



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1086

**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 11/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **του** , με **ΑΦΜ** κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού , Τ.Κ. 54646, κατά του με αριθμ. Ειδ. /12-12-2018 εκδοθέντος εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, με βάση την με αριθμ. /10-12-2018 αρχική εκπρόθεσμη

δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. Το ανωτέρω εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 11/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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. /12-12-2018 εκδοθέν ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού Έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 1.750,76 €, φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους 935,43 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 156,62€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **2.842,81 €**.

Το εν λόγω εκκαθαριστικό σημείωμα εκδόθηκε μετά την διενέργεια της εκκαθάρισης της εκπρόθεσμης με αριθ. /10-12-2018 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012. Κατά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης, αφενός, δεν συμψηφίστηκε ο παρακρατηθείς φόρος από μισθωτές υπηρεσίες, ύψους 831,23 €(κωδ. 313), με τον προκύψαντα αναλογούντα φόρο, διότι, η ως άνω δήλωση υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και μετά την πάροδο της τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της και αφετέρου, δεν αναγνωρίστηκε η δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών ύψους 4.000,00 € (κωδ. 049), λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει ότι, στην προσπάθειά της να υποβάλει μόνη της και για πρώτη φορά, ηλεκτρονικά, τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, εκ παραδρομής, δεν πάτησε το πλήκτρο «Υποβολή», με αποτέλεσμα η δήλωση να μην έχει αποσταλεί. Με την παρούσα ενδικοφανή ζητά την απαλλαγή των πρόσθετων επιβαρύνσεων που συμβεβαιώθηκαν με το φόρο εισοδήματος του οικείου έτους, καθώς και να αναγνωριστούν, τόσο οι δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών(κωδ. 049), όσο και ο φόρος που παρακρατήθηκε. Παράλληλα υποστηρίζει ότι η πληρωμή του αυξημένου ως άνω φόρου, θα έχει ως συνέπεια, την επιδείνωση του βιοτικού της επιπέδου και την αδυναμία να ανταπεξέλθει στις καθημερινές της υποχρεώσεις.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 61 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε την υπό κρίση χρήση 2011, οριζόταν ότι : «1. Κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, καθώς και όταν ο υπόχρεος υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα σύμφωνα με το άρθρο 2.....», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 9** του ως άνω νόμου, οριζόταν ότι : «1. Το δηλωθέν εισόδημα πραγματικό ή αυτό που προκύπτει με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κλίμακα [...] Το κατά περίπτωση αφορολόγητο ποσό ισχύει, εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει αποδείξεις που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος, η σύζυγος του και τα τέκνα που τους βαρύνουν [...] Οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί υπολογίζονται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους μόνον εφόσον έχουν περιληφθεί στην εμπρόθεσμη δήλωση και επιμερίζονται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το δηλούμενο και φορολογούμενο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ατομικό εισόδημα της εμπρόθεσμης δήλωσής τους»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1125/2012 με θέμα: Διευκρινίσεις για την συμπλήρωση των δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2012, ορίζεται ότι : «Με αφορμή διάφορα ερωτήματα φορολογουμένων που τέθηκαν υπόψη της υπηρεσίας μας, κατά την έναρξη της υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2012, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις: 1. Εφιστάται η προσοχή των φορολογουμένων στη συμπλήρωση του Κωδικού 049 (Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών) του Πίνακα 7 του εντύπου Ε1. Ο συγκεκριμένος κωδικός συμπληρώνεται με την εμπρόθεσμη δήλωση, ακόμα και όταν το πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα του φορολογούμενου δεν υπερβαίνει το αφορολόγητο ποσό της κλίμακας φόρου εισοδήματος. Οι αποδείξεις αυτές δεν συνυποβάλλονται με τη δήλωση και φυλάσσονται από το φορολογούμενο και παραδίδονται μόνο εφόσον ζητηθούν για έλεγχο.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται, μεταξύ άλλων, στη 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, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ορίζεται ότι : « Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,, ενώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ορίζεται ότι : « 1.Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου....4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης.... 6. Ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται και συμβεβαιώνεται με το φόρο της δήλωσης»

Επειδή, εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «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.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η με αριθμ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, υποβλήθηκε στις 10-12-2018, ήτοι μετά την παρέλευση τριετίας από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής τους και συνεπώς έχουν εφαρμογή οι ως άνω διατάξεις και οδηγίες.

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94). Σύμφωνα με τη νομολογία, η μη υποβολή της δήλωσης αποτελεί διοικητική κύρωση η οποία συνδέεται με την παραβίαση της

υποχρέωσης του φορολογούμενου να δηλώσει τα εισοδήματά του. Οι κυρώσεις (πρόστιμα και προσαυξήσεις) μάλιστα στην περίπτωση αυτή, επιβάλλονται χωρίς την ύπαρξη αμέλειας ή δόλου, αν και όπως κρίθηκε, είναι δυνατή η άρση του αξιόποινου σε περίπτωση ανώτερης βίας. Ο νομοθέτης απαλλάσσει τον υπόχρεο, μόνο σε περίπτωση που ο τελευταίος ακολούθησε την ερμηνεία που έχει δοθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας ή τις εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών. Η θέση αυτής της νομολογίας, αιτιολογείται στο ότι οι κυρώσεις δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο, με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία. Συνεπώς, η φορολογική δήλωση του κατά νόμο υπόχρεου, συνιστά εκπλήρωση υποχρέωσης δημοσίου δικαίου με την οποία ο φορολογούμενος γνωστοποιεί στη φορολογική αρχή τα ακριβή στοιχεία για την εξατομίκευση του φορολογικού νόμου.

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 11/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του , με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2012

Κύριος φόρος	1.750,76
Προσαύξηση λόγω εκπροθέσμης υποβολής της δήλωσης	935,43
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	156,62
Συνολικό ποσό πληρωμής	2.842,81

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.