



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 8.10.2018

Αριθμός απόφασης: 4322

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 1036990 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.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14.05.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Διονύσου Αττικής, οδός, αρ., κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί των μηδενικών τροποποιητικών δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το σημείωμα αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14.05.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο

σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο ιστορικό

Κατόπιν υποβολής από τον προσφεύγοντα τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα οικ. έτη 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του ν.4446/2016, εκδόθηκαν τα κάτωθι εκκαθαριστικά σημειώματα:

- το με αριθ. ειδοποίησης/16.11.2017 (αρ. δήλωσης, αρ. χρημ. καταλόγου/12) εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2007, με βάση την τροποποιητική δήλωση 1, με το οποίο προέκυψε τελικό χρεωστικό 58.882,61 ευρώ, αντί του αρχικού χρεωστικού 458,17 ευρώ,
- το με αριθ. ειδοποίησης/16.11.2017 (αρ. δήλωσης, αρ. χρημ. καταλόγου/11) εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2008, με βάση την τροποποιητική δήλωση 1, με το οποίο προέκυψε τελικό χρεωστικό 130.087,27 ευρώ, αντί του αρχικού χρεωστικού 2.693,87 ευρώ,
- το με αριθ. ειδοποίησης/16.11.2017 (αρ. δήλωσης....., αρ. χρημ. καταλόγου/9) εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2009, με βάση την τροποποιητική δήλωση 1, με το οποίο προέκυψε τελικό χρεωστικό 201.167,25 ευρώ, αντί του αρχικού χρεωστικού 1.435,65 ευρώ,
- το με αριθ. ειδοποίησης/16.11.2017 (αρ. δήλωσης, αρ. χρημ. καταλόγου/8) εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2010, με βάση την τροποποιητική δήλωση 1, με το οποίο προέκυψε τελικό χρεωστικό 1.013.204,82 ευρώ, αντί του αρχικού χρεωστικού 1.260,37 ευρώ,
- το με αριθ. ειδοποίησης/16.11.2017 (αρ. δήλωσης, αρ. χρημ. καταλόγου/7) εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2011, με βάση την τροποποιητική δήλωση 1, με το οποίο προέκυψε τελικό χρεωστικό 146.911,41 ευρώ, αντί του αρχικού χρεωστικού 1.717,56 ευρώ και
- το με αριθ. ειδοποίησης/16.11.2017 (αρ. δήλωσης, αρ. χρημ. καταλόγου/6) ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικ. έτους 2012, με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογούμενου, με το οποίο προέκυψε τελικό χρεωστικό 103.009,56 ευρώ, αντί του αρχικού χρεωστικού 53.924,45 ευρώ.

Κατόπιν έκδοσης των ως άνω εκκαθαριστικών σημειωμάτων, υπέβαλλε νέες τροποποιητικές δηλώσεις, προκειμένου να τροποποιήσει τις ήδη υποβληθείσες με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016 τροποποιητικές δηλώσεις, τις οποίες επέδωσε δικαστικός επιμελητής στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στις 12.01.2018, σύμφωνα με την αριθ.Δ έκθεση επίδοσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς των από 12.01.2018 υποβληθεισών τροποποιητικών μηδενικών δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 και την τροποποίηση των αρχικά υποβληθεισών, στις 15.11.2017 και 17.11.2017 στο πλαίσιο των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016 δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2007 έως και 2012 και να οριστεί μηδενική φορολογική υποχρέωση για τα έτη αυτά, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- παραβίαση των διατάξεων αρ. 61 § 2 του ν.4446/2016 σε συνδυασμό με την διάταξη του αρ. 1 της ΠΟΛ 1115/2017
- παραγραφή επίδικων οικονομικών ετών 2007 έως και 2012.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Επειδή, με τις διατάξεις του ν.4446/2016 αναφορικά με την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών και ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 σχετικά με τη 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 31.5.2017 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.».

Σημειώνεται δε ότι η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου παρατάθηκε αρχικά μέχρι και τις 30.09.2017 (αρθρ. 30 του ν.4474/2017), στη συνέχεια μέχρι και τις 31.10.2017 (αρθρ. 14 του ν.4490/2017) και τέλος μέχρι και τις 25.11.2017 (αρθρ. 11 του ν.4499/2017).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ως ίδιου νόμου, σχετικά με λοιπά ζητήματα, 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.

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.

3. Τα ποσοστά πρόσθετου φόρου που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57 και 58 του παρόντος στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα.

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, δυνάμει της ως άνω νομοθετικής εξουσιοδότησης και προκειμένου να καθοριστεί ο τρόπος, η διαδικασία υποβολής δηλώσεων και να ρυθμιστούν λοιπά θέματα εφαρμογής των ως άνω διατάξεων, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1006/16.01.2017 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπου στο άρθρο 2 αυτής με τίτλο: Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, ορίζονται τα εξής:

«1. Για τις δηλώσεις που αφορούν απόδοση φόρου εισοδήματος, και λοιπών φόρων, τελών, εισφορών, εκ των αναφερομένων στο Παράρτημα του ν. 4174/2013, εφαρμόζονται κατά περίπτωση οι διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται χειρόγραφα.

3. Κατά την υποβολή της αρχικής ή τροποποιητικής χειρόγραφης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. προσκομίζονται, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά από τα οποία προκύπτουν τα ποσά τα οποία δηλώνονται.

Όταν δεν είναι διαθέσιμα τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις εκάστοτε αποφάσεις για τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που εκδίδονται κατ'έτος από τη Φορολογική Διοίκηση, τα εισοδήματα που δηλώνονται αποδεικνύονται με κάθε διαθέσιμο πρόσφορο μέσο.

4. Αν τα εισοδήματα που δηλώνονται προέρχονται από γνωστή πηγή, δηλώνονται στον οικείο κωδικό της δήλωσης. Σε περίπτωση προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη και μη κατονομαζόμενη πηγή, δηλώνονται στον κωδικό 507, για τις χρήσεις μέχρι 31.12.2013, και στον κωδικό 403, για χρήσεις από 1.1.2014. Ως προς τα δικαιολογητικά στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην παρ. 12 της ΠΟΛ 1095/2011 εγκυκλίου.».

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1009/19.01.2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016 για την «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών», ειδικότερα δε για την φορολογία εισοδήματος, αναφέρονται τα εξής:

«Για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.4446/2016, στη ρύθμιση για υποβολή των δηλώσεων με βάση τις υπόψη διατάξεις υπάγονται οι αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή.

Η ανωτέρω ρύθμιση καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.09.2016.

Με την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων δεν βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου, καθόσον η βεβαίωση αυτή γίνεται, είτε με βάση τις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) είτε του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994), έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους (ή της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση), το οποίο στην περίπτωση αυτή δεν υφίσταται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1&2 του Γενικού Μέρους καθώς και το κεφάλαιο ΙΙΙ της ΠΟΛ 1115/24.07.2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με την οποία παρασχέθηκαν πρόσθετες οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57 έως 61 του ν.4446/2016, ορίζονται τα εξής:

«Γενικό Μέρος. 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).

3. Με τις διατάξεις της περ. vii της παρ. 2 του άρθρου 60 του νόμου αυτού ορίζεται ότι στις ανωτέρω ρυθμίσεις δεν δύνανται να υπαχθούν οι σύζυγοι ή συγγενείς των προσώπων της παραγράφου αυτής (πρωθυπουργοί, υπουργοί, κ.λπ.), εξ αίματος ή και εξ αγχιστείας μέχρι και β' βαθμού, σε ευθεία γραμμή και εκ πλαγίου.

4. Περαιτέρω, και δεδομένου ότι τα ευεργετήματα από την υπαγωγή στην ως άνω ρύθμιση περιορίζονται σε αυτά που ορίζονται στις διατάξεις των άρθρων 57 και 59, κατά περίπτωση, του ν.4446/2016, συνάγεται ότι δηλώσεις των οποίων η υποβολή εντός ορισμένης προθεσμίας συνιστά προϋπόθεση για την εφαρμογή άλλων διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος δύνανται μεν να υπαχθούν στην παρούσα ρύθμιση αλλά δεν θεραπεύουν τα φορολογικά ζητήματα που ανέκυψαν λόγω της μη εμπρόθεσμης υποβολής τους.

Για παράδειγμα, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της συγκεντρωτικής κατάστασης που ορίζεται από τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ο φορολογούμενος δεν δύναται να επικαλεστεί την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57 - 61 του ν.4446/2016 προκειμένου για την αναγνώριση των διαγραφέντων ποσών επισφαλών απαιτήσεων για τις ανάγκες εφαρμογής της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος.

5. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι δύναται να υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4446/2016, ούτως ώστε να δηλωθούν ποσά που προέρχονται από δωρεά ή γονική παροχή, χωρίς ωστόσο τα εν λόγω ποσά να μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς μεταξύ πραγματικού και τεκμαρτού εισοδήματος (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015 εγκύκλιος). Τα ποσά αυτά δύναται να χρησιμοποιηθούν σύμφωνα με την περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994 ή την περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, κατά περίπτωση, για τα επόμενα έτη (από το έτος υποβολής της δήλωσης και μετά). Επίσης, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται το πραγματικό γεγονός της δωρεάς ή της γονικής παροχής (π.χ. αναλήψεις και καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς), μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την δικαιολόγηση της πηγής προέλευσης των σχετικών κεφαλαίων (σχετ. η ΠΟΛ.1033/21.2.2013 εγκύκλιος).

6. Διευκρινίζεται, επίσης, ότι σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για την αποκάλυψη επιπλέον φορολογητέας ύλης, με βάση τις ως άνω διατάξεις, από προσωπικές εταιρείες και λοιπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα οποία οι ισχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994 προέβλεπαν την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής, απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και από τα φυσικά πρόσωπα (εταίρους ή κοινωνούς) προκειμένου να φορολογηθούν για το επιπλέον ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής (σχετ. η ΠΟΛ.1122/12.4.2002 εγκύκλιος). Για το σκοπό αυτό, η Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα θα πρέπει να αποστείλει σχετικό Πληροφοριακό Δελτίο στη Δ.Ο.Υ. υπαγωγής του φυσικού προσώπου.».

Επειδή, περαιτέρω το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα) με την αριθ. 14/2016 Γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1114/2016, διευκρίνισε: «..... 16. Ωστόσο, η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δηλώσεως (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δηλώσεως και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ως εν προκειμένω, ανάγεται στη σφαίρα της βουλήσεως 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 γνησία παραγραφή (ΣτΕ 3643/22013, ΣτΕ 1378/2006, ΣτΕ 2950/2005, ΣτΕ 1626/2001 κ.ά.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (βλ. ΣτΕ 3788/2005, Μπαλή Γεν. Αρχές, έκδ. 8η, παράγρ. 160-161, Γεωργιάδη-Σταθόπουλο, Γεν. Αρχές σεδ

481). Εξάλλου, κατ' άρθρο 272 εδ.β' Α.Κ. ότι καταβλήθηκε χωρίς γνώση της παραγραφής δεν αναζητείται.».

Επειδή εν προκειμένω οι υποβληθείσες από τον προσφεύγοντα τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. ετών 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με χρήση των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών προκειμένου να τύχει των ευνοϊκών ρυθμίσεων των σχετικών διατάξεων, δεν ανακαλούνται είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, ως εκ τούτου ο προσφεύγων δεν δύναται να υποβάλλει εκ των υστέρων τροποποιητική (ανακλητική) δήλωση αυτών, συνεπώς η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 14.05.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **Α.Φ.Μ.**....., κατοίκου Διονύσου Αττικής, οδός, αρ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΦΑΚΟΣ 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.