

Η ΔΙΑΧΡΟΝΙΚΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΤΟΥ ΘΕΣΜΟΥ ΤΗΣ ΑΝΑΚΛΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ (ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΣτΕ 2018-23/2023 ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ)

Ι. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

Στις συγκεκριμένες αποφάσεις του το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο έκρινε ότι με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ δεν αποκλείσθηκε η δυνατότητα απευθείας άσκησης προσφυγής για την ανάκληση φορολογικής δήλωσης, λόγω νομικής πλάνης, και για την επιστροφή του βάσει αυτής καταβληθέντος φόρου ως αχρεώσπτου, δυνατότητα που, παρεχόμενη διαχρονικά στους φορολογούμενους εν είδει δικονομικού χαρακτήρα εγγύησης για την αποτελεσματική έννομη προστασία τους, αποτυπώνεται στις νομολογιακά διαμορφωθείσες γενικές αρχές ανάκλησης των φορολογικών δηλώσεων. Προκειμένου να αχθεί στην ερμηνεία αυτή έκανε δεκτό ότι η αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, συνεπαγόμενη τον αποκλεισμό της δυνατότητας αυτής για την ανάκληση φορολογικών δηλώσεων, λόγω νομικής πλάνης, αφενός δεν ευρίσκει επαρκές έρεισμα στη διατύπωση του άρθρου 19 του ΚΦΔ, και αφετέρου παραγνωρίζει τον δικαιολογητικό λόγο καθιέρωσης των γενικών αρχών ανάκλησης των φορολογικών δηλώσεων, τυχόν απόκλιση από τις οποίες θα έπρεπε, λόγω της νομολογιακής τους προέλευσης και της θεμελίωσής τους στις περί νομιμότητας του φόρου συνταγματικές διατάξεις, να συνάγεται σαφώς από το γράμμα των οικείων διατάξεων και τον επιδιωκόμενο με αυτές σκοπό. Ερμηνεύοντας δε τη δυνατότητα αυτή υπό το πρίσμα της διάταξης του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν. 4174/2013) που προβλέπει την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής από τον φορολογούμενο ενώπιον της Διεύθυνσης

Ισίδωρος Ν. Σαρίδης
Δ.Ν., Δικηγόρος

Επίλυσης Διαφορών, ως προαπαιτούμενο για την άσκηση προσφυγής ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου έκρινε ότι η διατήρηση της δυνατότητας άσκησης απευθείας προσφυγής στις περιπτώσεις αυτές και μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ δεν είναι, ασύμβατη με την εισαχθείσα με το άρθρο 63 του ίδιου Κώδικα ενδικοφανή διαδικασία, δεδομένου ότι πρόκειται για περιορισμένης έκτασης εξαίρεση, η οποία δεν ανατρέπει τη λογική του συστήματος ενδικοφανούς επίλυσης των φορολογικών διαφορών, ούτε, άλλωστε, αναιρεί τον σκοπό και το ωφέλιμο αποτέλεσμα της ενδικοφανούς προσφυγής, ενόψει και της φύσης των δυνάμενων να προβληθούν λόγων ανάκλησης ως αμιγώς νομικών, ως αναγόμενων, δηλαδή, στην ισχύ, το κύρος και την ερμηνεία κανόνων δικαίου.

II. Η ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΚΗ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΗΣ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑΣ ΑΝΑΚΛΗΣΗΣ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Αρχικά η ανάκληση της φορολογικής δήλωσης στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος δεν αποτέλεσε αντικείμενο νομοθετικής ρύθμισης με εξαίρεση τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 4 του ν. 4486/1965, η οποία απλά αντιμετώπισε το ζήτημα της δικαιοδοσίας των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων για την επίλυση των σχετικών διαφορών¹. Για τον λόγο αυτό η καθιέρωση του σχετικού δικαιώματος και η περαιτέρω επεξεργασία του αποτέλεσε αντικείμενο της δικαστηριακής πρακτικής, η οποία και διαμόρφωσε μέσα από την αναπτυχθείσα νομολογία τις θέσεις και το ουσιαστικό και διαδικαστικό πεδίο εντός του οποίου κινούνταν η διοίκηση αλλά και ο φορολογούμενος. Η δυνατότητα ανάκλησης της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης ρυθμίστηκε για πρώτη φορά αρχικά, και μετά την τροποποίηση του άρθρου 11 παράγραφος 4 του άλλοτε ισχύσαντος ν. 3323/1955 από το άρθρο 12 του παράγραφος 1 του ν. 1828/1989 ότι απαιτούνταν η τήρηση ειδικής διαδικασίας την οποία υποχρεούνταν να τηρήσει ο φορολογούμενος με αποτέλεσμα να μην μπορεί να την υποβάλλει με την άσκηση προσφυγής απευθείας ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου². Ωστόσο ο ν. 1828/1989 δεν περιέλαβε ρύθμιση για την ανάκληση της φορολογικής δήλωσης λόγω νομικής πλάνης και έτσι κρίθηκε ότι ως προς την περίπτωση αυτή συνεχίζουν να ισχύουν οι αρχές που είχαν διαμορφωθεί νομολογιακά. Συνακόλουθα η σχετική ανακλητική δήλωση μπορούσε να υποβληθεί και ευθέως με προσφυγή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου³. Κρίθηκε δε ότι όταν η ανάκληση της δήλωσης γίνεται ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου αυτή μπορεί να γίνει μόνο με το δικόγραφο της προσφυγής ή των προσθέτων λόγων και όχι με το υπόμνημα⁴.

Η γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι αποκλειστικά ο νόμος που τον προέβλεψε. Η φορολογική αξίωση προκύπτει *ipso jure* με την εκπλήρωση των όρων του πραγματικού των φορολογι-

¹ Δ. Ράικος, *Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως*, 2000, σελ. 265 επ.

² ΣτΕ 3786/1986 ΔΦΝ 50, σελ. 1648· ΣτΕ 588/1998 ΔΦΝ 53, σελ. 487.

³ ΣτΕ ΟΛ. 2940/2001, ΔΦΝ 2000, σελ. 1687.

⁴ ΣτΕ 2335/2001, ΝοΒ 51, σελ. 1130.

κών διατάξεων. Για τον λόγο αυτό η πράξη της φορολογικής αρχής με την οποία προσδιορίζεται και εξατομικεύεται η φορολογική οφειλή έχει διαγνωστικό χαρακτήρα και δεν αποτελεί την παραγωγική αιτία της φορολογικής επιβάρυνσης⁵. Οι αρχές της νομιμότητας, της καθολικότητας και της ισότητας, που διέπουν το φορολογικό δίκαιο, καθορίζουν το περιεχόμενο και την αυστηρότητα της φορολογικής ενοχής, η οποία προδιαγράφεται από τον εκάστοτε ισχύοντα νόμο, κατά τρόπο ώστε αυτή είναι ανεξάρτητη από τη βούληση του φορολογικού οργάνου αλλά και από τη βούληση του φορολογουμένου, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να λειτουργήσει δημιουργικά ή και διαπλαστικά ούτε προς την κατεύθυνση της απαλλαγής ή εξαίρεσης, ολικά ή μερικά, ούτε προς την κατεύθυνση της θεμελίωσης φορολογικής υποχρέωσης. Έτσι το περιεχόμενο της φορολογικής δήλωσης ευθυγραμμίζεται ή οφείλει να ευθυγραμμίζεται με τις διατάξεις του ουσιαστικού φορολογικού νόμου. Κατ' αυτό τον τρόπο διασφαλίζεται η αρχή της νομιμότητας που απαιτεί την *ex lege* γένεση της φορολογικής οφειλής. Από αυτή απορρέει και η δυνατότητα ανατροπής της δεσμευτικότητας της φορολογικής δήλωσης στην περίπτωση που η δηλωθείσα με αυτή αρχική φορολογητέα ύλη είναι ανύπαρκτη ή υπερβαίνει την πραγματική ή δεν υπόκειται σε φόρο, με αποτέλεσμα να ελλείπει η αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση. Η φορολογική δήλωση του κατά νόμο υποχρέου συνιστά εκπλήρωση μιας δημοσίου δικαίου υποχρέωσής του με την οποία ο φορολογούμενος γνωστοποιεί στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την εξατομίκευση του φορολογικού νόμου και τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης στην περίπτωση του. Ωστόσο ο φορολογούμενος μπορεί να την ανακαλέσει ολικά ή μερικά αν διαπιστώσει ότι από πραγματικό ή νομικό σφάλμα έχει περιληφθεί σε αυτή φορολογητέα ύλη ανύπαρκτη ή μεγαλύτερη από την πραγματική ή απαλλασσόμενη από τον φόρο εφόσον το σφάλμα οφείλεται σε πλάνη ή ψυχολογική βία ή άλλη εύλογη αιτία⁶. Η άσκηση του δικαιώματος ανάκλησης αποσκοπεί στην αποκατάσταση της διασαλευθείσας αντικειμενικής νομικής κατάστασης του φορολογούμενου, η οποία υπαγορεύεται από τους συνταγματικούς κανόνες της νομιμότητας, της καθολικότητας και της ισότητας του φόρου. Πάγια η νομολογία έκανε δεκτό ότι ο φορολογούμενος δεσμεύεται μεν καταρχήν από τη φορολογική του δήλωση, μπορεί όμως να την ανακαλέσει, ολικά ή μερικά, αν εκ σφάλματος νομικού ή πραγματικού, εκτός του αναγόμενου σε εκτίμηση πραγμάτων, οφειλόμενου σε πλάνη, ψυχολογική βία ή άλλη εύλογη αιτία, περιλήφθηκε στη δήλωση φορολογητέα ύλη ανύπαρκτη ή υπερβαίνουσα την πραγματική ή μη υποκείμενη σε φόρο⁷. Η δήλωση αυτή δεσμεύει τη φορολογούσα αρχή, η οποία δεν μπορεί να προσδιορίσει

⁵ Δ. Ράικος, *Ο διαδικαστικός θεσμός*, ό.π., σελ. 262· Κ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, 5η έκδ., 2014, σελ. 602· Λ. Θεοχαρόπουλος, *Φορολογικό Δίκαιον. Τόμος Πρώτος*, Γενικών, σελ. 135· Λ. Κοντός-Μάναλης, *Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο. Τόμος Ι*, 2002, σελ. 80.

⁶ Μιχ. Κυπραίος, *Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου*, 1980, σελ. 568.

⁷ ΣτΕ 4075/1995 ΔιΔικ 1997, σελ. 1055· ΣτΕ 427/1995 ΔΦΝ 1996, σελ. 657· ΣτΕ 3786/1996 ΔΦΝ 1996, σελ. 1648· ΣτΕ 1017/1994· ΣτΕ 1118/1994 ΔιΔικ 1994, σελ. 1230· ΣτΕ 944/1992 ΔικΔικ 1992, σελ. 1408· ΣτΕ 550/1991 ΔιΔικ 1992, σελ. 166· ΣτΕ 2476/1991 ΔιΔικ 1992, σελ. 1191· ΣτΕ 2868/1989 ΔΦΝ 1991, σελ. 143· ΣτΕ 744/1989 ΔΦΝ 1991, σελ. 833· ΣτΕ 3262/1989 ΔΦΝ 1990, σελ. 176· ΣτΕ 968/1986 ΔΦΝ 1988, σελ. 414· ΣτΕ 440/1986 ΔΦΝ 1986, σελ. 1262· ΣτΕ 642/1986 ΔΦΝ 1986, σελ. 1268· ΣτΕ 3344/1984 ΔΦΝ 1985, σελ.

φορολογητέα ύλη μικρότερη από αυτή που προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση⁸. Ομοίως η νομολογία έκανε δεκτό ότι δεν υφίσταται δυνατότητα της φορολογικής αρχής να ανακαλέσει, να τροποποιήσει ή να διορθώσει πράξη προσδιορισμού φόρου είτε λόγω νομικών ή ουσιαστικών πλημμελειών της παρά μόνο με την άσκηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων⁹. Ορθά έχει υποστηριχθεί¹⁰ ότι με τη λιτή και περιεκτική αυτή μείζονα σκέψη της νομολογίας καθορίζονται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση του δικαιώματος ανακλήσεως της φορολογικής δήλωσης και συγχρόνως οριοθετείται το δικαίωμα αυτό του φορολογούμενου, δεδομένου ότι δεν μπορεί το επικαλούμενο σφάλμα να ανάγεται σε εκτίμηση πραγμάτων και τούτο διότι η γνώση της υφιστάμενης πραγματικής κατάστασης αποκλείει την ύπαρξη πλάνης, καθόσον αυτή είναι ασφαλής και η εκτίμηση αυτής εξαρτάται από υποκειμενική κρίση. Συνακόλουθα η αλλαγή στάσης του φορολογούμενου, όσον αφορά την υποκειμενική εκτίμηση πραγμάτων, δεν γίνεται αποδεκτή από την έννομη τάξη ως λόγος ανάκλησης της φορολογικής του δήλωσης διότι αυτός έχει σωστή αντίληψη της πραγματικής κατάστασης και άρα δεν συντρέχει περίπτωση πλάνης.

III. ΥΠΟ ΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΙΣΧΥΟΣ ΤΟΥ Ν. 2238/1994 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ)

Το ζήτημα της ανάκλησης της δήλωσης εισοδήματος ρυθμίζονταν στον προϊσχύσαντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων στο άρθρο 61 παράγραφος 4 που προέβλεπε ότι «*Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί, όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που την συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη ή αντικειμενική και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα άρθρα 16 και 17 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης επιδίδεται, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με απόδειξη, γνωστοποίηση αυτής στον φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να την προσβάλλει προσφεύγοντας, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α' 97), ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου. Αν η ανακλητική υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει ότι η ανά-*

149· ΣτΕ 4029/1984 ΔΦΝ 1985, σελ. 873· ΣτΕ 2963/1976 ΔΦΝ 1977, σελ. 1210· ΣτΕ 2980/1976 ΔΦΝ 1977, σελ. 1215· ΣτΕ 3510/1976 ΔΦΝ 1978, σελ. 26· ΣτΕ 3673/1976 ΔΦΝ 1978, σελ. 42· ΣτΕ 1794/1977 ΔΦΝ 1978, σελ. 461.

⁸ ΣτΕ 3029/1981.

⁹ ΣτΕ 2654/1985· ΣτΕ 1874/1975 ΔΦΝ 1976, σελ. 27·, 525-530/1973 ΔΔ 1973, σελ. 183.

¹⁰ Δ. Ράικος, Ο διαδικαστικός θεσμός, ό.π., σελ. 267.

κλήση δεν γίνεται δεκτή λόγω παρόδου του οικείου οικονομικού έτους και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του ν. 2717/1999 κατά της γνωστοποίησεως αυτής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου το οποίο αποφαινεται στην ουσία. Ανάκληση δήλωσης με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη».

Ο φορολογούμενος δεσμεύεται μεν καταρχήν από τη φορολογική του δήλωση, μπορεί όμως να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει αν, εκ σφάλματος νομικού ή πραγματικού, εκτός του αναγομένου σε εκτίμηση πραγμάτων, οφειλομένου δε σε πλάνη ή άλλη εύλογη αιτία, περιελήφθη στη δήλωση φορολογητέα ύλη ανύπαρκτη ή υπερβαίνουσα την πραγματική ή μη υποκείμενη σε φόρο. Ο ανακαλών δε τη δήλωσή του φορολογούμενος οφείλει να αποδείξει την πλάνη του, εκτός αν το σφάλμα είναι νομικό, το οποίο, ως εκ της φύσεώς του, δεν χρειάζεται απόδειξη¹¹. Κρίθηκε δε ότι ανάκληση δήλωσης συνιστά και η προσθήκη δαπανών του φορολογούμενου, οι οποίες από νομικό η πραγματικό λάθος δεν είχαν περιληφθεί στη δήλωση¹². Η νομολογία αντιμετώπισε με ευρύτητα το δικαίωμα της ανάκλησης της φορολογικής δήλωσης και έκρινε ότι αυτή ήταν επιτρεπτή στην περίπτωση που ο φορολογούμενος διατηρεί αμφιβολίες ως προς την ύπαρξη ή την έκταση της υποχρέωσής του ακόμη και αν δεν διατύπωσε επιφύλαξη κατά την υποβολή της δήλωσης¹³. Ομοίως στην περίπτωση της συμπληρωματικής φορολογικής δήλωσης ενόσω με την υποβολή της δεν έχει επέλθει και οριστικοποίηση της φορολογικής υπόθεσης¹⁴. Επίσης κρίθηκε ότι ήταν νόμιμη η ανάκληση δήλωσης από ΑΕ, ως προς ποσά απαιτήσεων που μεταγενέστερα από την έγκριση του ισολογισμού της κρίθηκε τελεσίδικα από τα πολιτικά δικαστήρια ότι δεν είναι απαιτήσεις της¹⁵. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρι 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 αξιώσεως του Δημοσίου, εκτός αν οριστικοποιηθεί εν τω μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνο δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσας εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, 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 αχρεώστος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση τη δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του¹⁶. Η ανα-

¹¹ ΣτΕ 3777/1987· ΣτΕ 1653/1999 Διδκ 13, σελ. 477· ΣτΕ (Ολ.) 2941/2000· ΣτΕ 1540/2001· ΣτΕ 1034/2003 ΔΕΕ 9, σελ. 1386.

¹² ΣτΕ 2075/1993 ΝοΒ 43, σελ. 607.

¹³ ΣτΕ 660/1999· ΣτΕ 663-4/1999 ΔΦΝ 1999, σελ. 798.

¹⁴ ΣτΕ 429/1995 Διδικ 1996, σελ. 1025· ΣτΕ 1387-90/1989 ΔΦΝ 1990, σελ. 1280· ΣτΕ 3154/1979 ΔΦΝ 1981, σελ. 567· ΣτΕ 3026/1978 ΔΔ 1979, σελ. 250.

¹⁵ ΣτΕ 427/1995 ΔΦΝ 50, σελ. 657.

¹⁶ ΣτΕ 1440/2018 7μ, 1751/2017, 425/2017 7μ, 845-7/2017· ηρβ. ΣτΕ 3458/2001 7μ., 4075/2012· ΔιοικΕφΠειρ 248/2019 ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ.

πτυχθείσα νομολογία έκανε δεκτό ότι από το περιεχόμενο των δύο πρώτων εδαφίων της διάταξης αυτής, που όριζε ότι η δήλωση μπορούσε να ανακληθεί εν όλω ή εν μέρει ένεκα συγγνωστής πλάνης, ο δε ανακαλών έφερε το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν και ότι η ανάκληση μπορούσε να αφορά φορολογητέα ύλη ή τεκμαρτή και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα τεκμήρια, συνήγαγε ότι αντικείμενο της νομοθετικής αυτής ρύθμισης αποτέλεσε η ανάκληση της φορολογικής δήλωσης λόγω πραγματικής πλάνης και όχι νομικής πλάνης. Σε κάθε περίπτωση όμως, δηλαδή ανεξαρτήτως αν πρόκειται περί πραγματικής ή νομικής πλάνης δεν συγχωρείται η υποβολή ανακλητικής δήλωσης προκειμένου να ανατραπεί αμετάκλητη φορολογική εγγραφή και να επιστραφεί, ως αχρεωστήτως καταβληθείς, φόρος εισοδήματος, η έννοια δε της αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής ταυτίζεται με την φορολογική εγγραφή που έχει περιβληθεί το ένδυμα του δεδικασμένου επί της ουσίας. Η άποψη αυτή δεν αντιστρατεύεται τις συνταγματικές κατοχυρωμένες αρχές της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας της φορολογίας ούτε τις δημοσιονομικές αρχές της βεβαιότητας και σταθερότητας του φόρου, διότι υπακούει στην ανάγκη διατήρησης της δημοσιονομικής ασφάλειας, που παρέχει η κατά τα άνω αμετάκλητη φορολογική εγγραφή βάσει δηλώσεως. Η αναπτυχθείσα νομολογία έκανε δεκτό ότι η ανάκληση μπορεί να γίνει όχι μόνον όταν έχει εκδοθεί φύλλο ελέγχου ανακριβούς δήλωσης με προσφυγή που στρέφεται κατ' αυτού, αλλά και όταν δεν έχει εκδοθεί τέτοιο φύλλο. Στην περίπτωση αυτή μπορεί να ασκηθεί αυτοτελής προσφυγή για την ανάκληση της δήλωσης και την επιστροφή του φόρου που έχει καταβληθεί βάσει αυτής, χωρίς να απαιτείται η προηγούμενη υποβολή δήλωσης προς τη φορολογική αρχή και η έκδοση από αυτήν αρνητικής απάντησης¹⁷.

IV. Η ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΥΠΟ ΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Ήδη από το 2014 τέθηκε σε ισχύ ο ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/27.06.2013), ο οποίος αποτέλεσε τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ο Κώδικας αυτός αντικαταστάθηκε από τον νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας με τον ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/04.11.2022). Στο άρθρο 19 του ν. 4174/2013 ορίζονταν 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 εντός της προθεσμίας 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.** Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παρα-

¹⁷ ΣτΕ 2994/1991 ΔΦΝ 1992, σελ. 1392· ΣτΕ 3786/1996 ΔΦΝ 1997, σελ. 800· ΣτΕ 5056/1996 ΔΦΝ 1997, σελ. 240· ΣτΕ 5156/1996 ΔΦΝ 1997, σελ. 317· ΣτΕ 3175/1997 ΔΦΝ 1997, σελ. 1376.

γραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης». Με τη διάταξη αυτή καθιερώθηκε η υποχρέωση και όχι το δικαίωμα, όπως προβλέπονταν στον προϊσχύσαν δίκαιο, του φορολογούμενου να προβεί στην τροποποίηση της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης στην περίπτωση που διαπιστώνει ότι αυτή που υπέβαλε περιέχει λάθος ή παράλειψη σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού. Κατά τη ρητή διατύπωση της παραγράφου 2, εάν την υποβάλει εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής δήλωσης τότε η τροποποιητική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα. Η τροποποιητική δήλωση μπορεί να υποβληθεί οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για τον έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες που προβλέπονται για την εκπρόθεσμη δήλωση σε αντίθεση με το προϊσχύσαν δίκαιο, που προβλέπονταν η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης μέχρι την επίδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της επιβολής προστίμου. Στη θεωρία εκφράστηκε ο προβληματισμός¹⁸ κατά πόσο η τροποποιητική δήλωση εμπεριέχει στην έννοιά της και την ανακλητική δήλωση, προκειμένου ο φορολογούμενος να ζητήσει τη μείωση της υποκείμενης στον φόρο ύλης, αλλά και να τη συνδέσει με την αναζήτηση αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, ή την προσθήκη ποσών για την κάλυψη του πόθεν έσχες. Στην Εγκύκλιο Πολ 1177/14.07.2014 γίνονταν δεκτό ότι από την 01.01.2014 και μετά οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος όταν διαπιστώνεται από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις πρέπει να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης. Υποστηρίχθηκε ότι με τις ρυθμίσεις του άρθρου αυτού δεν αποκλείονταν η υποβολή ανακλητικής ή συμπληρωματικής δήλωσης και κατά συνέπεια ο φορολογούμενος μπορούσε να υποβάλει τροποποιητική δήλωση συνδέοντας την με την επιστροφή φόρου¹⁹. Στην περίπτωση δε που αυτή δεν γίνει δεκτή από τη διοίκηση ή παρέλθει άπρακτη η τρίμηνη προθεσμία, ο ενδιαφερόμενος μπορούσε να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή κατά της ρητής ή σιωπηρής απόρριψης, και σε περίπτωση ρητής ή σιωπηρής απόρριψης της προσφυγής πλέον θα μπορούσε να προσφύγει κατά της απόρριψης αυτής στα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια με την άσκηση του ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής. Την άποψη αυτή ενστερνίστηκε η νομολογία²⁰, η οποία έκανε δεκτό ότι η διαδικασία ανάκλησης, που θεσπίζεται από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας μέσω της υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, είναι αποκλειστική και δεν μπορεί ο φορολογούμενος να ασκήσει αυτοτελή προσφυγή προς ανάκληση της δήλωσής του και επιστροφή του βάσει αυτής καταβληθέντος φόρου απευθείας ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, αλλά μόνο κατά της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής του ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της τεκμαιρόμενης απόρριψης αυτής. Θεμελίωσε δε τη θέση αυτή κάνοντας δεκτό ότι «σε αντίθεση με την προϊσχύσασα φορολογική νομοθεσία, η οποία παρείχε τη δυνατότητα αμφισβήτησης πράξης της φορολογικής αρχής απευθείας με την άσκηση προσφυγής ουσίας, ο

¹⁸ Κ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 605.

¹⁹ *Ibidem*, σελ. 606.

²⁰ ΔιοικΕφΑθ 3158/2015.

ΚΦΔ καθιερώνει, με το άρθρο 63 αυτού, ενδικοφανή διαδικασία, η οποία είναι υποχρεωτική για τον φορολογούμενο που αμφισβητεί τη νομιμότητα οποιασδήποτε πράξης της φορολογικής διοίκησης, περιλαμβανομένης και της σιωπηρής απόρριψης αιτήσεως ανάκλησης φορολογικής δήλωσης, μη επιτρεπομένης, αντιθέτως, της απευθείας προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, χωρίς προηγούμενη τήρηση της ενδικοφανούς αυτής διαδικασίας (βλ. άρθρο 63 παρ. 8 του ΚΔΔ)». Αιτιολόγησε δε την κρίση του αυτή κάνοντας δεκτό ότι «δεν ασκεί, από της απόψεως αυτής, επιρροή αν η ανάκληση ζητείται λόγω πραγματικής ή νομικής πλάνης του φορολογουμένου, δεδομένου ότι οι διατάξεις του ΚΦΔ –οι οποίες, ως νεότερες, κατ'εξουχίον των προγενέστερων ρυθμίσεων της φορολογικής νομοθεσίας, υπό την ισχύ των οποίων είχαν, άλλωστε, διαμορφωθεί και οι γενικές αρχές ανάκλησης των φορολογικών δηλώσεων– δεν εισάγουν καμία σχετική διάκριση».

Την ερμηνεία αυτή ανατρέπει το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο με τις συγκεκριμένες αποφάσεις του αναγνωρίζοντας πλέον τη δυνατότητα στον φορολογούμενο να προσφύγει απευθείας στο διοικητικό δικαστήριο έπειτα από τη ρητή ή σιωπηρή απόρριψη της τροποποιητικής του δήλωσης, η οποία συνιστά δήλωση ανάκλησης της αρχικής υποβληθείσας δήλωσής του, χωρίς την άσκηση προηγούμενα της προβλεπόμενης από το άρθρο 63 του ΚΦΔ ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Στη μείζονα σκέψη του ανατρέχει στην αναπτυχθείσα από αυτό νομολογία αναφορικά με το ζήτημα της ανάκλησης των φορολογικών δηλώσεων και κατά τρόπο ευσύνοπτο προβαίνει στη διαχρονική και υπό διαφορετικό νομικό καθεστώς παράθεση των ερμηνευτικών πορισμάτων που τις διαμόρφωσαν. Διαπιστώνει δε ότι σύμφωνα με τις αρχές που διέπουν την ανάκληση των φορολογικών δηλώσεων, όπως διαμορφώθηκαν από την πάγια επί του ζητήματος αυτού νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας²¹, ο φορολογούμενος δεσμεύεται μεν κατ' αρχήν από τη φορολογική δήλωση, μπορεί, όμως, να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει, αν εκ νομικού ή πραγματικού σφάλματος –πλην του αναγόμενου σε εκτίμηση πραγμάτων– οφειλόμενου σε πλάνη ή άλλη εύλογη αιτία, περιέλαβε στη δήλωση φορολογητέα ύλη ανύπαρκτη ή υπερβαίνουσα την πραγματική ή μη υποκείμενη σε φόρο. Σύμφωνα με τις αρχές αυτές, επί καταβολής φόρου βάσει δήλωσης, χωρίς να υπάρχει κατά νόμον αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση, το πρόσωπο που την υπέβαλε μπορεί, ανακαλώντας τη φορολογική δήλωση, να αναζητήσει το ποσό που αχρεωστήτως κατέβαλε είτε με αίτηση προς την αρμόδια φορολογική αρχή, είτε ευθέως με προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, έχουσα ως βάση την ανάκληση της δήλωσης για έλλειψη, εν όλω ή εν μέρει, φορολογικής υποχρέωσης. Περαιτέρω, ρυθμίσεις για την ανάκληση των φορολογικών δηλώσεων εισήχθησαν για πρώτη φορά με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 1828/1989 (Α' 2), οι διατάξεις του οποίου περιελήφθησαν, εν συνεχεία, στην παράγραφο 4 του άρθρου 61 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ, ν. 2238/1994, Α' 151). Με τις διατάξεις αυτές προβλέφθηκε μεν διαδικασία υποβολής ανακλητικής δήλωσης ενώπιον της φορολογικής αρχής, η διαδικασία, εν τούτοις, αυτή

²¹ Βλ. μ.ά. ΣτΕ (Ολ.) 2941/2000· ΣτΕ 206/2021, 2372-2374/2012, 593/2011, 848/2008, 1062/2005, 884/2005, 1034/2003, 629/1985.

ήταν, όπως κρίθηκε, υποχρεωτική μόνο για την ανάκληση, λόγω πραγματικής πλάνης, η οποία, προϋποθέτουσα την έρευνα πραγματικού, πρέπει να αποδειχθεί από τον φέροντα το σχετικό βάρος φορολογούμενο. Δεν εθίγη, αντιθέτως, η δυνατότητα απευθείας άσκησης προσφυγής για την ανάκληση, λόγω νομικής πλάνης, περίπτωση που εξακολούθησε να ρυθμίζεται από τις γενικές αρχές περί ανακλήσεως των φορολογικών δηλώσεων²².

Στηριζόμενη σε αυτά τα ερμηνευτικά πορίσματα έκανε δεκτό ότι η διατήρηση της δυνατότητας άσκησης απευθείας προσφυγής στις περιπτώσεις αυτές και μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ δεν είναι ασύμβατη με την εισαχθείσα με το άρθρο 63 του ίδιου Κώδικα ενδικοφανή διαδικασία, δεδομένου ότι πρόκειται για περιορισμένης έκτασης εξαίρεση, η οποία δεν ανατρέπει τη λογική του συστήματος ενδικοφανούς επίλυσης των φορολογικών διαφορών, ούτε, άλλωστε, αναιρεί τον σκοπό και το ωφέλιμο αποτέλεσμα της ενδικοφανούς προσφυγής, ενόψει και της φύσης των δυνάμενων να προβληθούν λόγω ανάκλησης ως αμιγώς νομικών, ως αναγόμενων, δηλαδή, στην ισχύ, το κύρος και την ερμηνεία κανόνων δικαίου. Διαλαμβάνει δε συγκεκριμένες ερμηνευτικές παραδοχές. Ειδικότερα έκανε δεκτό ότι η αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, συνεπαγόμενη την υποχρεωτική τήρηση της κατ' άρθρο 19 του ΚΦΔ διοικητικής διαδικασίας (υποβολή τροποποιητικής δήλωσης) και για την ανάκληση φορολογικών δηλώσεων, λόγω νομικής πλάνης, την οποία και υιοθέτησε η προμνησθείσα Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου δεν ευρίσκει επαρκές έρεισμα στη διατύπωση των προαναφερόμενων νομοθετικών διατάξεων. Κατέληξε έτσι στο ίδιο ερμηνευτικό συμπέρασμα με βάση τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, όπως ακριβώς έπραξε στο παρελθόν και κατά την ερμηνεία της προϊσχύσασας διάταξης του άρθρου 61 παράγραφος 4 του ν. 2238/1994. Προχώρησε όμως περαιτέρω και στην ερμηνευτική προσέγγιση της ratio των συγκεκριμένων διατάξεων (άρθρο 19 και 63 του ΚΦΔ) και έκανε δεκτό ότι στις περιπτώσεις των γενικών αρχών ανακλήσεως των φορολογικών δηλώσεων, τυχόν απόκλιση από τις οποίες θα έπρεπε, λόγω της νομολογιακής προέλευσης και της θεμελίωσής τους στις περί νομιμότητας του φόρου συνταγματικές διατάξεις, να συνάγεται σαφώς από το γράμμα των οικείων διατάξεων και τον επιδιωκόμενο σκοπό. Ανατρέχοντας στην αιτιολογική έκθεση και τις προπαρασκευαστικές εργασίες ψήφισης του ΚΦΔ διεπίστωσε ότι «...Τέτοια νομοθετική πρόθεση δεν προκύπτει από την οικεία αιτιολογική έκθεση και τις λοιπές προπαρασκευαστικές εργασίες ψήφισης του ΚΦΔ (βλ. Πρακτικά Α΄ Τμήματος Διακοπών της Βουλής, συνεδρίαση Γ΄ της 25.07.2013, σελ. 312-367), ενώ μόνη η ανάγκη ενοποίησης των διάσπαρτων διατάξεων της προγενέστερης φορολογικής νομοθεσίας, η οποία αποτέλεσε έναν από τους σκοπούς του νομοθέτη, δεν συνεπάγεται, κατ' ανάγκη, τον αποκλεισμό της δυνατότητας άσκησης απευθείας προσφυγής για την ανάκληση φορολογικής δήλωσης, για αμιγώς νομικούς λόγους». Περαιτέρω και σε αντίθεση με την ερμηνευτική παραδοχή του Διοικητικού Εφετείου προσεγγίζοντας συνδυαστικά την ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 19 και 63 του ΚΦΔ έκανε δεκτό ότι η διατήρηση της δυνατότητας αυτής, δηλαδή της

²² Βλ. ΣτΕ(Ολ) 2941/2000· ΣτΕ 206/2021· ΣτΕ 110/2021· ΣτΕ 1751/2017· ΣτΕ 425/2017· ΣτΕ 2502/2016· ΣτΕ 4075/2012· ΣτΕ 2372-2374/2012· ΣτΕ 884/2005· ΣτΕ 848/2008· ΣτΕ 1540/2001 κ.ά.

προσφυγής απευθείας στο διοικητικό δικαστήριο, χωρίς την τήρηση της προηγούμενης ενδικοφανούς διαδικασίας του άρθρου 63 ΚΦΔ, μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ δεν είναι ασύμβατη με την εισαχθείσα ενδικοφανή διαδικασία, η τήρηση της οποίας είναι κατ' αρχήν υποχρεωτική προ της εισαγωγής των φορολογικών διαφορών ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων δεδομένου ότι πρόκειται για περιορισμένης έκτασης εξαίρεση, η οποία δεν ανατρέπει τη λογική του συστήματος ενδικοφανούς επίλυσης των φορολογικών διαφορών, ούτε, άλλωστε, αναιρεί τον σκοπό και το ωφέλιμο αποτέλεσμα της ενδικοφανούς προσφυγής, ενόψει και της φύσης των δυνάμενων να προβληθούν λόγων ανάκλησης ως αμιγώς νομικών, ως αναγόμενων, δηλαδή, στην ισχύ, το κύρος και την ερμηνεία κανόνων δικαίου²³. □

²³ Πρβλ. ΣτΕ 157/2023· ΣτΕ 2710-2714/2021· ΣτΕ 1686/2019· ΣτΕ 1483-1485/2019.