωνα με το άρθρο 61 του ν.4446/2016 και παρά την διαδοχική υπαγωγή της οφειλής στη ρύθμιση του Ν. 4611/2019, ο προσφεύγων εξέπese των ευνοϊκών ρυθμίσεων του Ν.4446/2016 και στις 27.05.2020 πραγματοποιήθηκε βεβαίωση της διαφοράς του πρόσθετου φόρου συνολικού ποσού 43.950,92€ με ΑΤΒ/27-05-2020 Γραμμή χ.κ. .../27.05.2020 από την Δ/ση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1110/2017 απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., όπως τροποποιήθηκε με την Α.1459/2019 απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

Ακολουθως, ο προσφεύγων κατέθεσε την με αρ. Καταθ./08.11.2021 ανακοπή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα' Μονομελές), με την οποία προσέβαλε την ως άνω πράξη ταμειακής βεβαίωσης και την με αριθμό/09.10.2021 σχετική ατομική ειδοποίηση χρεών του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης. Με την με αριθμό/2023 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα' Μονομελές) η ως άνω ασκηθείσα ανακοπή έγινε δεκτή και ακυρώθηκε η προσβαλλόμενη ταμειακή βεβαίωση, καθώς σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης η ταμειακή βεβαίωση διενεργήθηκε χωρίς ο ανακόπτων να λάβει γνώση του νόμιμου τίτλου, καθώς δεν εκδόθηκε αντίστοιχη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου στην οποία να συμπεριλαμβάνεται η επίμαχη οφειλή.

Με την με αριθμό/26.09.2023 πράξη τριμελούς επιτροπής του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους αποφασίσθηκε να μην ασκηθεί ένδικο μέσο κατά της ανωτέρω απόφασης, οπότε αυτή κατέστη αμετάκλητη.

Η ακύρωση της εν λόγω ταμειακής βεβαίωσης σε εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης είχε ως αποτέλεσμα την έκδοση του με αριθμό .../29.02.2024 Α.Φ.Ε.Κ., βάσει του οποίου προέκυψε ποσό 26.731,33€ προς επιστροφή και ποσό 24.740,12€ προς διαγραφή. Ακολουθως, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη σε επανεκκαθάριση της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης οικ. Έτους 2011, σύμφωνα με το σκεπτικό της ως άνω δικαστικής απόφασης, για τον προσδιορισμό της διαφοράς του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997, από τον οποίο ο προσφεύγων είχε αρχικά απαλλαγεί λόγω υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης με τις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 4446/2016. Από τη νέα εκκαθάριση προέκυψε το προσβαλλόμενο με την παρούσα με αρ. ειδ./14.08.2024 εκκαθαριστικό σημείωμα φ.ε.φ.π. οικ. έτους 2011, βάσει του οποίου προέκυψε ποσό πρόσθετου φόρου λόγω εκπροθέσμου 52.675,50€ (με ποσοστό 60% επί του κύριου φόρου) αντί προηγούμενου πρόσθετου φόρου λόγω εκπροθέσμου 8.779,25€ (με ποσοστό 10% επί του κύριου φόρου) και τελικό χρεωστικό 140.566,65€ αντί προηγούμενου χρεωστικού 96.670,40€, ήτοι τελικό ποσό φόρου προς καταβολή 43.896,25€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και την έντοκη επιστροφή του ως καταβληθέντος ή

καταβληθησομένου με βάση το εν λόγω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα ποσού από την καταβολή του ή άλλως από την άσκηση της ενδικοφανούς, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή της επίμαχης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, λόγω έκδοσης και κοινοποίησης της εν λόγω πράξης – εκκαθαριστικού σημειώματος πέραν της εκ του νόμου (άρ.61 παρ.2 του ν.4446/2019) οριζόμενης προθεσμίας των τριών (3) ετών από την ημερομηνία απώλειας της αρχικής ρύθμισης (προθεσμία που ξεκίνησε στις 30-05-2019 και έληξε στις 30-05-2022).
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 61 παρ.2 του ν.4446/2016, 43 του ν.4174/2013, 100 του ν.4611/2019, καθώς και της απόφασης της ΑΑΔΕ Α.1196/17-05-2019 (ΦΕΚ Β' 1762/20-05-2019) αναφορικά με την κρίση της φορολογικής αρχής, ότι η αυτοδίκαιη απώλεια της πάγιας ρύθμισης του άρθ.43 του ν.4174/2013, λόγω υπαγωγής του οφειλέτη στη ρύθμιση των άρθρων 98 επ. του ν. 4611/2019 οδηγεί και σε απώλεια των ευεργετημάτων του ν.4446/2016 και δη της μείωσης των πρόσθετων φόρων του ν.2523/1997.
3. Εφόσον ήθελε γίνει δεκτό ότι η διάταξη του άρθρου 3 της απόφασης Α.1196/17-05-2017 προβλέπει ότι εφόσον ο οφειλέτης επιλέξει την υπαγωγή σε ρύθμιση με βάση το ν.4611/2019, ήδη ρυθμισμένης οφειλής του ν.4446/2016, την οποία έχει υπαγάγει στη ρύθμιση του άρθρου 43 του ν.4174/2013, έχει την έννοια ότι άγει σε απώλεια, όχι μόνο των τυχόν ευεργετημάτων, ήτοι μείωσης τόκων ή προσαυξήσεων, που προβλέπονται από αυτή καθαυτή τη ρύθμιση του ν.4174/2013, αλλά και των ευεργετημάτων και δη της μείωσης του πρόσθετου φόρου, των οποίων έτυχε ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του νόμου αυτού αντίκεινται, αφενός στο άρθρο 43 παρ.2 του Συντάγματος και αφετέρου στις προαναφερθείσες αρχές της Ασφάλειας του Δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του ιδιώτη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του ν.4446/2016 προβλέφθηκε η δυνατότητα οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών ως εξής:

Άρθρο 57 – Ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων: «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 25.11.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή.[...] 2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. Μετά την υποβολή της δήλωσης διενεργείται, κατά περίπτωση, άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής».

[...]

Άρθρο 59 – Ευεργετήματα από την υπαγωγή στη ρύθμιση «1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. [4174/2013](#) ή του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) (Α' 129) ή του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#) ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές...»

[...]

Άρθρο 61 – Λοιπά ζητήματα «1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται....» 2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ **ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος.** Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. [4174/2013](#) ή του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) ή του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#), ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. [4174/2013](#). Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.[...] 4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί να ρυθμίζεται ο τρόπος και η διαδικασία υποβολής δηλώσεων και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των άρθρων 57 έως 61.»

Επειδή, με την Πολ. 1009/19-01-2017 παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαία α' του Πέμπτου μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών ορίζεται: «Άρθρο 61 - Β) Μη καταβολή οφειλής - Απώλεια ρύθμισης Σε περίπτωση μη εξόφλησης ή μη ρύθμισης των οφειλών από την υπαγωγή στη ρύθμιση των άρθρων 57 έως 61 του ν. [4446/2016](#) εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή απώλειας της ως άνω ρύθμισης του [άρθ. 43](#) του Κ.Φ.Δ., ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων των διατάξεων και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος προσδιορισμός ή εκδίδεται πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού, δυνάμει των οποίων επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του ν. [4446/2016](#).

Ως προς την επιβολή των προστίμων των [άρθρων 58, 58Α και 59](#) του ν. [4174/2013](#) ή του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) ή του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#), ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. [4174/2013](#).

Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης».

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 1 & 2 της Πολ. 1110/24-07-2017- α) Ρύθμιση οφειλών βάσει δηλώσεων που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' του Πέμπτου Μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. [4446/2016](#) (Α'240), και β) ρύθμιση ζητημάτων μη καταβολής της οφειλής ή απώλειας της ρύθμισης, ορίζεται ότι: «Άρθρο 1- Ο φορολογούμενος, σε περίπτωση οικονομικής αδυναμίας να εξοφλήσει εμπρόθεσμα, εν όλω ή εν μέρει, τις οφειλές που προκύπτουν βάσει δηλώσεων που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του ν. [4446/2016](#), **δύνатаι να τις υπαγάγει**, αυτές ή το τυχόν υπόλοιπο τους, και πάντως εντός 30 ημερών από τον προσδιορισμό τους, **σε πρόγραμμα ρύθμισης κατά τις διατάξεις του άρθρου 43 του ΚΦΔ**. Στην περίπτωση που κατά την ημερομηνία της αίτησης υπαγωγής των οφειλών αυτών στη ρύθμιση του άρθρου [43](#) του ΚΦΔ, υφίστανται και λοιπές βεβαιωμένες οφειλές που υποχρεωτικά υπάγονται στη ρύθμιση του άρθρου [43](#) του ΚΦΔ, ο φορολογούμενος δύνатаι κατόπιν επιλογής του να ρυθμίσει μόνο τις οφειλές που προκύπτουν δυνάμει δηλώσεων, που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του ν. [4446/2016](#). Κατά τα λοιπά ισχύουν τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου [43](#) του ΚΦΔ και στην κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσα απόφαση ΓΓΔΕ [ΠΟΛ.1277/27.12.2013](#).

1. Σε περίπτωση υποβολής φορολογικών δηλώσεων (αρχικών ή τροποποιητικών), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του ν. [4446/2016](#), και είτε:

α) μη καταβολής της οφειλής εφάπαξ εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, είτε

β) απώλειας του προγράμματος ρύθμισης οφειλών, στην οποία έχει υπαχθεί η οφειλή κατά το άρθρο 1 της παρούσας, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 60 του ν. [4446/2016](#).

2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., στον οποίο υποβλήθηκαν οι ως άνω δηλώσεις κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 και του άρθρου 5 της απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. [ΠΟΛ.1006/2017](#) (Β' 43), προβαίνει σε οίκοθεν εκκαθάριση (στις περιπτώσεις άμεσου προσδιορισμού) ή επανεκκαθάριση των δηλώσεων για τον προσδιορισμό της διαφοράς του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 του ν. [2523/1997](#). **Ειδικά, ο επανυπολογισμός της διαφοράς του πρόσθετου φόρου των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων δύνатаι να διενεργείται από τη Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, λαμβάνοντας υπόψη τα**

ποσά που βεβαιώθηκαν και τους μήνες εκπροθέσμου της δήλωσης, σύμφωνα με τον ν. [4446/2016](#). Για τον υπολογισμό της διαφοράς του πρόσθετου φόρου των [άρθρων 1 και 2](#) του ν. [2523/1997](#) ως ημερομηνία εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης θεωρείται η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης που υπεβλήθη κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. [4446/2016](#). Για την οφειλόμενη διαφορά πρόσθετου φόρου υπολογίζεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής από τον χρόνο λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του κύριου φόρου, βάσει της υποβληθείσας δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του ν. [4446/2016](#)»

(Το ως άνω εδάφιο «Ειδικά, ο επανυπολογισμός της διαφοράς του πρόσθετου φόρου των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων **δύνатаι** να διενεργείται από τη Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά που βεβαιώθηκαν και τους μήνες εκπροθέσμου της δήλωσης, σύμφωνα με τον ν. [4446/2016](#)» προστέθηκε με την Α.1159/05-12-2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων στα πλαίσια του ν.4446/2016 υπέβαλε την υπ' αριθμ. .../31-05-2017 δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) από την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε το υπ'αριθμ. .../14-03-2018 εκκαθαριστικού και επιβλήθηκε κύριος φόρος 87.792,50€, πλέον χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου 141,48€, πλέον χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου συζύγου 75,17€ και πρόσθετος φόρος 8.920,73€, μείον έκπτωση internet, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 96.670,40€. Ο προσφεύγων με την υπ'αριθμ.πρωτ. .../13-04-2018 αίτησή του, δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η υπ'αριθμ. .../13-04-2018 απόφαση ρύθμισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, ενέταξε την ως άνω οφειλή, κατ' εφαρμογή της παρ.2 του άρθρου 61 του ν.4446/2016 και της Πολ. 1110/24-07-2017, σε ρύθμιση εξόφλησης 24 δόσεων του άρθρου 43 του ν.4174/2013, με ποσό μηνιαίας δόσης 5.217,49€ (κεφάλαιο) και ημερομηνία τελευταίας δόσης 31-03-2020. Στις 30-04-2019 ο προσφεύγων προέβη σε απώλεια της εν λόγω ρύθμισης «με υπαιτιότητα φορολογούμενου» και στις 30-05-2019 υπέβαλε την υπ'αριθμ./2019 αίτηση ρύθμισης του ν.4611/2019 120 δόσεων στην οποία ενέταξε το ανεξόφλητο ποσό της/2018 ρύθμισης που αφορούσε οφειλές που υπήχθησαν στις διατάξεις του ν.4446/2016.

Η Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.2 της Πολ. 1110/2017, όπως αυτή συμπληρώθηκε με την Α.1159/5-12-2019 προέβη σε επανυπολογισμό της διαφοράς του πρόσθετου φόρου και βεβαίωσε ταμειακά τη διαφορά αυτού, ύψους 43.950,92€ με Α.Τ.Β./2020, γραμμή χρηματικού καταλόγου .../27-05-2020. Κατά της ως άνω ταμειακής βεβαίωσης και της με αριθμό/09-10-2021 ατομικής ειδοποίησης χρεών - υπερημερίας, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ'αριθμ. .../08-11-2021 ανακοπή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης επί της οποίας εκδόθηκε η υπ'αριθμ. .../2023 απόφαση του' Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης με την οποία ακυρώθηκε η προσβαλλόμενη πράξη ταμειακής βεβαίωσης και η ειδοποίηση υπερημερίας, καθώς αυτή διενεργήθηκε χωρίς την έκδοση και κοινοποίηση της προβλεπόμενης στο άρθρο 61 παρ.2 του ν.4446/2016 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, κατόπιν κοινοποίησης της ως άνω δικαστικής απόφασης η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, εξέδωσε την υπ' αριθμ./14-8-2024 πράξη φόρου εισοδήματος, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ο πρόσθετος φόρος για τον οποίο είχε απαλλαγεί με την ένταξή του στις ευνοϊκές διατάξεις του ν.4446/2016

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου να απαιτήσει τον ως άνω πρόσθετο φόρο ορίζεται ρητά στην παρ.2 του άρθρου 61 του ν.4446/2016 και παραγράφεται εντός τριών ετών από την απώλεια της ρύθμισης. Η δυνατότητα υπολογισμού του ως άνω πρόσθετου φόρου από τη Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών και η ταμειακή βεβαίωση αυτού δεν υποκαθιστά την υποχρέωση της Φορολογικής Αρχής να εκδώσει πράξη εκκαθάρισης, δεδομένου ότι αυτή αποτελεί το νόμιμο τίτλο βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.42 του ν.5104/2024: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το προς επιστροφή ποσό, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 47, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.[...]

2. [...] δ) Με την επιφύλαξη των περ. α) έως γ), το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματός του για επιστροφή, με την επιφύλαξη περιπτώσεων επιστροφής που επιλέγονται για έλεγχο, ε)...., στ) **Η ενδικοφανής προσφυγή με αίτημα την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή επιβολής του προστίμου, συνιστά αίτημα επιστροφής και η προθεσμία της περ. δ) εκκινεί από την κοινοποίηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που ακυρώνει ή τροποποιεί την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή επιβολής του προστίμου.[..]**

3. Μετά την πάροδο των προθεσμιών της παρ. 2 η αξίωση του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου καθίσταται ληξιπρόθεσμη.

5. 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 37 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 74, 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 37. Ειδικά στις φορολογίες δωρεών, γονικών παροχών και μεταβίβασης ακινήτων, η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα λόγω μη σύνταξης συμβολαίου ή μεταγραφής δικαστικής απόφασης, παραγράφεται εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 52 του ν.5104/2024: «Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά τον χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το αχρεώστητο της καταβολής προέκυψε από απόφαση δικαιοδοτικού οργάνου (ΔΕΔ). Ως εκ τούτο σχετικά με το έντοκο της επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ισχύει η διάταξη της παρ.2 περ. στ' του άρθρου 42 του ν.5104/2024, ήτοι το αίτημα για το έντοκο της επιστροφής δεν μπορεί να ικανοποιηθεί, καθώς το αχρεώστητο κρίθηκε ως τέτοιο με την παρούσα απόφαση και ως εκ τούτου η τυχόν αξίωση για τόκους άρχεται αν το αχρεώστητο ποσό δεν επιστραφεί με την παρέλευση των 90 ημερών από την κοινοποίηση της παρούσης απόφασης στην αρμόδια υπηρεσία της φορολογικής διοίκησης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./30.09.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του ... του ... με **ΑΦΜ** ..., και την **ακύρωση** του υπ' αριθ. .../14.08.2024 (αριθ. δήλωσης/14.08.2024) εκκαθαριστικού οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς και την απόρριψη για την έντοκη επιστροφή των καταβληθέντων ποσών βάσει των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 42 του ν.5104/2024.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.