



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/12/2017

Αριθμός Απόφασης: 2505

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@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 κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατά του με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων, οικ. έτους 2013, της Α.Α.Δ.Ε.
5. Το με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσηςενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων, οικ. έτους 2013, της Α.Α.Δ.Ε., του οποίου ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσηςενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων, με βάση την αρχική δήλωση, οικ. έτους 2013 της Α.Α.Δ.Ε, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 23.548,08€, συμβ/να ποσά ύψους 2.354,81€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.244,07€, καθώς και τέλος επιτηδεύματος ύψους 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό 28.796,96€. Επίσης, με την ίδια πράξη σε βάρος της συζύγου του προσφεύγοντος,, με Α.Φ.Μ., καταλογίστηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 137,50€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Ο προσφεύγων τον Μάιο του 2017 υπέβαλε εκπρόθεσμα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013, βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, η οποία ωστόσο δεν υπήχθη στις ευεργετικές διατάξεις αυτού, με αποτέλεσμα να μη ληφθεί υπόψη ο φόρος που παρακρατήθηκε από την πηγή του εισοδήματος.

Η μη εφαρμογή των ευεργετικών διατάξεων του ν. 4446/2016 έρχεται σε αντίθεση με το πνεύμα και τους σκοπούς του νόμου, όπως διατυπώνονται στην σχετική αιτιολογική έκθεση και αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

Ο περιορισμός που εισάγει η ΠΟΛ 1009/19-01-2017 για τη μη εφαρμογή των ευεργετικών διατάξεων σε δηλώσεις μέχρι το οικ. έτους 2013, έρχεται σε αντίθεση με τις διατάξεις του νόμου, οι οποίες δεν κάνουν καμία διάκριση αναφορικά με τις χρήσεις.

Επειδή, στο άρθρο **57§1 του ν. 4446/2016** ορίζεται: «Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 25.11.2017 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, στο άρθρο **59§1 του ν. 4446/2016** ορίζονται περιοριστικά τα ευεργετήματα από την υπαγωγή στον ν. 4446/2016. Συγκεκριμένα: «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. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του ν. 41 74/201 3, και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις».

Επειδή, στο άρθρο **61§4 του ν. 4446/2016** ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με το άρθρο 1 της **ΠΟΛ 1006/2017**: «.....5. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται σύμφωνα με την παρούσα ρύθμιση, εκκαθαρίζονται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις κατά το έτος που αφορούν. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η δήλωση θα προβαίνει στην εκκαθάριση της υπολογίζοντας τον πρόσθετο φόρο, κατά περίπτωση, κατ' εφαρμογή των άρθρων 57 και 58 του ν. 4446/2016.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1115/2017**: «.....4. Περαιτέρω, και δεδομένου ότι τα ευεργετήματα από την υπαγωγή στην ως άνω ρύθμιση περιορίζονται σε αυτά που ορίζονται στις διατάξεις των άρθρων 57 και 59, κατά περίπτωση, του ν.4446/2016, συνάγεται ότι δηλώσεις των οποίων η υποβολή εντός ορισμένης προθεσμίας συνιστά προϋπόθεση για την εφαρμογή άλλων διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος δύνανται μεν να υπαχθούν στην παρούσα ρύθμιση αλλά δεν θεραπεύουν τα φορολογικά ζητήματα που ανέκυψαν λόγω της μη εμπρόθεσμης υποβολής τους».

Επειδή, στην παρ. 1 του **άρθρου 18 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 43 του άρθρου 72 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι, εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οποιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ήτοι έως 31.12.2013), προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι το 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 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..... 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 9 παρ. 8 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 ΕΞ 2014/12.12.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών). Το Ν.Σ.Κ. 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 (αρ. πρωτ. Δ12Α 1165279 ΕΞ 2014/12.12.2014).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **9§2 του Ν. 4174/2013** οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι **δεσμευτικές** για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 10/05/2017 την με αρ. 7394 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013, βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, αξιοποιώντας όλα τα ευεργετήματα που προέβλεπε ο εν λόγω νόμος περί μείωσης του ποσοστού των προσαυξήσεων. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη υπαγωγής του στον ανωτέρω νόμο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ωστόσο, η με αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οικ. έτους 2013 υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, στις/2017, ήτοι μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της και ως εκ τούτου, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων, δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός του παρακρατηθέντος φόρου από τον κύριο φόρο που αναλογεί στα εισοδήματα του προσφεύγοντος το υπό κρίση έτος, γεγονός που δεν θεραπεύεται με την υπαγωγή του στις διατάξεις του ν.4446/16.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση

Οικονομικό έτος 2013 : Χρεωστικό: 28.934,46€.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αρ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013 της Α.Α.Δ.Ε.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την 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.