



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 : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 16-12-2019

Αριθμός απόφασης: **3585**

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 τροποποιήθηκε ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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).», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 « Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/08-08-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στο Δήμο, οδός, και εκπροσωπείται νόμιμα και ενεργεί ως διάδοχος της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, που είχε έδρα στην και Α.Φ.Μ., κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επί της με αριθμό πρωτ./2019 αίτησης της ως άνω προσφεύγουσας εταιρείας περί ανάκλησης των κάτωθι τροποποιητικών δηλώσεων του Ν. 4446/2016 που υπέβαλε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. : 1. Της με αριθμό/2017 τροποποιητικής δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οικον. έτους 2009, 2. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικον. έτους 2010 3. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/01/2008 έως 31/01/2008, 4. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου

01/02/2008 έως 29/02/2008, 5. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/03/2008 έως 31/03/2008, 6. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/04/2008 έως 30/04/2008, 7. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/05/2008 έως 31/05/2008, 8. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/06/2008 έως 30/06/2008, 9. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/07/2008 έως 31/07/2008, 10. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/08/2008 έως 31/08/2008, 11. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/09/2008 έως 30/09/2008, 12. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/10/2008 έως 31/10/2008, 13. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/11/2008 έως 31/1/2008, 14. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/12/2008 έως 31/12/2008, 15. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, έτους 2008 16. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/01/2009 έως 31/01/2009, 17. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/02/2009 έως 28/02/2009, 18. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/03/2009 έως 31/03/2009 19. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/04/2009 έως 30/04/2009, 20. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/06/2009 έως 30/06/2009, 21. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/07/2009 έως 31/07/2009, 22. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/08/2009 έως 31/08/2009, 23. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/10/2009 έως 31/10/2009, 24. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/11/2009 έως 30/11/2009, 25. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/12/2009 έως 31/12/2009, 26. της από 03-02-2017 τροποποιητικής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, έτους 2009, 27. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ημερολογιακής περιόδου 01/03/2010 έως 31/03/2010, 28. της με αριθμό/2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ., ημερολογιακής περιόδου 01/05/2010 έως 31/05/2010, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ/2019 πρώτο (Α΄) υπόμνημα το οποίο κατέθεσε η προσφεύγουσα εταιρεία στην Υπηρεσία μας.

6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ/2019 δεύτερο (Β΄) υπόμνημα το οποίο κατέθεσε η προσφεύγουσα εταιρεία στην Υπηρεσία μας.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/08-08-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στο Δήμο, οδός, και εκπροσωπείται νόμιμα και ενεργεί ως διάδοχος της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, που είχε έδρα στην και Α.Φ.Μ. μέχρι και τον 12ο του 2009, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων τις εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο ιστορικό της υπόθεσης.

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, η προσφεύγουσα εταιρεία την 03-02-2017, κάνοντας χρήση των άρθρων 57 – 61 του Ν. 4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ τις ως άνω αναφερόμενες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τις χρήσεις 2008 - 2009 και 2010, ως διάδοχος της Ομόρρυθμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» και για το 2010 ως «.....». Κατόπιν υποβολής των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων του Ν. 4446/2016, βεβαιώθηκε και καταβλήθηκε από τη προσφεύγουσα εταιρεία, ποσό Ευρώ επτακοσίων δύο χιλιάδων εξακοσίων εβδομήντα τριών και ενενήντα (702.673,90 Ευρώ).

Στην προσφεύγουσα εταιρεία, δυνάμει των υπ' αριθμ./2015 (επανέλεγχος για χρήσεις 2008-2009) και/2015 (για χρήση 2010) εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ εκκίνησε από την ως άνω Δ.Ο.Υ. φορολογικός έλεγχος για τις χρήσεις 2008-2010 κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ./...../...../2015 εγγράφου του τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης & Ασφαλιστικής Προστασίας της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας.

Στην προσφεύγουσα επιδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ στις 09-12-2016 το με αριθ./..... Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 το οποίο καταλόγιζε σε βάρος της προσωρινά παραβάσεις για λήψη έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010.

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 αίτησή της, με την οποία αιτήθηκε την επιστροφή του ανωτέρω καταβληθέντος ποσού Ευρώ 702.673,90, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, καθότι ως ισχυρίζεται η ίδια, αφορά παραγεγραμμένες χρήσεις. Η ως άνω Δ.Ο.Υ., με την με αριθμό πρωτοκ./2019 απάντησή της, ανέφερε ρητά πως το αίτημα αυτό της προσφεύγουσας εταιρείας δε δύνατο να ικανοποιηθεί, επικαλούμενη ερμηνεία του άρθρου 61 παρ. 1 του Ν. 4446/2016 καθώς και το περιεχόμενο της ΠΟΛ 1009/2017.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα εταιρεία με την με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 αίτησή της, υπέβαλλε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ εκ νέου αίτημα – δήλωση περί ανάκλησης των επίμαχων

τροποποιητικών δηλώσεων ν. 4446/2016 λόγω νομικής πλάνης υποβολής αυτών, την οποία αίτηση αυτή η ως άνω Δ.Ο.Υ. αρνήθηκε σιωπηρώς.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αρχικά ζήτησε την ανάκληση των ως άνω προσβαλλόμενων δηλώσεων, να γίνει νέα εκκαθάριση φόρου αφαιρούμενης στο σύνολό της για κάθε δήλωση, της φορολογητέας ύλης που προστέθηκε με τις ανακαλούμενες με την υπό κρίση προσφυγή τροποποιητικές δηλώσεις και να της επιστραφεί το σύνολο του ποσού που κατέβαλε αχρεωστήτως δυνάμει των προαναφερομένων ανακληθέντων δηλώσεων, ισχυριζόμενη ότι:

1. Εξαναγκάστηκε στην υποβολή στις 3-2-2017 των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσεων 2008 και 2009 δυνάμει του ν. 4446/2016, ευρισκόμενη υπό καθεστώς ανάγκης και νομικής πλάνης, ήτοι για χρήσεις που το 2017 το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει σε βάρος της φόρους και πρόστιμα.
2. Κατά τον χρόνο της υποβολής των προσβαλλόμενων δηλώσεων η προσφεύγουσα εταιρεία αγνοούσε παντελώς ότι στην πραγματικότητα δεν υφίστατο κίνδυνος και τυχόν ενεργός νόμιμη αξίωση του δημοσίου, λόγω της ως άνω αναφερόμενης παραγραφής.
3. Η βεβαίωση και η καταβολή φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ δυνάμει των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων που υπέβαλε η προσφεύγουσα είναι μη νόμιμη και αντίθετη στις αρχές του Κράτους Δικαίου, της ισονομίας και της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας. Τούτο διότι οι εν λόγω δηλώσεις υπεβλήθησαν υπό το φόβο και την απειλή επιβολής δυσμενέστατων οικονομικών κυρώσεων σε βάρος της για τις χρήσεις που αγνοούσε νομικά ότι το δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποπέσει σε παραγραφή και ότι θα μπορούσε δικαστικώς να έχει προσφύγει και ακυρώσει αυτές αν είχαν υποβληθεί.
4. Η επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ με προσαυξήσεων το 2017 για τις χρήσεις 2008-2010 δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 57-61 ν. 4446/2016 και των δηλώσεων που τα άρθρα αυτά προβλέπουν είναι παράνομη ως αντισυνταγματική και αντίθετη στο άρθρο 4 παρ. 78 του Συντάγματος.
5. Παραβίαση της συνταγματικής αρχής της νομιμότητας του φόρου. Από την γραμματική ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 61 § 1 ν. 4446/2016 συνάγεται ότι αυτή αναφέρεται αποκλειστικά και μόνο σε ανάκληση των υποβληθέντων δηλώσεων επί ποσών φόρων που νομίμως όφειλε ο φορολογούμενος κατά το χρόνο υποβολής των σχετικών δηλώσεων και σε καμία περίπτωση δεν υπερισχύει των προβλέψεων του άρθρου 19§ 1 ν. 4174/2013.
6. Επίκληση άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

Σε συνέχεια των ανωτέρω η προσφεύγουσα κατέθεσε στην Υπηρεσία μας την 29-10-2019, το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ/2019 πρώτο (Α') υπόμνημα στο οποίο ζήτησε την ακύρωση όλων των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων επαναλαμβάνοντας τους ως άνω ισχυρισμούς της περί ύπαρξης από την πλευρά της νομικής πλάνης ως προς την υποβολή των επίμαχων τροποποιητικών δηλώσεων, και περί αντισυνταγματικότητας της ρύθμισης του άρθρου 61 παρ. 1 ν. 4446/2016.

Ακολούθως η προσφεύγουσα κατέθεσε στην Υπηρεσία μας την 29-11-2019, το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ/2019 δεύτερο (Β') υπόμνημα με την οποία προβαίνει σε διόρθωση και συμπλήρωση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής διευκρινίζοντας ότι αυτή στρέφεται κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επί της υπ' αριθμ./2019 αίτησης – δήλωσης ανάκλησης των ως άνω αναφερθέντων δηλώσεων ν. 4446/2016. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή παραδεκτώς στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επί της ως άνω αναφερόμενης υπ' αριθμ./2019 αίτησής περί ανάκλησης των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων και εκ παραδρομής στο σχετικό δικόγραφο δεν γίνεται ρητή μνεία ότι η υπό κρίση προσφυγή στρέφεται κατά της ως άνω τεκμαιρόμενης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, πλην όμως είναι εμφανές από το περιεχόμενο της κρινόμενης προσφυγής, ότι αυτό είναι ταυτόσημο ως προς τους λόγους και το αιτητικό του εν λόγω αιτήματος και κατ' ορθή ερμηνεία του δικογράφου (αναλογική εφαρμογή του άρθρου 46 ΚΔΔ), χωρίς να παράγεται αμφιβολία ως προς το αντικείμενο της δίκης, στρέφεται κατά της σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας να επιστρέψει στην προσφεύγουσα τα ποσά που κατέβαλε δυνάμει των από 20-06-2019 ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων ν. 4446/2016.

Στην προκειμένη περίπτωση, κατά το χρόνο άσκησης της υπο κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (8-8-2019) δεν είχε συμπληρωθεί το τασσόμενο τρίμηνο για να κριθεί η ως άνω υπ' αριθ./2019 αίτηση ανάκληση ως σιωπηρώς απορριφθείσα πλην όμως τούτο συμπληρώθηκε στις 18-8-2019 και ενόσω ακόμα εκκρεμεί στην Υπηρεσία μας η προσφυγή, καθώς η Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ουδέποτε απάντησε στην ως άνω αίτηση. (Σχετ. άρθρο 63 παρ. 2 ν. 2717/1999).

Επειδή στο άρθρο 57§1 του ν. 4446/2016 περί «Οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών» ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή περαιτέρω, στο **άρθρο 61** του ιδίου ως άνω νόμου 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 με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1009/2017** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: «**Άρθρο 61 Α.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 υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1115/2017** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, με την οποία δόθηκαν πρόσθετες οδηγίες εφαρμογής των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: «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.1009/2017 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».

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα κατέβαλε τα προκύπτοντα ποσά φόρου με τις εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις του Ν. 4446/16 όπως προκύπτει από την ως άνω αναφερόμενη έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ προς την Υπηρεσία μας

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, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό **πλαίσιο**.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/08-08-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, που εκπροσωπείται νόμιμα και ενεργεί ως διάδοχος της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.