



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/07/2017

Αριθμός Απόφασης: 1445

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

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 1069/4-3-2014 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 με ημερομηνία/**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του ..., με ΑΦΜ, κατά των με αρ. ειδοποίησης ., . & .../...-2017 εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012 & 2013 αντίστοιχα της Γ.Γ.Π.Σ.

5. Τα με αρ. ειδοποίησης ..., .. & .../...-2017 εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012 & 2013 αντίστοιχα της Γ.Γ.Π.Σ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ..., με **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το από ...-2017 και με αριθμό ειδοποίησης ... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 της Γ.Γ.Π.Σ. (αριθμός αρχικής δήλωσης) προέκυψε φόρος εισοδήματος ύψους **881,85€**.

Με το από ...-2017 και με αριθμό ειδοποίησης ... ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012 της Γ.Γ.Π.Σ. (αριθμός αρχικής δήλωσης ...) προέκυψε φόρος εισοδήματος ύψους 4.929,13€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 519,57€, δη σύνολο φόρου **5.448,70€**.

Με το από ...-2017 και με αριθμό ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013 της Γ.Γ.Π.Σ. (αριθμός αρχικής δήλωσης ...) προέκυψε φόρος εισοδήματος ύψους 4.066,56€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 468,75€, δη σύνολο φόρου **4.535,31€**.

Οι με αρ. καταχώρησης ..., & .../2017 αρχικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2011, 2012 & 2013 υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα εκπρόθεσμα στις .../2017 στην Δ.Ο.Υ. ..., βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν και να επαναυπολογιστούν τα με αρ. ειδοποίησης ..., ... &/...2017 εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

Η φορολογική αρχή μη νόμιμα απέρριψε και διέγραψε από τους αντίστοιχους κωδικούς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, τον φόρο που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες για τα οικ. έτη 2011 -2013 (κωδ. 315), καθώς και τα ποσά που αφορούν δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049) οικ. ετών 2012-2013.

Δεν δικαιολογείται η διαγραφή των ανωτέρω ποσών, καθώς ο ν. 4446/2013 στο άρθρο 59§1 ρητά ορίζει, αναφορικά με τις δηλώσεις που υποβάλλονται στο πλαίσιο του νόμου αυτού, ότι δεν επιβάλλονται πρόστιμα, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει, όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 4446/16 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 τις2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§1 του ν. 4474/17 ορίζεται ότι: «1. Η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 4446/2016 (Α' 240) παρατείνεται από τότε που έληξε μέχρι και τις2017.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 59 του ν. 4446/16 ορίζεται ότι: 1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (Α'129) ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές....»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι : «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθ. 84 του ν. 2238/94, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010, ορίζεται : «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί.....Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.»

Επειδή, σύμφωνα με την 408/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. , που έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1068/14.03.2012 εγκύκλιο στην περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, η τριετής παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου γεννάται από την καταβολή του, αν κατά το χρονικό αυτό σημείο δεν υφίστατο όντως υποχρέωση καταβολής για πραγματικό ή νομικό λόγο. Όταν όμως η καταβολή του φόρου, κατά το χρονικό σημείο που ενεργείται είναι νόμιμη, αλλά ο φόρος δεν οφείλεται από επιγενόμενο λόγο, (όπως είναι η υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης) η αξίωση προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου γεννάται από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο ανέκυψε ο επιγενόμενος λόγος οπότε και αρχίζει ο χρόνος της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση αυτού του φόρου. Σε αυτή την περίπτωση εμπίπτει και η διενέργεια παρακράτησης φόρου, όταν η καταβολή αυτού παρίσταται νόμιμη το χρόνο που διενεργείται αλλά η αξίωση του φορολογούμενου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς,

καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του Δημοσίου προς απόδοσή τους (κατ' εφαρμογή του καθεστώτος της έκπτωσης και του συμψηφισμού, κατ' άρθρο 10 παρ. 3 και 4 του ν. 2238/1994) γεννώνται κατά το χρόνο υποβολής της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου θα φορολογηθούν τα εισοδήματα, από τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος αυτός, και θα λάβει χώρα η εκκαθάριση του φόρου (σχετ. και το υπ' αρ. πρωτ. Δ12Α 1165279 ΕΞ2014/12.12.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών).

Το ΝΣΚ διευκρίνισε ότι η τριετής παραγραφή προς απόδοση από το Δημόσιο, των αχρεωστήτως προκαταβληθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων, αρχίζει, όχι από το χρόνο της καταβολής τους στη Φορολογική Αρχή, αλλά, από την υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης, στην περίπτωση που αυτή υποβληθεί εμπρόθεσμα, ενώ, αν αυτή δεν υποβληθεί εμπρόθεσμα, από τη λήξη της, κατά νόμο, προθεσμίας για την υποβολή της κατ' εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/94.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «**2.** Ο φόρος που προκύπτει με βάση την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων της παραγράφου 1 μειώνεται:

α) Για εισόδημα μέχρι και είκοσι μία χιλιάδες (21.000) ευρώ κατά δύο χιλιάδες εκατό (2.100) ευρώ. Εφόσον ο φόρος που προκύπτει είναι μικρότερος των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ το ποσό μείωσης περιορίζεται στο ποσό του φόρου.

β) Για εισόδημα πάνω από είκοσι μία (21.000) ευρώ το ποσό μείωσης της περίπτωσης α' περιορίζεται κατά εκατό (100) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ εισοδήματος και μέχρι εξαντλήσεως του ποσού των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ.

Προκειμένου να διατηρηθεί ακέραιο το ποσό της μείωσης του φόρου, ο φορολογούμενος απαιτείται να προσκομίσει αποδείξεις που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των Κανόνων Απεικόνισης Συναλλαγών ή σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης για δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος, η σύζυγος του ή τα τέκνα που τους βαρύνουν.Το ποσό των αποδείξεων δαπανών, που απαιτείται να προσκομισθούν, ορίζεται σε ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του δηλούμενου και φορολογούμενου με την κλίμακα της παραγράφου αυτής ατομικού εισοδήματος. Το ποσό των αποδείξεων που προσκομίζεται δεν απαιτείται να υπερβαίνει τις δέκα χιλιάδες πεντακόσια (10.500) ευρώ. **Οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί γίνονται αποδεκτές μόνον εφόσον έχουν περιληφθεί στην εμπρόθεσμη δήλωση.** λογίζονται συνολικά και για τους δύο συζύγους και επιμερίζονται μεταξύ τους ανάλογα με το δηλούμενο και φορολογούμενο σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου αυτής ατομικό εισόδημα.....**9.** Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες της παραγράφου 1 εκπίπτουν: α) **Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 έως 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος. Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013 υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα εκπρόθεσμα, στις .../2017, ήτοι μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος όλων των ως άνω οικείων οικονομικών ετών. Συνεπώς, κατά το χρόνο υποβολής των εκπρόθεσμων δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του προσφεύγοντος για συμψηφισμό (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013.

Περαιτέρω κατ' εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν. 2238/94 οι προσκομισθείσες από τον προσφεύγοντα αποδείξεις δαπανών δεν δύναται να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου των οικ. ετών 2012-2013 καθώς οι σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα.

Επειδή, η εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, δεν συνιστά φορολογική ή διοικητική κύρωση, με αποτέλεσμα οι διατάξεις του άρθρου 59 του Ν. 4446/16 να μην τυγχάνουν εφαρμογής στην παρούσα περίπτωση.

Ως εκ τούτου, ορθά η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη στον μη συνυπολογισμό των παρακρατηθέντων φόρων και στην εξαίρεση των δαπανών αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών κατά την εκκαθάριση των εκπρόθεσμων αρχικών δηλώσεών του προσφεύγοντος, ενώ ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. .../...-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ..., με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση

Οικονομικό έτος 2011: Χρεωστικό ποσό: 881,85€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αρ. ειδοποίησης ... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 της Γ.Γ.Δ.Ε.

Οικονομικό έτος 2012: Χρεωστικό ποσό: 5.448,70€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αρ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012 της Γ.Γ.Δ.Ε.

Οικονομικό έτος 2013: Χρεωστικό ποσό: 4.535,31€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αρ. ειδοποίησης ... ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012 της Γ.Γ.Δ.Ε.

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.