



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 7/6/2018

Αριθμός απόφασης: 1174

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....» με **ΑΦΜ** κατοίκου επί της οδού, Τ.Κ., κατά του με αριθμ. ειδοποίησης - 2017 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αριθμ. /31-10-2017 χειρόγραφης δήλωσης και τα προσκομιζόμενα με αυτό σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 13-02-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από -2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος 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:

Ο προσφεύγων αρχικά υπέβαλλε την με αριθμ. /2009 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. Έτους 2009 στην οποία δήλωσε ζημίες της επιχείρησης του βάσει της οποίας δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Στη συνέχεια υπέβαλλε την με αριθμ. χειρόγραφη /31-10-2017 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/16 (οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών) δηλώνοντας στον κωδ. 291 του πίνακα 4 περίπτωση ΣΤ'(καθαρό εισόδημα από τόκους ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων) το ποσό των 161.684,80 €. Με την υποβολή της τροποποιητικής αυτής δήλωσης προέκυψε φόρος εισοδήματος ύψους 49.409,94 € και προσαύξηση φόρου, λόγω εκπροθέσμου, ύψους 9.387,89 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους :

1. Μη νόμιμη η υποβολή και ο περαιτέρω έλεγχος της συμπληρωματικής δήλωσης βάσει ν. 4446/2016.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών και προστίμων για το οικονομικό έτος 2009.
3. Πλημμελής η εκκαθάριση του φόρου που διενεργήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη διότι δε διαπιστώθηκε εάν είχε ήδη γίνει παρακράτηση και απόδοση του φόρου των τόκων.
4. Ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης – η έκδοση εκκαθαριστικού σημειώματος για διαχειριστική περίοδο για την οποία το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει ήδη παραγραφεί προ τριών ετών, προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς σημειώνουμε τα εξής :

Επειδή στο πέμπτο μέρος του κεφαλαίου Α΄ του νόμου 4446/2016, που φέρει τον τίτλο «οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών» και συγκεκριμένα στο άρθρο 57 του 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 31.10.2017 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.

2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. Μετά την υποβολή της δήλωσης διενεργείται, κατά περίπτωση, άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής των [άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997](#) (Α΄ 179), ή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής του [άρθρου 54 του Ν. 4174/2013](#), κατά περίπτωση, και υπολογισμός του τόκου του [άρθρου 53 του Ν. 4174/2013](#).

Εάν από τις ανωτέρω δηλώσεις δεν προκύπτει φόρος, τέλος ή εισφορά δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του [άρθρου 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997](#) ή του [άρθρου 54 του Ν. 4174/2013](#)»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι : «1. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της [παρ. 1 του άρθρου 18](#) και της [παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013](#), στις διατάξεις του άρθρου 57 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο παρόν άρθρο.

2. Στην περίπτωση που έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 57, οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του [άρθρου 14 του Ν. 4174/2013](#). Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών εφαρμόζεται η επόμενη παράγραφος. 3. α. Στην περίπτωση που η εντολή ελέγχου ή η πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου του Ν. 4174/2013 κοινοποιείται μετά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή και έως το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57, οι φορολογούμενοι μπορούν να υποβάλουν δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 για φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή. Οι σχετικές δηλώσεις υποβάλλονται εντός προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης

παροχής πληροφοριών στον φορολογούμενο, εφαρμοζομένων των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 57. β. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ή προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των δεκαπέντε (15) ημερών. Ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει δηλώσεις για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στη σχετική εντολή και μετά την πάροδο των δεκαπέντε (15) ημερών και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57. Για δηλώσεις υποβαλλόμενες σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του κύριου φόρου, εάν πριν την υποβληθείσα δήλωση δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο προσωρινός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, και σε τριάντα τοις εκατό (30%) του κύριου φόρου, εάν στο μεταξύ έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός..... 4. α. Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου ή πρόσκληση παροχής πληροφοριών του [άρθρου 14 του Ν. 4174/2013](#) , οι φορολογούμενοι μπορούν να υποβάλουν δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, για φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή. Οι σχετικές δηλώσεις υποβάλλονται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε δέκα τρία τοις εκατό (13%) του κύριου φόρου.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του νόμου 4446/2016, ορίζεται ότι: 1. Οι διατάξεις των προηγούμενων άρθρων του κεφαλαίου αυτού δεν έχουν εφαρμογή: α) Στις περιπτώσεις στις οποίες, μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος στη Βουλή έχουν κοινοποιηθεί πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρων ή επιβολής προστίμων ή αντίστοιχες πράξεις επιβολής φόρων ή προστίμων με βάση τις, προϊσχύσασες του Ν. 4174/2013, διατάξεις, ως προς φορολογητέα ύλη που έχει περιληφθεί σε αυτές. β) Στις φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται με επιφύλαξη ή σε φορολογικές δηλώσεις από τις οποίες προκύπτει επιστροφή φόρου και κατά το μέρος αυτό. γ) Στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τις οποίες δηλώνεται ζημία της χρήσης στην οποία αφορά η δήλωση. δ) Στις περιπτώσεις που δηλώνονται ποσά προερχόμενα από εγκληματικές δραστηριότητες του [άρθρου 3 του Ν. 3691/2008](#) (Α' 166), εκτός του αδικήματος της υποπερίπτωσης α' της περίπτωσης ιη' του ίδιου άρθρου και νόμου. 2. Στις ανωτέρω ρυθμίσεις δεν δύναται να υπαχθούν πρόσωπα που διατελούν ή έχουν διατελέσει: (i) πρωθυπουργοί, (ii) αρχηγοί πολιτικών κομμάτων που εκπροσωπούνται ή εκπροσωπούντο στο Εθνικό ή το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, (iii) υπουργοί, αναπληρωτές υπουργοί και υφυπουργοί, (iv) βουλευτές και ευρωβουλευτές, (v) διαχειριστές των οικονομικών των πολιτικών κομμάτων, (vi) γενικοί και ειδικοί γραμματείς της Βουλής και της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και (vii) οι σύζυγοι ή συγγενείς των προσώπων της παραγράφου αυτής, εξ αίματος ή και εξ αγχιστείας μέχρι και β' βαθμού, σε ευθεία γραμμή και εκ πλαγίου.»

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του νόμου 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 τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1006/2017**, η οποία εκδόθηκε κατά εφαρμογή του Κεφαλαίου Α΄ του πέμπτου μέρους περί «Οικειοθελούς Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν.4446/2016 (Α΄ 240), ορίζονται τα εξής : «**Άρθρο 1** (Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων)

1. Οι δηλώσεις υποβάλλονται στον αρμόδιο κατά την κείμενη νομοθεσία προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. 2. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται χειρόγραφα, υποβάλλονται σε δύο αντίτυπα. 3. Επί του σώματος των χειρόγραφα υποβαλλόμενων δηλώσεων αναγράφεται ρητά ότι «η δήλωση υποβάλλεται βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 61 του ν. 4446/2016». Στις περιπτώσεις υποβολής δήλωσης φυσικών προσώπων και ατομικών επιχειρήσεων αναγράφεται επιπλέον από τον υπόχρεο και ότι «Δεν εμπίπτω στις εξαιρέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60 του ν. 4446/2016». Η αναγραφή των ανωτέρω εξομοιώνεται με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 (Α΄ 70). Αν δεν αναγραφούν οι ως άνω φράσεις, θεωρείται ότι η υποβληθείσα δήλωση δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016. 4. Εφόσον οι ανωτέρω δηλώσεις υποβάλλονται χειρόγραφα, καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο μεταγραφής δηλώσεων, το οποίο αφορά τη ρύθμιση των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016, ανά φορολογία, ανά έτος, και στο οποίο θα αναγράφονται:

α) Ο αύξων αριθμός χειρόγραφης καταχώρησης, ο οποίος είναι και ο αριθμός της δήλωσης.

β) Η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης.γ) Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του φορολογουμένου.

δ) Το Α.Φ.Μ του φορολογουμένου.ε) Το έτος που αφορά η υποβαλλόμενη δήλωση.στ) Το ποσό του προκύπτοντος φόρου.ζ) Ο τυχόν πρόσθετος φόρος.

5. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται σύμφωνα με την παρούσα ρύθμιση, εκκαθαρίζονται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις κατά το έτος που αφορούν. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η δήλωση θα προβαίνει στην εκκαθάριση της υπολογίζοντας τον πρόσθετο φόρο, κατά περίπτωση, κατ' εφαρμογή των άρθρων 57 και 58 του ν. 4446/2016.

Άρθρο 2 Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

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.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν. 4174/2013, 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.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

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

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.»

Επειδή εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 2 της ΠΟΛ. 1114/2016, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι : «Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την 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 Κ.Φ.Δ.](#) :

α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. (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 61 του Ν.2238/1994](#) ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεων 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 επί πλέον 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 (ΣτΕ 3643/2013, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣτΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του φορολογικού δικαίου η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο με την οποία ο φορολογούμενος γνωστοποιεί κατ'εφαρμογή επιμέρους φορολογικών διατάξεων το είδος και την έκταση της αποκτηθείσας φορολογητέας ύλης, την οποία, η φορολογική αρχή υποχρεούται κατ'αρχήν να εκκαθαρίσει, βεβαιώσει και εισπράξει τον αναλογούντα στη δήλωση φόρο (π.χ. στη φορολογία εισοδήματος να εκδώσει εκκαθαριστικό σημείωμα και να βεβαιώσει και να εισπράξει το φόρο). Ο φορολογούμενος δε, για να αποδεσμευθεί από τα αποτελέσματα της φορολογικής του δήλωσης, θα πρέπει να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει επικαλούμενος είτε πραγματική πλάνη, υπό την έννοια ότι υπέβαλε τη δήλωση θεωρώντας ότι υφίστανται περιστατικά, καταστάσεις και σχέσεις διαφορετικές από την πραγματικότητα, είτε νομική πλάνη, υπό την έννοια ότι, παρότι διέθετε ακριβή αντίληψη και γνώση των συντρέχοντων πραγματικών περιστατικών, εντούτοις δεν εφάρμοσε τον αντιστοιχούντα στα περιστατικά αυτά νομικό κανόνα, καθώς και ότι, εξαιτίας της πλάνης, περιέλαβε στη δήλωση του φορολογητέα ύλη ανύπαρκτη ή υπερβαίνουσα την πραγματική ή μη υποκείμενη σε φόρο.

Εν προκειμένω ο φορολογούμενος κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. την με αριθμ. /31/10/2017 συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009

(διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008) με βάση τις διατάξεις των άρθρων 57 και 61 του ν. 4446/2016, δηλώνοντας στον κωδ. 291 του πίνακα 4 περ. στ' (καθαρό εισόδημα από τόκους έναντι ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων πελατών του), ύψους 161.684,80 €, ενώ στην τελευταία σελίδα της ως άνω δήλωσης ανέγραψε ότι επιφυλάσσεται για κάθε νόμιμο δικαίωμά του. Ταυτοχρόνως με την υποβολή της συμπληρωματικής δήλωσης υπέβαλε και σχετική υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, με την οποία δήλωσε ότι δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις της παρ. 2 του άρθρου 60 του ν. 4446/2016. Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης με την οποία προέκυψε φόρος εισοδήματος ύψους 49.409,94 € και προσαύξηση φόρου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, ύψους 9.387,89 €.

Υπό τα δεδομένα αυτά και λαμβάνοντας υπόψη τις προπαραταθείσες διατάξεις συνάγεται ότι καταρχάς, ορθά η φορολογική αρχή προέβη στην παραλαβή της ανωτέρω δήλωσης καθότι, αυτή, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και της νόμιμης επιλογής του φορολογουμένου, και, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή. Ομοίως, και η εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης, ορθά έλαβε χώρα, αφενός, διότι, δεν συντρέχει περίπτωση εξαίρεσης της περίπτωσης β της παρ. 1 του άρθρου 60 του ν. 4446/2016, και αφετέρου, δε διατυπώνεται ειδική και αιτιολογημένη επιφύλαξη και συνεπώς η υποβληθείσα συμπληρωματική δήλωση δεν φέρει τον τύπο της δήλωσης με επιφύλαξη. Σε κάθε δε περίπτωση, όπως ρητά ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016, 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.

Περαιτέρω ο ισχυρισμός της πλημμελούς εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος, επειδή, δεν ελέγχθηκε από τη φορολογική αρχή αν έχει γίνει παρακράτηση και απόδοση των τόκων, αλυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι, η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο με την οποία ο φορολογούμενος γνωστοποιεί το είδος και την έκταση της αποκτηθείσας φορολογητέας ύλης, ενώ ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να εκκαθαρίσει, βεβαιώσει και εισπράξει τον αναλογούντα στη δήλωση φόρο εισοδήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί ακύρωσης του εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. -2018 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με
ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση το με αριθμ. ειδ. /09-11-2017,
Εκκαθαριστικό Σημείωμα φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009, ποσό πληρωμής με την
παρούσα απόφαση: **58.797,83 €**.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΙΛΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.