



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06-05-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: 1336

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.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **07-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ** κατοίκου Αττικής, οδός αρ. κατά της από 04-12-2024 απορριπτικής απάντησης του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής επί των με κωδικό αιτήματος υποβληθεισών τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ετών 2018 και 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **07-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Στο πλαίσιο μερικού φορολογικού ελέγχου, κατόπιν έκδοσης και κοινοποίησης της με αρ.-21.04.2023 εντολής του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, ο προσφεύγων υπέβαλε στο ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής με ηλεκτρονικό αίτημα (κωδικός) 3η τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2018 και 2η τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2019. Βάσει αυτών των δηλώσεων εκδόθηκαν α) για το φορολογικό έτος 2018 η με αρ. ειδοποίησης (Α.Χ.Κ. /94) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με τελικό χρεωστικό ποσό 13.153,33 ευρώ έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 8.639,17 ευρώ και β) για το φορολογικό έτος 2019 η με αρ. ειδοποίησης (Α.Χ.Κ. /142) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με τελικό χρεωστικό ποσό 6.526,46 ευρώ έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 3.036,05 ευρώ.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων, με νέο ηλεκτρονικό αίτημα με κωδικό προς το ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής, υπέβαλε 4η τροποποιητική δήλωση για το 2018 και 3η τροποποιητική δήλωση για το 2019, δηλώνοντας στον κωδικό 415 ποσά ζημιών προηγούμενων ετών από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ύψους 79.142,53 ευρώ και 72.658,93 ευρώ αντίστοιχα, ενώ στις προηγούμενες δηλώσεις που είχαν υποβληθεί στο πλαίσιο του ελέγχου και συνοδεύονταν από υπεύθυνες δηλώσεις κατ' άρθρο 75 δεν είχε δηλωθεί ζημία.

Το τελευταίο αίτημα για επανεκκαθάριση των δηλώσεων με βάση τις ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις δεν έγινε δεκτό από την αρμόδια φορολογική αρχή γιατί βάσει των διατάξεων του ν. 5104/2024 είχε μείωση φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η εν λόγω απορριπτική απάντηση του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής στο αίτημά του με κωδικό περί τροποποίησης και εκ νέου εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ετών 2018 και 2019 προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

- Η άρνηση της παραλαβής και της εκκαθάρισης των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων είναι μη νόμιμη. Εκ παραδρομής δεν είχε συμπεριλάβει ζημιές του έτους 2017 στις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος των ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, οι οποίες θα πρέπει να ληφθούν υπόψη.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (άρθρο 65 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«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 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 το άρθρο 75 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Τα πρόστιμα που οφείλονται δυνάμει του παρόντος μειώνονται, αν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την κύρια οφειλή του, κατά ποσοστά, τα οποία διαμορφώνονται σύμφωνα με τα παρακάτω στάδια:

α) μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, και έως την παρέλευση της προθεσμίας για την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης από την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, με βάση την περ. δ) της παρ. 1 του άρθρου 22 ή την περ. γ) της παρ. 3 του άρθρου 23 του παρόντος, κατά περίπτωση, τα πρόστιμα μειώνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%),

β) μετά την κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και ενόσω διαρκεί η προθεσμία για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Δ.Ε.Δ., τα πρόστιμα μειώνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%),

γ) μετά την κοινοποίηση της απόφασης της Δ.Ε.Δ. ή την πάροδο της προθεσμίας για τη σιωπηρή απόρριψη και ενόσω διαρκεί η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής ενώπιον αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού, τα πρόστιμα μειώνονται κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%), και

δ) μετά την άσκηση δικαστικής προσφυγής και έως την προηγούμενη ημέρα της αρχικά ορισθείσας ημερομηνίας για την εισαγωγή της υπόθεσης προς συζήτηση ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, τα πρόστιμα μειώνονται κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)....»

Επειδή, στην 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)» διευκρινίζεται ότι:

«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 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.

.....
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, στο πλαίσιο του μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και κατόπιν έκδοσης και κοινοποίησης της με αρ.-21.04.2023 εντολής του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, ο προσφεύγων υπέβαλε στο ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής με ηλεκτρονικό αίτημα με κωδικό 3η τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2018 και 2η τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2019. Βάσει αυτών των δηλώσεων εκδόθηκαν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με αυξημένα τελικά χρεωστικά ποσά σε σχέση με τα προηγούμενα. Ειδικότερα, για το φορολογικό έτος 2018 εκδόθηκε η με αρ. ειδοποίησης (Α.Χ.Κ.) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με τελικό χρεωστικό ποσό 13.153,33 ευρώ έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 8.639,17 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2019 εκδόθηκε η με αρ. ειδοποίησης (Α.Χ.Κ.) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με τελικό χρεωστικό ποσό 6.526,46 ευρώ έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 3.036,05 ευρώ.

Επειδή, ακολούθως, ο προσφεύγων υπέβαλε, μέσω δεύτερου ηλεκτρονικού αιτήματος, 4η και 3η τροποποιητική δήλωση για τα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, δηλώνοντας στον κωδικό 415 για πρώτη φορά ζημίες προηγούμενων ετών ύψους 79.142,53 ευρώ και 72.658,93 ευρώ αντίστοιχα, οι οποίες δεν είχαν δηλωθεί στις προηγούμενες δηλώσεις που είχαν υποβληθεί στο πλαίσιο του ελέγχου και συνοδεύονταν από υπεύθυνες δηλώσεις κατ' άρθρο 75 του ν. 5104/2024.

Επειδή, το τελευταίο αίτημα του προσφεύγοντος περί επανεκκαθάρισης των δηλώσεων

φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2018 και 2019, βάσει της 4ης και 3ης αντίστοιχα τροποποιητικής δήλωσης, δεν έγινε δεκτό διότι θα είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογητέας βάσης και τη συνακόλουθη απομείωση του φόρου εισοδήματος.

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 23 παρ. 3 περ. ε' ν. 5104/2024, φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά την περ. γ' του ίδιου άρθρου δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση δε γίνεται να εκκαθαριστούν οι με κωδικό αιτήματος 4^η τροποποιητική δήλωση για το έτος 2018 και 3^η τροποποιητική δήλωση για το έτος 2019 διότι προκύπτει ποσό φόρου για διαγραφή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **07-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.