



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: **3586**

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. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ 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 από 1-2-2017 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2011, δυνάμει της οποίας βεβαιώθηκε και καταβλήθηκε ποσό 78.630,37 ευρώ,
- 2) της υπ' αριθ./2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ ημερολογιακής περιόδου 01-10-2010 έως 31-10-2010, δυνάμει της οποίας βεβαιώθηκε και καταβλήθηκε ποσό 18.972,70 ευρώ,

- 3) της υπ' αριθ./2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ ημερολογιακής περιόδου από 01-11-2010 έως 30-11-2010, δυνάμει της οποίας βεβαιώθηκε και καταβλήθηκε ποσό 16.815,53 ευρώ,
- 4) 4) της υπ' αριθ./2017 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ ημερολογιακής περιόδου από 01-12-2010 έως 31-12-2010, δυνάμει της οποίας βεβαιώθηκε και καταβλήθηκε ποσό 18.137,12 ευρώ.

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. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ .

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

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/12-08-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, 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 01-02-2017, κάνοντας χρήση των άρθρων 57 – 61 του Ν. 4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ τις ως άνω αναφερόμενες τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσης 2010, δυνάμει των οποίων βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν τα ως άνω αναφερόμενα ποσά.

Στην προσφεύγουσα εταιρεία, δυνάμει των υπ' αριθμ./2015 (επανάλεγχος 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 Αστυνομείας & 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 ως άνω Δ.Ο.Υ. τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 αίτησή της, περί ανάκλησης των αρχικώς προσβαλλόμενων ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων 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. Το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα για τη χρήση 2010 είχε υποπέσει σε παραγραφή το 2017.
2. Η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων το 2017 δυνάμει του Ν. 4446/2016 για τη χρήση 2010 έλαβε χώρα λόγω νομικής πλάνης καθώς δηλώθηκε φορολογητέα ύλη για χρήση που πλέον δεν είχε φορολογική υποχρέωση και το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει και να μας κοινοποιήσει φόρους είχε παραγραφεί.
3. Η βεβαίωση και η καταβολή φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ, δυνάμει των ένδικων δηλώσεων που υποβάλαμε είναι μη νόμιμη και αντίθετη στις αρχές του Κράτους Δικαίου, της ισονομίας και της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας. Τούτο διότι οι ένδικες δηλώσεις υπεβλήθησαν υπό το φόβο και την απειλή επιβολής δυσμενέστατων οικονομικών κυρώσεων σε βάρος μας για χρήσεις που αγνοούσαμε νομικά ότι το δικαίωμα του δημοσίου είχε υποπέσει σε παραγραφή.
4. Η επιβολή φόρων εισοδήματος, ΦΠΑ και προσαυξήσεων το 2017 για τη χρήση 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 και 78 του Συντάγματος στο μέτρο που εισάγει, παραπλανητικά και άδικα, προβλέψεις για βεβαίωση και είσπραξη φόρων για χρήσεις που το δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά το χρόνο υποβολής των σχετικών δηλώσεων.
5. Η συνταγματική κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας του φόρου προϋποθέτει την επιβολή φορολογικών βαρών δυνάμει διατάξεων που είναι σύμφωνες με το Σύνταγμα και για χρήσεις που το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Επειδή από την γραμματική ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 61 § 1 Ν. 4446/2016 συνάγεται με σαφήνεια 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 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), με βάση το οποίο είναι επιτρεπτή η υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης, σε περίπτωση που φορολογούμενος διαπιστώσει λάθη ή παραλείψεις σε υποβληθείσα ήδη φορολογική του δήλωση.
6. Το άρθρο 61 του Ν. 4446/2016 ως φορολογικός νόμος πρέπει να ερμηνεύεται στενά.....και υπέρ του φορολογούμενου ως προς την σχετική απαγόρευση ανάκλησης δηλώσεων που εισάγει και δεν μπορεί να κριθεί ότι αποκλείει τη περίπτωση διόρθωσης σφαλμάτων - πλάνης του φορολογούμενου όταν αυτός προέβη σε υποβολή δηλώσεων από νομική του πλάνη, ήτοι εν προκειμένω πλάνη ότι δηλώνει φορολογητέα ύλη για χρήσεις που έχουν υποπέσει σε παραγραφή.
7. Το Σύνταγμα στο άρθρο 4 παρ. 5 αυτού ορίζει ότι «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους», στο δε άρθρο 78 παρ. 1 όχι «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της

φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».....

8. Σύμφωνα με την ΣΤΕ 1738/2017 κρίθηκε ότι η παραγραφή είναι ουσιαστικό στοιχείο της φορολογικής ενοχής, ήτοι είναι στοιχείο που συγκροτεί τη νομική της βάση ως προς το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει και να εισπράξει ένα φόρο για μία συγκεκριμένη χρήση. Ο δε σχετικός χρόνος παραγραφής για μια φορολογική χρήση δύναται σύμφωνα με το άρθρο Σ 78 παρ. 2 να τροποποιείται με νόμο που ψηφίστηκε μέχρι το τέλος του επόμενου έτους της χρήσης την οποία αφορούσε η δοθείσα νομοθετική παράταση. Επομένως η δυνατότητα του Δημοσίου να βεβαιώσει και να εισπράξει φόρους για τη χρήση 2010 συμπληρώθηκε καταρχήν στις 31-12-2016 και δεν υφίστατο μέχρι 31-12-2011 για τη χρήση 2010 σχετική διάταξη που να τροποποιεί τους οικείους κανόνες παραγραφής. Επομένως οι διατάξεις των άρθρων 57-61 Ν. 4446/2016, ψηφισθείσες το 2016, στο μέτρο που εισάγουν αποκλίσεις από τον προαναφερόμενο κανόνα επεκτείνοντας εκ του πλαγίου τη δυνατότητα του Δημοσίου το 2017 να καταλογίσει και να εισπράξει φόρους για τη χρήση 2010 είναι αντίθετες στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Άρα οι φορολογικές υποχρεώσεις - ενοχές που παράγονται δυνάμει δηλώσεων των διατάξεων αυτών για παραγεγραμμένες το 2017 χρήσεις στερούνται νόμιμης βάσης και είναι ακυρωτές.

9. Στο Ν. 4446/2016 δεν υπάρχει καμία ρητή πρόβλεψη που να ορίζει τι συμβαίνει σε περίπτωση που στη σχετική δήλωση του φορολογουμένου εμφιλοχώρησαν αποδεδειγμένα νομικά σφάλματα ως προς τη φορολογητέα ύλη που δηλώνει, όπως για παράδειγμα εν προκειμένω όταν προβαίνει σε δήλωση φορολογητέας ύλης για χρήσεις που η φορολογική του ενοχή έχει υποπέσει σε παραγραφή και το Δημόσιο δεν είχε δικαίωμα να του καταλογίσει φόρους και πρόστιμα. Επομένως είναι αναγκαία η ερμηνεία της σχετικής διάταξης του άρθρου 61 Ν. 4446/2016 σύμφωνα με τις αρχές του φορολογικού δικαίου και τις επιταγές της αρχής του Κράτους Δικαίου.

10. Εν προκειμένω, λόγω ερμηνευτικών αμφιβολιών και σε εκδήλωση της αρχής *in dubio contra fiscum*, η διάταξη του αρθρ. 61 Ν. 4446/2016, στενά ερμηνευμένη πρέπει να κριθεί ότι απαγορεύει την ανάκληση δηλώσεων σε περιπτώσεις φορολογικών υποχρεώσεων που δεν είχαν υποπέσει σε παραγραφή το 2017, τις οποίες είχε αποκρύψει ο φορολογούμενος και αποκάλυψε δυνάμει του Ν. 4446/2016.

11. Σύμφωνα με το άρθρο 78 του Συντάγματος και την απορρέουσα εξ αυτού αρχή της νομιμότητας του φόρου δε δύναται να ερμηνευτεί το άρθρο 61 Ν. 4446/2016 κατά τρόπο που να θεωρηθεί ότι απαγορεύει την ανάκληση δηλώσεων για ποσά και φορολογικές ενοχές τις οποίες δεν όφειλε ο φορολογούμενος κατά το χρόνο υποβολής των ενδίκων δηλώσεων καθώς οι χρήσεις για τις οποίες έκανε δήλωση είχαν υποπέσει σε παραγραφή.

12. Διαφορετική ερμηνεία του άρθρου 61 Ν. 4446/2016 θα ήταν αντίθετη, σε συνδυασμό με όσα αναφέρονται ανωτέρω, με την αρχή του Κράτους δικαίου και τις ευθέως συναγόμενες επί μέρους συνταγματικές αρχές της ασφάλειας του δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου....

13. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, ο Ν. 4446/2016 πρέπει συστηματικά ερμηνευμένος να κριθεί ότι αποβλέπει στην οικειοθελή αποκάλυψη αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης χρήσεων για τις οποίες δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα, επί των οποίων δίδεται το

ευεργέτημα μειωμένων πρόσθετων φόρων και λοιπών ποινών λόγω της οικειοθελούς ενέργειας του φορολογούμενου.

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 προσβαλλόμενων 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 αντισυνταγματικότητα 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. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ επί της υπ΄ αριθμ. πρωτ./2019 αίτησης – δήλωσης ανάκλησης των ως άνω αναφερθέντων δηλώσεων ν. 4446/2016. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι η κρινομένη ενδικοφανής προσφυγή παραδεκτώς στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ 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. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, 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. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ 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 υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (12-8-2019) 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 17-8-2019 και ενόσω ακόμα εκκρεμεί στην Υπηρεσία μας η προσφυγή, καθώς η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ ουδέποτε απάντησε στην ως άνω αίτηση.

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 .

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/12-08-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με διακριτικό τίτλο «» με ΑΦΜ

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.