



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 16/11/2017

Αριθμός απόφασης: 5897

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. 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 20.06.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της (ΑΦΜ), κατοίκου Καλλιθέας Αττικής, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /12.05.2017 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. /12.05.2017 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα προέβη στις 14.06.2012, με την υπ' αριθμ.δήλωσή της στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, σε εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών με αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες ψυχολόγου» με ημερομηνία διακοπής την 31.12.2010. Στις 13.04.2017 επανήλθε με την υπ' αριθμ. πρωτ./13.04.2017 αίτησή της προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, αιτούμενη την αλλαγή της ως άνω ημερομηνίας παύσης εργασιών από 31.12.2010 σε 15.01.2007 (ημ/νία διορισμού) ή 16.05.2007 (ημ/νία όπου εξέδωσε την τελευταία Α.Π.Υ.). Το εν λόγω αίτημά της απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ./12.05.2017 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, καθώς βάσει της παρ.6 της ΠΟΛ 1019/2017, η ημ/νία διακοπής εργασιών δεν δύναται να τροποποιηθεί και να αντικατασταθεί με άλλη προγενέστερη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να διορθωθεί ο λανθασμένος χρόνος διακοπής της δραστηριότητάς της, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η προσφεύγουσα, στις 12.03.2003, κατόπιν αίτησής της στο Τ.Ε.Β.Ε. εξαιρέθηκε από την ασφάλιση στο εν λόγω ταμείο, λόγω της παράλληλης απασχόλησής της ως μισθωτής και την υπαγωγή της στην ασφάλιση του ΙΚΑ. Ωστόσο, στις 15.01.2007 διορίστηκε ως ΠΕ ΨΥΧΟΛΟΓΟΣ στο Κέντρο Ψυχικής Υγείας Αγίων Αναργύρων όπου έπαψε να ασκεί τη δραστηριότητά της και εξέδωσε την τελευταία της Α.Π.Υ. στις 16.05.2007. Λόγω προσωπικών προβλημάτων, αμέλησε να προβεί τότε σε διακοπή εργασιών, ενώ συνέχισε να υποβάλει μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ε3. Στις 13.06.2012 προέβη σε εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών με ημ/νία 31.12.2010 και σύμφωνα με την ενημέρωση που είχε από τον αρμόδιο υπάλληλο, η εν λόγω διακοπή δεν μπορούσε να αναχθεί πριν την 31.12.2010 δεδομένου ότι έως τότε είχε υποβάλει μηδενικές δηλώσεις, συνεπώς αποδέχθηκε την ημ/νία αυτή που ορίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ. Ωστόσο, στις 17.01.2017 ενημερώθηκε από τον Ο.Α.Ε.Ε. για τη διαγραφή και αυτεπάγγελτη επανεγγραφή της στα μητρώα ασφαλισμένων του Ο.Α.Ε.Ε. και για την οφειλή της σε εισφορές για το χρονικό διάστημα 12.03.2003 έως 31.12.2010.
- Στην πραγματικότητα δεν είχε επιχειρηματική δραστηριότητα από τις 15.01.2007 όπου διορίστηκε στο Δημόσιο, άλλως τις 16.05.2007 όπου εξέδωσε την τελευταία της Α.Π.Υ., ενώ η Φορολογική Διοίκηση προέβη σε εσφαλμένη εφαρμογή των νομοθετικών διατάξεων, καθώς βάσει των ΠΟΛ 1068/2001 και ΠΟΛ 1028/2003 που ίσχυαν τότε, αλλά και της ΠΟΛ 1163/2016 που ισχύει σήμερα, η διακοπή εργασιών ανάγεται στον πραγματικό χρόνο παύσης εργασιών ανεξαρτήτως εάν έχουν υποβληθεί μηδενικές δηλώσεις εισοδήματος.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1γ του άρθρου 36 του **ν. 2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ)**, προβλέπεται ότι η δήλωση οριστικής παύσης εργασιών υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. για μεν τα φυσικά πρόσωπα εντός δέκα (10) ημερών από την οριστική παύση των εργασιών τους, για δε τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων εντός τριάντα (30) ημερών από τη λύση τους, ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 10 του **ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, κατόπιν τροποποίησής του με το **ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/3.8.2016)** ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός τριάντα (30) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχεθήκαν κατά το χρόνο της εγγραφής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 της **ΠΟΛ 1102/14.07.2005** όπως ίσχυε προβλεπόταν ότι «6. Στις περιπτώσεις που κατά την υποβολή των δηλώσεων έναρξης, μεταβολής και διακοπής εργασιών διαπιστώνεται ότι θίγονται θέματα, η επίλυση των οποίων εξαρτάται από την εκτίμηση πραγματικών περιστατικών, αντιμετωπίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στα πλαίσια άσκησης των ελεγκτικών του αρμοδιοτήτων. 7. Ειδικά επί εκπρόθεσμων δηλώσεων διακοπής εργασιών πέραν του ενός (1) έτους, πριν τη χορήγηση της αντίστοιχης βεβαίωσης, διενεργείται ο προσήκων φορολογικός έλεγχος, προκειμένου να διαπιστώνεται ο πραγματικός χρόνος παύσης εργασιών παράλληλα με την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου», ενώ με την **ΠΟΛ 1006/31.12.2013** (ΦΕΚ Β 19/10.1.2014) στο πλαίσιο του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προβλέπεται ότι «σε περίπτωση που, κατά την υποβολή των δηλώσεων της παρούσας διαπιστώνεται ότι, θίγονται θέματα, η επίλυση των οποίων εξαρτάται από την εκτίμηση πραγματικών περιστατικών, αντιμετωπίζονται, μετά από έγκριση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια άσκησης των ελεγκτικών του αρμοδιοτήτων».

Επειδή, με τις επικαλούμενες από την προσφεύγουσα εγκυκλίου **ΠΟΛ 1068/19.03.2001** και **ΠΟΛ 1028/21.02.2003** περί εκπρόθεσμης διακοπής επιχειρηματικής δραστηριότητας πέραν του έτους με βάση τον πραγματικό χρόνο διακοπής των επιχειρήσεων, όπως ίσχυαν, προβλεπόταν αρχικώς με την ΠΟΛ 1068/2001 ότι «[...] στην περίπτωση που κατά το κρινόμενο χρονικό διάστημα έχουν υποβληθεί μηδενικές δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ κ.λπ. δε θα γίνεται δεκτή η εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών, δεδομένου ότι με την υποβολή των δηλώσεων, έστω και μηδενικών, υποδηλώνεται ότι δεν έχει υπάρξει διακοπή εργασιών», ενώ με την μεταγενέστερη ΠΟΛ 1028/2003 διευκρινίσθηκε πλέον ότι «στις περιπτώσεις που κατά το κρινόμενο διάστημα, έχουν υποβληθεί μηδενικές δηλώσεις Φ.Ε. & Φ.Π.Α., το έννομο αποτέλεσμα παράγεται από το πραγματικό γεγονός της παύσης εργασιών της επιχείρησης και όχι από το τυπικό γεγονός της υποβολής μηδενικών δηλώσεων. Επομένως μηδενικές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί δεν μπορούν, κατ' αρχήν, να αποτελέσουν αιτία να αποστερηθεί ο φορολογούμενος του δικαιώματός του, να υποβάλλει τη δήλωση διακοπής των εργασιών του εκπρόθεσμα με ημερομηνία διακοπής την ημερομηνία πραγματικής παύσης εργασιών του».

Επειδή, η ως άνω θέση της Φορολογικής Διοίκησης ότι η εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών θα γίνεται δεκτή και στις περιπτώσεις που έχουν υποβληθεί μηδενικές δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., εφόσον από τα πραγματικά περιστατικά ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. διαπιστώνει με βεβαιότητα τον πραγματικό χρόνο της διακοπής εργασιών, επιβεβαιώνεται και με τις ισχύουσες σήμερα εγκυκλίου **ΠΟΛ 1163/2016** (ΦΕΚ Β' 3779/23.11.2016) και **ΠΟΛ 1019/03.02.2017**. Ωστόσο, βάσει της **ΠΟΛ 1019/2017** «Παροχή οδηγιών για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ 1163/2016 (Β 3779/23-11-2016) Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε.» ορίζεται ότι «6. Χρειάζεται επίσης να σημειωθεί ότι **η ημερομηνία διακοπής εργασιών επιχείρησης, είτε η διακοπή έγινε κατόπιν έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. είτε λόγω λύσης του καταστατικού των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που έχει νομίμως δημοσιευθεί, σύμφωνα με το ισχύον κάθε φορά νομοθετικό πλαίσιο, είναι μία και μοναδική (καταληκτική), δεν τροποποιείται και οι φορολογούμενοι δεν δύνανται να την αντικαταστήσουν με άλλη προγενέστερη**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 του ν. 4474/2017, ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές

εγκυκλίου, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. **Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση**, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων. 3. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα προέβη στις 14.06.2012, με την υπ' αριθμ.δήλωσή της στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, σε εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών με αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες ψυχολόγου» με ημερομηνία διακοπής την 31.12.2010 και συντάχθηκε ειδική έκθεση για τις «Διαπιστώσεις κατά την Διαδικασία Διακοπής Εργασιών» βάσει της οποίας ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου, κατέληξε στην ημερομηνία διακοπής εργασιών την **31.12.2010**. Στις 13.04.2017 επανήλθε με την υπ' αριθμ. πρωτ./13.04.2017 αίτησή της προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, αιτούμενη την αλλαγή της ως άνω ημερομηνίας παύσης εργασιών από 31.12.2010 σε 15.01.2007 (ημ/νία διορισμού της στο Δημόσιο) ή 16.05.2007 (ημ/νία όπου εξέδωσε την τελευταία Α.Π.Υ.). Σύμφωνα με το σύστημα TAXIS προκύπτει ότι η προσφεύγουσα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2009 – 2011 (χρήσεις 2008 – 2010) δεν είχε δηλώσει εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα. Ωστόσο, ο Προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ. ορθώς απέρριψε το αίτημά της για αλλαγή της ημερομηνίας διακοπής, καθώς βάσει των ανωτέρω οδηγιών της ΠΟΛ 1019/2017, η οποία είναι δεσμευτική για την Διοίκηση, η ημερομηνία διακοπής δεν δύναται να αντικατασταθεί με προγενέστερη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20.06.2017 και με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της (ΑΦΜ).

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.