



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/07/2018

Αριθμός απόφασης: 1469

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης /2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α), με **ΑΦΜ** και β) με **ΑΦΜ**, κατοίκων, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των : α) με αριθμ. Ειδ. -2018 εκδοθέντος εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την με αριθμ. /2017 αρχική εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και β) με αριθμ. Ειδ. /21-03-2018 εκδοθέντος

εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την με αριθμ. /2017 αρχική εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. Τα ανωτέρω εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από /2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των, με **ΑΦΜ** και της με **ΑΦΜ**, 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:

Με το αρ. ειδ. -2018 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού Έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προέκυψε κύριος φόρος ύψους 951,88 €, φόρος εκπροθέσμου ύψους 571,13 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 353,84€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **1.876,85 €**, για τα εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του.

Με το αρ. ειδ. -2018 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού Έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προέκυψε κύριος φόρος ύψους 2.390,92 €, φόρος εκπροθέσμου ύψους 1.219,37 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 331,17€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **3.941,46 €**.

Τα εν λόγω εκκαθαριστικά σημειώματα εκδόθηκαν μετά την διενέργεια της εκκαθάρισης των εκπρόθεσμων με αριθ. -2017 και -2017 αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013, αντίστοιχα. Κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων αυτών δεν συμψηφίστηκαν οι παρακρατηθέντες φόροι από μισθωτές υπηρεσίες με τους αναλογούντες φόρους, δεδομένου ότι οι ως άνω δηλώσεις υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα και μετά την πάροδο της τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής τους.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενοι ότι οι σοβαροί οικογενειακοί λόγοι και λόγοι υγείας που αντιμετώπισαν στο παρελθόν, τους εμπόδισαν να διεκπεραιώσουν εμπροθέσμως τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Ουδέποτε όμως υπήρξε δόλος με σκοπό να αποκρύψουν

εισοδήματα που προήλθαν από μισθωτές υπηρεσίες και για τα οποία εξάλλου παρακρατήθηκε και αποδόθηκε ο αναλογών φόρος, στο έτος που τα εισοδήματα αυτά δημιουργήθηκαν. Με τα ως άνω εκκαθαριστικά σημειώματα καλούνται τώρα να καταβάλλουν τον φόρο για τα δύο αυτά έτη χωρίς να ληφθεί υπόψη ο φόρος που προκαταβλήθηκε κατά το χρόνο δημιουργίας των από μισθωτές υπηρεσίες. Παράλληλα ισχυρίζονται, ότι πρόκειται για εσφαλμένη πρακτική της φορολογικής διοίκησης, καθότι στην συγκεκριμένη περίπτωση, ούτε ζήτημα επιστροφής φόρου υφίσταται, ούτε αχρεωστήτως καταβολή φόρου συντρέχει, αλλά πρόκειται για φόρους που ορθά κατέβαλαν για εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες αξιώνοντας την μη επανακαταβολή αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται, μεταξύ άλλων, στη μεν παράγραφο 11 ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν, στη δε παράγραφο 43 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 άρθρου 84 του ν. 4438/1994, ορίζεται ότι :”*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.....*”

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη 408/2011 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1068/2012 δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου με κύριο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος, η οποία (δήλωση) υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της.

Επειδή, στο υπ’ αριθμ.πρωτ. Δ12Α1165279 ΕΞ 2014/12.12.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών και σε αναφορά της υπ’ αριθμ.408/2011 ομόφωνης γνωμοδότησης του ΝΣΚ (που έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ 1068/14-03-2012) επισημαίνεται ότι «Στην περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου η τριετής παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου γεννάται από τη καταβολή του (εάν κατά το χρονικό αυτό σημείο δεν υφίστατο όντως

υποχρέωση καταβολής), 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 περίπτωση διενέργειας (κατά τις διατάξεις του ΚΦΕ) παρακράτησης φόρου, όπου η καταβολή αυτού παρίσταται νόμιμη, αλλά, η αξίωση του φορολογούμενου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς, καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του Δημοσίου προς απόδοσή τους, γεννώνται κατά το χρόνο υποβολής της 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.

Συνεχίζοντας το συλλογισμό του το Ν.Σ.Κ. διευκρίνισε πως ειδικότερα έχει κριθεί 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, νομολογιακή λύση που υιοθετήθηκε ρητά με την παρ. 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 32 Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, οι με αριθμ. και αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013, αντίστοιχα, υποβλήθηκαν στις 20-12-2017, ήτοι μετά την παρέλευση τριετίας από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής τους και συνεπώς έχουν εφαρμογή οι ως άνω διατάξεις και οδηγίες.

Επειδή, οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν

αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Εξάλλου, η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του φόρου αναλόγως των ειδικότερων οικογενειακών και οικονομικών συνθηκών που τελεί ο κάθε φορολογούμενος και ως εκ τούτου, η προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμη.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης /2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **ΤΟΥ**, με **ΑΦΜ** και του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2012

χρεωστικό ποσό: 1.876,85 €

Οικονομικό έτος 2013

χρεωστικό ποσό : 3.941,46 €

Τα παραπάνω ποσά προέκυψαν από την εκκαθάριση των με αριθμ. και /2017 αρχικών εκπρόθεσμων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013, αντίστοιχα.

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

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.