

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΑΘΗΝΩΝ

ΤΜΗΜΑ 20^ο ΜΟΝΟΜΕΛΕΣ

Απόφαση Αριθμός 1980/2021

1.....

2. Επειδή, ο θεσπισθείς με το ν. 4174/2013 (Α' 170) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), ορίζει στο άρθρο 19 ότι: «..... 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης» και στην παρ. 43 του άρθρου 72, η οποία προστέθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4254/2014 (Α' 85) ότι:

«Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

_Σελίδα | 1

Εξάλλου, ο κυρωθείς με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), ορίζει στο άρθρο 61 παρ. 4, όπως τροποποιήθηκε από την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 2992/2002 (Α' 54) και την παρ. 10 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 (Α' 58), ότι:και στο άρθρο 84, όπως η παρ. 7 αυτού ίσχυε πριν την αντικατάσταση της από την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010, ότι: ενώ, μετά την αντικατάσταση της, η παρ. 7 του άρθρου 84 του ίδιου Κώδικα ορίζει ότι: Τέλος, ο ν. 2362/1995 «Περί Δημόσιου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις» (Α' 247) ορίζει στην παρ. 2 του άρθρου 86 ότι: και στην παρ. 2 του άρθρου 90 ότι:

3. Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλει βάσει δήλωσης του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης. Η ανάκληση δε αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρις όμως του χρόνου εντός του οποίου είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός αν οριστικοποιηθεί εν τω μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνο δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσας εντός της ως άνω πενταετίας ανακλήσεως, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση τη δήλωση και αρχίζει η τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. από την αποδοχή της τροποποιητικής δήλωσης και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος (ΣΤΕ 425/2017 επταμ., 845-7/2017, 1751/2017 επταμ., πρβλ. ΣΤΕ 3458/2001 7μ., 4075/2012).

_Σελίδα | 2

4. Ειδικότερα, ο Κώδικας [Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013], στο άρθρο 66, το οποίο αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129), ορίζει ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου ... προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. ...» (παρ. 11, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν.4223/2013, ΦΕΚ Α' 287, και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18 β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2011, ΦΕΚ Α' 85) και ότι, «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα» (παρ. 43, η οποία προστέθηκε με την περίπτωση 21 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014).

5. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα εξής: Ο εκκαλών, υπέβαλε στη Δ.ΟΥ τη με αριθμ. πρωτ. αίτηση, με την οποία ζήτησε, μεταξύ άλλων, τη μερική ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους, αιτούμενος την επανεκκαθάριση αυτής, η οποία απορρίφθηκε με την απόφαση του Προϊσταμένου Δ.Ε.Δ., με την αιτιολογία ότι η ως άνω ανακλητική - τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε την, ήτοι σε χρόνο κατά τον οποίο η ένδικη αξίωση είχε υποκύψει σε παραγραφή δεδομένου ότι είχε παρέλθει πενταετία από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Κατά της απόφασης αυτής, ο εκκαλών άσκησε την προσφυγή, προβάλλοντας, όπως και στην ενδικοφανή προσφυγή του, ότι η εκπρόθεσμη υποβολή της οικείας ανακλητικής τροποποιητικής δήλωσης οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, που συνίστανται στο γεγονός ότι ο ίδιος πληροφορήθηκε ότι μπορεί να διεκδικήσει την επιστροφή φόρου εισοδήματος για την ως άνω αιτία και για το οικονομικό έτος, από την ΠΟΛ 1207/20.12.2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ 1172/14.11.2017 εγκυκλίου», της οποίας έλαβε γνώση, το πρώτον, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου

_Σελίδα | 3

Περαιτέρω, ισχυρίστηκε ότι η επακόλουθη τριακονθήμερη καθυστέρηση μέχρι την υποβολή της ανακλητικής - τροποποιητικής δήλωσης, οφείλεται στις αργίες, στο φόρτο εργασιών και στην καθυστέρηση του λογιστή στον οποίο απευθύνθηκε. Το πρωτόδικο Δικαστήριο, με την εκκαλούμενη απόφαση του, έκρινε ότι

6. Επειδή, σύμφωνα με όσα έχουν γίνει πιο πάνω ερμηνευτικώς δεκτά, **η αξίωση επιστροφής του καταβληθέντος, βάσει δήλωσης, φόρου εισοδήματος, προϋποθέτει την, εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης, μετά την τυχόν αποδοχή της οποίας είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής ή σιωπηρής απόρριψης της δήλωσης ανάκλησης, καθίσταται αχρεώστητος**

ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση τη δήλωση. Επομένως, εφόσον, η μερική ανάκληση της δήλωσης οικονομικού έτους, έλαβε χώρα στις, ήτοι μετά την πάροδο του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου,, ορθά δεν έγινε αποδεκτή η ανάκληση της οικείας δήλωσης από την Φορολογική Αρχή και η επιστροφή του καταβληθέντος, βάσει δήλωσης, φόρου εισοδήματος.

Περαιτέρω, όπως έχει κριθεί, (ΣτΕ 2682/2019. 1325/2019. 2383/2018, 1452/2015, 4045/2010, 293/2003, 106/2000) **ανωτέρα βία συνιστούν μόνο γεγονότα αιφνίδια και απρόβλεπτα, μη δυνάμενα να αποτραπούν ακόμη και με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, συνεπεία των οποίων ο ενδιαφερόμενος τελεί σε πραγματική αδυναμία να επιμεληθεί των υποθέσεων του είτε αυτοπροσώπως είτε δια τρίτου προσώπου.** Ενόψει αυτών, τα επικαλούμενα από τον εκκαλούντα περί γνωστοποίησης της δυνατότητας του για υποβολή της σχετικής ανακλητικής δήλωσης, όταν βρισκόταν σε ταξίδι στο εξωτερικό, σε κάθε περίπτωση, δεν συνιστούν λόγο ανωτέρας βίας, που να δικαιολογούν την υποβολή της εν λόγω δήλωσης μετά τη λήξη του ως άνω χρόνου παραγραφής, τη στιγμή μάλιστα που αυτός δεν ενήργησε όπως όφειλε (ηρβλ. ΣτΕ 1028/2019, 1587/2012), αμελλητί για την υποβολή της, αλλά μετά την πάροδο μηνός, όπως ορθά κρίθηκε με την εκκαλούμενη απόφαση, όσα δε περί του αντιθέτου υποστηρίζει ο εκκαλών πρέπει να -απορριφθούν ως αβάσιμα.

Περαιτέρω, δεν τίθεται ζήτημα, εν προκειμένω, **παραβιάσεως της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου**, ούτε κάποιας άλλης αρχής, αφού ο χρόνος κατά τον οποίο έχουν τη δυνατότητα να υποβάλουν οι ενδιαφερόμενοι ανακλητική δήλωση ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, χωρίς, εξάλλου, η σχετική εγκύκλιος που επικαλείται ο εκκαλών, που απλώς διευκρίνιζε τις περιπτώσεις, να του δημιουργήσει την πεποίθηση ότι ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος δεν εφαρμόζεται για τη φορολόγηση των αποδοχών **απορριπτόμενων ως αβασίμων των..... λόγων της έφεσης**