



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604562

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 01-02-2018

Αριθμός Απόφασης: 1119

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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' 1440/27-4-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

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.

4. Την από 04-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: **α)** του «..... του, με ΑΦΜ» και **β)** της «....., με ΑΦΜ, κατοίκων αμφοτέρων, οδός αρ., κατά της με αρ. πρωτ./2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, σε αίτησή τους για ακύρωση του με αρ. ειδοποίησης/2017 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2006, που εκδόθηκε με βάση την τροποποιητική δήλωση που υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 57 του Ν. 4446/2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: **α)** του «..... του, με ΑΦΜ» και **β)** της «....., με ΑΦΜ», η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα (κοινοποίηση με συστημένη επιστολή άρ. 5 Ν. 4174/2013, θεωρηθείσα νομίμως κοινοποιημένη την 07-09-2017) και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. πρωτ./2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών απορρίφθηκε το από 12-07-2017 ταυτάριθμο αίτημα των προσφευγόντων, να προβεί η Δ.Ο.Υ. σε νέα εκκαθάριση της υποβληθείσας βάσει των διατάξεων του Ν. 4446/2016 συμπληρωματικής δήλωσης, οικ. έτους 2006 και να ακυρωθεί το με αρ. ειδοποίησης/2017 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων.

Με το από 30-03-2017 και με αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2006, το οποίο εκδόθηκε κατόπιν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, βάσει των διατάξεων του Ν. 4446/2016, προέκυψε, σε βάρος των προσφευγόντων, διαφορά προς καταβολή φόρου εισοδήματος ποσού 135.605,05 €.

Το ως άνω ποσό φόρου βεβαιώθηκε με τον υπ' αρ./2017 χρηματικό κατάλογο στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών (Α.Τ.Β./2017).

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε στους προσφεύγοντες, δυνάμει των υπ' αριθμ./2015 και/2016, αντίστοιχα, εντολών ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαπιστώθηκε αφενός ότι οι προσφεύγοντες ασκούσαν επιχειρηματική δραστηριότητα, με αντικείμενο εργασιών την πώληση ακινήτων (άρθ. 28 του Ν. 2238/94) και αφετέρου ότι δεν δήλωσαν ως όφειλαν εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγή), από την πώληση ακινήτων.

Ειδικότερα όσον αφορά στη δεύτερη προσφεύγουσα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι «...*δε δήλωσε για να φορολογηθεί ως εισόδημα Δ' πηγής το κέρδος από την πώληση οριζόντιων ιδιοκτησιών επί της ανεγερθείσας πολυώροφης οικοδομής σε οικόπεδο στη θέση «.....» Ο.Τ., στη συμβολή των οδών, εντός του σχεδίου πόλεως της, ποσού ύψους 903.457,83€, αλλά αντιθέτως δήλωσε ποσό 530.935,78€ στον κωδικό 782 (Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων), ως μειωτικό ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης...».*

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 60.359,89€ και της προσφεύγουσας στο ποσό των 271.037,34€ [Εισόδημα από ατομική επιχείρηση ανέγερσης οικοδομών: 903.457,83 X 30% (Συντ. καθ. κέρδους 15% προσαυξημένος κατά 100% λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ΚΒΣ, βάσει του άρ. 34 παρ. 2 ΚΦΕ)] και επιπλέον, επιβλήθηκαν από τον έλεγχο τα προβλεπόμενα από τον Κ.Φ.Δ. πρόστιμα.

Στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου πραγματοποιήθηκε επιπλέον και άρση του τραπεζικού απορρήτου. Από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι,

σε διάφορες πωλήσεις ακινήτων, το εισπραχθέν τίμημα ήταν μεγαλύτερο από το αναγραφόμενο στα αντίστοιχα συμβόλαια πώλησης.

Οι προσφεύγοντες είχαν αρχικώς υποβάλλει στην αρμόδια ΔΟΥ ΙΗ' Αθηνών την με αριθμό καταχώρησης χειρόγραφη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οικ. έτους 2006.

Μεταξύ άλλων, στον πίνακα 4Γ «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ» ο προσφεύγων είχε συμπληρώσει στον κωδικό 401 (Καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση) το ποσό των 60.359,89€ και στον κωδικό 425 (Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση) το ποσό των 373.983,75€, καθώς επίσης και στον πίνακα 5 στον κωδικό 727 (για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων...) το ποσό των 65.905,21€. Παράλληλα, η προσφεύγουσα σύζυγος, είχε συμπληρώσει στον κωδικό 738 (δαπάνη που καταβάλατε για την ανέγερση οικοδομών) το ποσό των 173.921,26€ και στον κωδικό 782 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων) το ποσό των 530.935,78€. Βάσει της ως άνω δήλωσης προέκυψε για καταβολή, φόρος εισοδήματος ποσού ύψους 16.773,94€.

Εν συνεχεία, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο πρώτος εξ' αυτών ανέγραψε στον κωδικό 737 (δαπάνη για την ανέγερση οικοδομών...) το ποσό των 103.060,19€. Με την εκκαθάριση της δήλωσης δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

Μετά την ψήφιση του ν. 4446/2016, (άρ. 57 έως 61) περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, οι προσφεύγοντες έκαναν χρήση των ευεργετικών διατάξεων και υπέβαλαν στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών δεύτερη τροποποιητική δήλωση για το οικ. έτος 2006, με την οποία μηδένισαν τον κωδικό 782 (ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων) και εισήγαγαν στον κωδικό 402 (καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση της συζύγου) το ποσό των 135.518,67€ και στον κωδικό 426 (ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση της συζύγου) το ποσό των 903.457,83€.

Κανένας άλλος κωδικός δεν τροποποιήθηκε με την ανωτέρω δήλωση. Με την εκκαθάριση της δήλωσης προέκυψε φόρος εισοδήματος ποσού ύψους 152.378,99€. (διαφορά βεβαιωθέντος φόρου 135.605,05 €.)

Στις 12-07-2017 οι προσφεύγοντες υπέβαλαν την υπ' αριθμ. πρωτ. αίτησή τους με θέμα «Εκκαθάριση συμπληρωματικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων βάσει του ν. 4446/2016 οικ. έτους 2006», σύμφωνα με την οποία ζητούσαν «...να προβείτε σε νέα εκκαθάριση, χωρίς να ληφθεί υπόψη ως τεκμαρτή δαπάνη της δεύτερης εξ ημών το ποσό των 173.921,26€ ... άλλως κατά την εκκαθάριση, σύμφωνα με το άρ. 19 παρ. 2 περ. γ' ν. 2238/1994, να αφαιρεθεί το ποσό των 530.935,78€, το οποίο προέρχεται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων».

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτούνται να ακυρωθεί η αρνητική απάντηση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, με την οποία απορρίφθηκε το αίτημα να γίνει νέα εκκαθάριση της υποβληθείσα βάσει των διατάξεων του Ν. 4446/2016 συμπληρωματικής δήλωσης και να ακυρωθεί ο με αρ./2017 χρηματικός κατάλογος, ισχυριζόμενοι τα εξής:

1) Η χρήση 2005, σύμφωνα με την κρίση της υπ' αρ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ έχει υποπέσει σε παραγραφή.

2) Παρανόμως ο Προϊστάμενος της ΙΖ' Αθηνών επέβαλε φόρο σε αυτόν καθώς με την υποβληθείσα βάσει των διατάξεων του Ν. 4446/2016 συμπληρωματική δήλωση, δηλώθηκε συμπληρωματικό εισόδημα μόνο από την δεύτερη εξ' αυτών, ύψους 135.803,67€.

3) Παρανόμως, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης προστέθηκε στο δηλωθέν εισόδημα και των δύο «διαφορά τεκμηρίων».

4) Να γίνει νέα εκκαθάριση μόνο με το εισόδημα που δηλώθηκε με την υποβληθείσα βάσει των διατάξεων του Ν. 4446/2016 συμπληρωματική δήλωση, από την δεύτερη εξ' αυτών, ύψους 135.518,67€.

Επειδή με την παρ. 1 του άρθ. 57 του Ν. 4446/2016, ορίζεται ότι: «**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. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.**».

Επειδή με την παρ. 1 του άρθ. 61 του Ν. 4446/2016, ορίζεται ότι: «**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.**»

Επειδή με την **ΠΟΛ 1009/2017** παρασχέθησαν οδηγίες, από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Πέμπτου Μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. **4446/2016** (Α' 240), και συγκεκριμένα όσον αφορά στο άρθρο **61** ότι: «**1. Οι καταβολές (πιστώσεις στις οφειλές αυτές) που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται (είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, περιλαμβανομένης της παραγραφής).**».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1115/2017** παρασχέθησαν οδηγίες, σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. **4446/2016** (Α' 240), σύμφωνα με τις οποίες :

«Α. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ήδη υποβάλει δήλωση κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. **4446/2016** δύναται να υποβάλει νέα τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση, χρεωστική ή μηδενική, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, επικαλούμενος τις ευεργετικές διατάξεις του νόμου αυτού. Δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 61** του ως άνω νόμου, όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την **ΠΟΛ.1009/19.1.2017** εγκύκλιο, οι καταβολές που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, δεν δύναται να υποβληθεί εκ των υστέρων τροποποιητική (ανακλητική) δήλωση φορολογίας με σκοπό την επιστροφή καταβληθέντος φόρου. Αντίθετα, μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση με σκοπό να διορθωθούν λάθη που έχουν προκύψει κατά την υποβολή προγενέστερης δήλωσης με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θα προκύπτει επιστροφή καταβληθέντος φόρου.

2. Επιπλέον, κατά ρητή διατύπωση των ως άνω διατάξεων, στη ρύθμιση για την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών υπάγονται οι αρχικές ή τροποποιητικές χρεωστικές ή μηδενικές δηλώσεις. Επομένως, δεν δύνανται να υπαχθούν στη ρύθμιση αρχικές ή τροποποιητικές πιστωτικές δηλώσεις, έστω και αν με την τροποποιητική δήλωση πρόκειται να μειωθεί το πιστωτικό υπόλοιπο που είχε προκύψει με την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και ανεξάρτητα αν είχε πραγματοποιηθεί η επιστροφή του φόρου ή όχι. Εντούτοις, εμπίπτουν στις

διατάξεις αυτές δηλώσεις με τις οποίες το πιστωτικό υπόλοιπο μηδενίζεται ή μετατρέπεται σε χρεωστικό.

Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.4446/2016 ορίζεται ότι η ρύθμιση για την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν.4174/2013, καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016. Επομένως, δύνανται να υπαχθούν στην ως άνω ρύθμιση, μεταξύ άλλων, και οι εκπρόθεσμες δηλώσεις απόδοσης του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.2238/1994 αναφορικά με τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο (σχετ. το αριθ. πρωτ. 1124250/11731π.ε./Β0012/13.4.2009 έγγραφο). Αντίθετα, δηλώσεις οι οποίες υποβάλλονται κατ' εφαρμογή άλλων διατάξεων από αυτές που περιλαμβάνονται στο ως άνω Παράρτημα, δεν δύνανται να υπαχθούν στην παρούσα ρύθμιση.

2. Διευκρινίζεται, ακόμη, ότι δεν υπάγονται στην παρούσα ρύθμιση αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τις οποίες δηλώνεται ζημία της χρήσης στην οποία αφορά η δήλωση, ανεξάρτητα αν από τη δήλωση προκύπτει παράλληλα και υποχρέωση καταβολής τέλους ή εισφοράς (π.χ. τέλος επιτηδεύματος, τέλος χαρτοσήμου), εκτός αν με αυτές μειώνεται η ζημία που είχε δηλωθεί με την αρχική δήλωση. (σχετ. περ. γ' παρ. 1 του άρθρου 60 ν.4446/2016 και ΠΟΛ.1009/19.1.2017 εγκύκλιος).....».

Επειδή με την **ΠΟΛ.1114/22.7.2016** δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ):

«**1.** Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ. 1).

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 (παρ. 2).

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 (παρ. 3).

2. Το ΝΣΚ (Β' Τμήμα), με την υπ' αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του ΚΦΔ.

α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του ΚΦΔ (Ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της παρ. 1 του άρθρου 62 του Ν.2238/1994 προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την παρ. 4 του άρθρου 64 του Ν.2238/1994 ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεών του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα

ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επιπλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (Σ.τ.Ε. 3643/2013, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001 κ.ά.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (Σ.τ.Ε. 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του ΚΦΔ, η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.

γ) Στην περίπτωση που υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις οι οποίες αντιστοιχούν στις προαναφερθείσες πρώην συμπληρωματικές δηλώσεις των οποίων η υποβολή είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν έχουν υποβληθεί πριν ή μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο, η φορολογική αρχή νομίμως αποδέχθηκε την υποβολή τους και επέβαλε τον, δυνάμει αυτών, προκύψαντα κύριο και πρόσθετο φόρο, καθώς επίσης νομίμως υπήγαγε την εταιρεία στις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.4321/2015 και, ως εκ τούτου, δεν υπάρχει νόμιμη δυνατότητα για την εκ νέου επιβολή και είσπραξη των ως άνω επιβαρύνσεων.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 272 του Α.Κ.: «Ό,τι καταβλήθηκε χωρίς γνώση της παραγραφής δεν αναζητείται. Έγγραφη συμβατική αναγνώριση αξίωσης που έχει παραγραφεί, καθώς και η παροχή ασφάλειας, είναι έγκυρες αν έγιναν χωρίς γνώση της παραγραφής.».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το προαναφερθέν ιστορικό της υπόθεσης, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν τροποποιητική δήλωση φόρου με τους όρους και τις προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016, περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών.

Επειδή η υποβολή τροποποιητικών ή συμπληρωματικών δηλώσεων δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, καθώς ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου.

Επειδή, όσον αφορά στις δηλώσεις αυτές, αναγράφονται μόνο τα ποσά που αφορούν στην συμπληρωματική φορολογητέα ύλη ή στην τροποποίηση αυτής, στους αντίστοιχους κωδικούς και αφορούν στον μόνο λόγο που επικαλείται ο φορολογούμενος για την τροποποίηση της δηλώσεώς του.

Επειδή, για την εκκαθάριση των συμπληρωματικών δηλώσεων λαμβάνονται υπόψη μόνο τα δηλωθέντα ή τροποποιηθέντα βάσει των δηλώσεων αυτών ποσά, λαμβανομένου υπόψη και των δηλωθέντων με την αρχική δήλωση, χωρίς να διενεργείται έλεγχος.

Επειδή οι προσφεύγοντες, κατά την υποβολή της συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, παρέλειψαν οι ίδιοι να μηδενίσουν το ποσό που αφορούσε σε τεκμαρτή δαπάνη για την ανέγερση οικοδομών, ποσού 173.921,26€, στον κωδικό 738 του πίνακα 5 της δήλωσης, το

οποίο είχε δηλωθεί με την αρχική δήλωση και δε μηδενίστηκε με καμία από τις δύο υποβληθείσες συμπληρωματικές.

Επειδή το ποσό των 530.935,78€, στον κωδικό 782 (Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ...) και που μειώνει την ετήσια δαπάνη διαβίωσης, που είχε δηλωθεί με την αρχική τους δήλωση, το διέγραψαν οι ίδιοι με την τελευταία τροποποιητική δήλωση του ν. 4446/2016.

Επειδή η εν λόγω εκκαθάριση πραγματοποιήθηκε με βάσει τα δεδομένα των δηλώσεων αρχικών και τροποποιητικών, όπως ακριβώς τα είχαν δηλώσει οι προσφεύγοντες.

Επειδή στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 61 του Ν. 4446/2016, ορίζεται σαφώς ότι οι φόροι που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των άρθρων 57 & 58 του ίδιου νόμου, δεν επιστρέφονται και ότι οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται, οι προσφεύγοντες οι οποίοι υπήχθησαν οικειοθελώς στις διατάξεις του Ν. 4446/2016 περί εθελούσιας αποκάλυψης φορολογητέας ύλης, καταχρηστικώς αιτούνται την διαγραφή των βεβαιωμένων ποσών που προέκυψαν με το εκκαθαριστικό σημείωμα κατόπιν οικειοθελούς υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων, με την αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη καθώς τελούσε εις γνώση τους ότι οι καταβολές (πιστώσεις στις οφειλές αυτές) που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται. (άρ. 61 παρ. 1 Ν. 4446/2016).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./04-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής των **α)** του «..... του, με ΑΦΜ» και **β)** «....., με ΑΦΜ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με την νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.