



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 22-12-2017

Αριθμός Απόφασης: 6495

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. Τις: **α)** από 24-07-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ» και **β)** από 24-07-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «..... συζ., με ΑΦΜ», κατοίκων, οδός, κατά

των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, που εκδόθηκαν με βάση τις τροποποιητικές δηλώσεις οικ. ετών 2003 έως και 2010, που υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 57 του Ν. 4446/2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τα ως άνω Εκκαθαριστικά Σημειώματα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων των οποίων 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 των από 24-07-2017, με αριθμούς πρωτοκόλλου και ενδικοφανών προσφυγών των: **α)** από 24-07-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ» και **β)** «..... συζ., με ΑΦΜ», αντίστοιχα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στους σχετικούς φακέλους εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με το από 24-05-2017 και με αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2003, 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 21.326,77 €.

2) Με το από 24-05-2017 και με αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2004, 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 39.190,27 €.

3) Με το από 24-05-2017 και με αριθμό ειδοποίησης 1011 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2005, 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 19.720,61 €.

4) Με το από 24-05-2017 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 51.543,69 €.

5) Με το από 24-05-2017 και με αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2007, 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 53.815,32 €.

6) Με το από 24-05-2017 και με αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2008, 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 38.113,99 €.

7) Με το από 24-05-2017 και με αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2009, 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 30.386,72 €.

8) Με το από 24-05-2017 και με αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2010, 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 15.822,37 €.

Με βάσει τις ανωτέρω υποβληθείσες από τους προσφεύγοντες τροποποιητικές δηλώσεις, προέκυψε και διαφορά όσον αφορά την έκτακτη εισφορά του Ν. 3758/2009, για τα οικ. έτη 2008 και 2010.

Με αιτία την αποστολή κατά τα έτη 2010, 2011 και 2012 των κάτωθι εμβασμάτων:

Α/Α	ΕΝΤΟΛΕΑΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ
1			08-06-2010	250.000,00
2			09-06-2010	40.000,00
3			10-06-2010	11.000,00
4			29-07-2010	3.000,00
5			26-08-2010	5.000,00
6			21-10-2010	5.000,00
7			08-12-2010	7.000,00
ΣΥΝΟΛΟ 2010				321.000,00
1			03-01-2011	5.000,00
2			14-01-2011	8.000,00
3			10-02-2011	8.000,00
4			29-03-2011	8.000,00
5			14-04-2011	8.000,00
6			12-05-2011	10.000,00
7			06-06-2011	10.000,00
8			12-12-2011	6.000,00
ΣΥΝΟΛΟ 2011				63.000,00
1			01-02-2012	9.500,00
2			14-05-2012	7.000,00
ΣΥΝΟΛΟ 2012				16.500,00

στο εξωτερικό (Ελβετία), σε λογαριασμό με δικαιούχους τους ίδιους τους προσφεύγοντες, εκδόθηκαν οι υπ' αρ./...../2016 &/...../2016 εντολές ελέγχου, όπως ισχύουν κατόπιν τροποποίησής τους.

Εν συνεχεία, παραδόθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π ηλεκτρονικό αρχείο με το με αρ. πρωτ./...../2016 έγγραφο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, που περιείχε δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών της ημεδαπής και η εντολή επεκτάθηκε στις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2002 έως και 31/12/2013, (οικ. έτη 2003 – 2014) προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση περιουσίας, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία (άρθρο 48 § 3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει).

Από την επεξεργασία των δεδομένων του ηλεκτρονικού αρχείου που διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, διαπιστώθηκε για τους προσφεύγοντες η ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους, ούτε ότι φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου και οι οποίες θεωρήθηκαν από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας.

Μετά τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, οι προσφεύγοντες αποδεχόμενοι αυτές, υπέβαλλαν στην Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος, βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 - 61 του Ν.4446/2016, στις οποίες συμπεριελήφθη προς φορολόγηση η διαπιστωθείσα από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Η φορολογητέα ύλη, όπως αυτή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο και έγινε αποδεκτή από τους προσφεύγοντες, για τα αμφισβητούμενα οικ. έτη, απεικονίζεται στον κατωτέρω πίνακα:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ & ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΤΡΟΠ/ΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΠΟΥ ΥΠΟΒΛΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡ. 57 ΤΟΥ Ν. 4446/2016

ΟΙΚ. ΕΤΗ		ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ				
		ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ν.4446/16	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ
2003	Υπόχρεου	56.889,59	44.653,41	101.543,00	101.543,00	0,00
	Συζύγου	10.699,46	1.500,00	12.199,46	12.199,46	0,00
2004	Υπόχρεου	46.399,33	71.795,75	118.195,08	118.195,08	0,00
	Συζύγου	12.801,27	14.300,00	27.101,27	27.101,27	0,00
2005	Υπόχρεου	41.499,79	37.359,12	78.858,91	78.858,91	0,00
	Συζύγου	13.573,80	6.500,00	20.073,80	20.073,80	0,00
2006	Υπόχρεου	50.727,84	102.248,00	152.975,84	152.975,84	0,00
	Συζύγου	13.779,03	10.300,00	24.079,03	24.079,03	0,00
2007	Υπόχρεου	58.237,49	107.885,60	166.123,09	166.123,09	0,00
	Συζύγου	15.748,81	9.000,00	24.748,81	24.748,81	0,00
2008	Υπόχρεου	51.604,58	74.985,16	126.589,74	126.589,74	0,00
	Συζύγου	16.573,51	10.025,00	26.598,51	26.598,51	0,00
2009	Υπόχρεου	47.243,37	45.115,95	92.360,32	92.360,32	0,00
	Συζύγου	17.044,80	17.600,00	34.644,80	44.644,80	0,00
2010	Υπόχρεου	102.831,48	28.014,66	130.846,14	130.846,14	0,00
	Συζύγου	17.824,75	9.800,00	27.624,75	27.624,75	0,00

Σύμφωνα με τα δεδομένα του ανωτέρω πίνακα (της έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για κανένα από τα αμφισβητούμενα οικονομικά έτη, μετά την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων του Ν. 4446/2016, δεν προέκυψε για καταλογισμό, ούτε διαφορά φόρου εισοδήματος ούτε διαφορά στις εισφορές που αντιστοιχούσαν στην φορολογητέα ύλη των τροποποιητικών δηλώσεων, για τους προσφεύγοντες.

Οι προσφεύγοντες, με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές, αιτούνται να ακυρωθούν τα εκκαθαριστικά σημειώματα Φόρου Εισοδήματα με βάση τις τροποποιητικές δηλώσεις οικ. ετών 2002-2010, με τα οποία καλούνται να καταβάλλουν το συνολικό ποσό των 275.312,62€, ισχυριζόμενοι τα εξής:

1) Η με αρ. πρωτ./2017 αίτησή του για υπαγωγή στις διατάξεις του Ν. 4446/2016 υπεβλήθη πριν την δημοσίευση της υπ' αρ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ και ενώ αγνοούσε συγγνωστά, ότι οι διαδοχικές παρατάσεις παραγραφής είναι αντισυνταγματικές.

2) Επίκληση της υπ' αρ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ.

3) Οι φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου έναντι αυτού και της συζύγου του έχουν υποπέσει στην πενταετή παραγραφή της παρ. 1 του άρθ. 84 του Ν. 2238/1994.

4) Το γεγονός ότι οικειοθελώς υπήχθησαν στη διαδικασία ρύθμισης της οφειλής (Ν. 4152/2013) για τον φόρο που προέκυψε κατόπιν της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων (Ν. 4446/2016) ουδέν μεταβάλλει τ' ανωτέρω, καθώς δεν υφίσταται οφειλή και δεν μπορεί να τους καταλογισθεί αναγνώριση παραγεγραμμένης οφειλής.

5) Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 272 του Α.Κ., όταν συμπληρωθεί η παραγραφή ο υπόχρεος έχει το δικαίωμα ν' αρνηθεί την παροχή.

6) Επειδή η φορολογική απαίτηση του Δημοσίου έχει παραγραφεί, γι' αυτό έχουν δικαίωμα ν' αρνηθούν την οφειλή.

Επειδή οι προσφεύγοντες έχουν ασκήσει χωριστές ενδικοφανείς προσφυγές και συγκεκριμένα ο πρώτος από τους προσφεύγοντες την υπ' αριθμ./24-07-2017 και η προσφεύγουσα σύζυγός του την υπ' αριθμ./24-07-2017, με τις οποίες ζητείται η ακύρωση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων Φόρου Εισοδήματος με βάση τις τροποποιητικές δηλώσεις οικ. ετών 2002-2010, με τα οποία καλούνται να καταβάλλουν το συνολικό ποσό των 275.312,62€, δεδομένου ότι κατά τα έτη αυτά υπέβαλαν κοινή φορολογική δήλωση και ως εκ τούτου οι ανωτέρω ενδικοφανείς προσφυγές συνεξετάζονται από την Υπηρεσία μας.

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.

I. 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 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 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 τροποποιητικές δηλώσεις φόρου με τους όρους και τις προϋποθέσεις

των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016, περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών. Στη συνέχεια με τις ενδικοφανείς προσφυγές που υπέβαλαν στην Δ.Ο.Υ Αιγάλεω, οι οποίες εν συνεχεία διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, ζητούν να ακυρωθούν τα εκκαθαριστικά σημειώματα Φόρου Εισοδήματος που εκδόθηκαν με βάση τις υποβληθείσες από τους ίδιους τροποποιητικές δηλώσεις οικ. ετών 2002-2010, με τα οποία καλούνται να καταβάλλουν το συνολικό ποσό των 275.312,62€.

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 τα εκκαθαριστικά σημειώματα κατόπιν οικειοθελούς υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων, με την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη των υπό κρίση οικονομικών ετών, 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: α) της με αριθμ. πρωτ./24-07-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του, με ΑΦΜ» και β) της με αριθμ. πρωτ./24-07-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της «..... συζ., 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.