

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟ ΑΘΗΝΩΝ

ΤΜΗΜΑ 27^Ο ΤΡΙΜΕΛΕΣ

Απόφαση Αριθμός 3770/2021

1.....

3. Επειδή, από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), προκύπτει ότι, σε περίπτωση υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος και από τους δύο συζύγους, με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου καθορίζεται, ύστερα από χωριστό υπολογισμό στο εισόδημα καθενός από αυτούς των αναλογούντων φόρων, τελών και εισφορών, το ποσό της φορολογικής οφειλής καθενός από τους συζύγους, συνιστάται δε, και βεβαιώνεται, η φορολογική οφειλή καθενός από αυτούς. Έτσι, έκαστος εξ αυτών έχει ιδία και αυτοτελή φορολογική υποχρέωση για τον φόρο που αναλογεί στο δηλωθέν εισόδημα του και τον φόρο που βεβαιώνεται με την πράξη προσδιορισμού φόρου, ευθύνεται ευθέως γι αυτόν και είναι κατά νόμο υπόχρεος μόνο για τις δικές του φορολογικές υποχρεώσεις (πρβλ. Σ.τ.Ε. 1895/2018, 330/2018 7μ.).

_Σελίδα | 1

8. Επειδή στο ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), στο άρθρο 20, όπως αυτό τροποποιήθηκε με τις διατάξεις των παρ. 4 έως 7 του άρθρου 43 του ν.4223/2013, ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της

προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα. 2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα...».

9. Επειδή, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 20 του Κ.Φ.Δ, η οποία επαναλαμβάνει χωρίς ουσιώδεις μεταβολές τη διάταξη του άρθρου 61 παρ. 5 του προΐσχυσαντος ν. 2238/1994, Φ.Ε.Κ. Α' 151 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος - Κ.Φ.Ε.), **στη διατυπούμενη στη φορολογική δήλωση επιφύλαξη, πρέπει να παρατίθενται συγκεκριμένα οι λόγοι, καθώς και το ύψος και η φύση των σχετικών κονδυλίων, ώστε να μπορεί η φορολογική αρχή να αποφανθεί επ' αυτής, άλλως η επιφύλαξη θεωρείται ανύπαρκτη και δεν δύναται να γίνει δεκτή** (πρβλ. Σ.Τ.Ε. 1766 - 1736/2018, 2503/1994 και 3634/1992), λαμβανομένου υπόψη και του σκοπού της ανωτέρω διάταξης (άρση αμφιβολιών ως προς τη συνδρομή φορολογικής υποχρέωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, βλ. σχετικές αιτιολογικές εκθέσεις) και του χαρακτήρα της επιφύλαξης που είναι στενά συνδεδεμένη με τη φορολογική δήλωση (πρβλ. Σ.Τ.Ε. 521/1989).

_Σελίδα | 2

11. Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτουν τα εξής: Στις η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά, την υπ' αριθ. κοινή δήλωση φόρου εισοδήματος με το σύζυγο της, για το φορολογικό έτος, διατυπώνοντας επιφύλαξη σε αυτή. Ακολούθως, προέβη στην κατάθεση στη Δ.Ο.Υ. εγγράφου, με τίτλο "δήλωση - επιφύλαξης κατ' εφαρμογήν άρθρου 20 Κ.Φ.Δ." επί της ως άνω δήλωσης φόρου

εισοδήματος (μετά των σχετικών δικαιολογητικών εγγράφων), με το οποίο η προσφεύγουσα υποστήριξε ότι από λόγους "αντικειμενικής αδυναμίας", δεν ήταν σε θέση να υποβάλει ακριβή δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος, διότι παράνομες ενέργειες τρίτων προσώπων, που κατονομάζει ρητά, την παρεμπόδιζαν να έχει πλήρη γνώση και πραγματική πρόσβαση σε εισοδήματα και περιουσιακά στοιχεία, των οποίων εφέρετο ως δικαιούχος και τα οποία τύγχαναν αυτοτελώς φορολογούμενα. Παρέθεσε δε αναλυτικά τις σχετικές ενέργειες των τρίτων αυτών προσώπων,, που είχαν σαν αποτέλεσμα, η ίδια να εμφανίζεται, ως δικαιούχος μερισμάτων ναυτιλιακών εταιρειών, τα οποία όμως ουδέποτε είχε λάβει, αλλά στην πραγματικότητα τα καρπωνόταν, αφού η ίδια αγνοούσε τόσο ότι ετύγχανε μέτοχος στις ναυτιλιακές εταιρείες που τα διένειμαν, όσο και ότι είχε γίνει η σχετική διανομή τους.

Περαιτέρω, στο ίδιο έγγραφο, ισχυρίστηκε ότι μόλις στιςενημερώθηκε, ότι ετύγχανε μέτοχος και στις ναυτιλιακές εταιρείεςενώ στη συνέχεια, διαπίστωσε ότι εφέρετο να έχει λάβει εμβάσματα και από τη ναυτιλιακή εταιρεία με την επωνυμίαΩστόσο, ουδέποτε είχε λάβει η ίδια πραγματικά κάποιο από τα μερίσματα,

_Σελίδα | 3

Αν και προέβη σε ενέργειες, ώστε να συγκεντρώσει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, ζητώντας πληροφορίες από τα εμπλεκόμενα τραπεζικά ιδρύματα και τις εμπλεκόμενες ναυτιλιακές εταιρείες, δεν υπήρξε διάθεση των τελευταίων να συνεργαστούν μαζί της, χορηγώντας της τα σχετικά στοιχεία, με συνέπεια την αδυναμία της να προσκομίσει πλήρη αποδεικτικά στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Αυτή η αδυναμία της να έχει πλήρη γνώση, εποπτεία και πρόσβαση στην πραγματική περιουσιακή της κατάσταση, κατέστησε, κατά την ίδια, αντικειμενικά αδύνατη την υποβολή ακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος, ήτοι κατέστησε αδύνατη τη δήλωση αυτοτελώς φορολογούμενων εισοδημάτων από μερίσματα για την κάλυψη του τεκμαρτώς προσδιορισθέντος εισοδήματος της για το ίδιο φορολογικό έτος, αφού, κατά την ίδια ήταν βέβαιο, πως αν ήταν σε θέση να δηλώσει το σύνολο των αυτοτελώς φορολογούμενων εισοδημάτων της, δεν θα προέκυπτε διαφορά μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων της και των τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης της προς κάλυψη. Ακόμη, ζήτησε από την αρμόδια φορολογική αρχή τη μη αναγνώριση διαθέσιμων δηλωθέντων ποσών προς ανάλωση από προηγούμενες χρήσεις για τη

λογιστική κάλυψη του τεκμαρτώς προσδιορισθέντος εισοδήματος της. Τέλος, με την εν λόγω "δήλωση επιφύλαξης" αφενός επεσήμανε ότι η τυχόν έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος....., με μόνη την υποβληθείσα κοινή δήλωση της με το σύζυγο της και χωρίς να γίνουν δεκτά όσα αναφέρονταν στην "δήλωση επιφύλαξης" της, θα ήταν παράνομη και θα οδηγούσε στην υπέρμετρη επιβάρυνση της και αφετέρου αιτήθηκε α) όπως ανασταλεί η έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το επίδικο φορολογικό έτος, μέχρι να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές με ακρίβεια των εισοδημάτων της, καθώς μοναδικός τρόπος για να λάβει γνώση αυτών, ήταν να επέμβουν και να τα προσδιορίσουν οι αρμόδιες φορολογικές αρχές και β) όπως γίνει δεκτή η "δήλωση επιφύλαξης της" και να μην επιβληθεί σε βάρος της ουδέν δυσμενές διοικητικό ή ποινικό μέτρο, αφού κάτι τέτοιο θα παραβίαζε το Σύνταγμα, τη νομοθεσία και τη νομολογία, ενώ ταυτόχρονα δήλωσε και ότι τελούσε σε πλήρη αδυναμία να εξυπηρετήσει τις οικονομικές της υποχρεώσεις προς τη Φορολογική Διοίκηση και ότι θα χρησιμοποιούσε κάθε δυνατό μέσο, ώστε να εξασφαλίσει την εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων.

_Σελίδα | 4

Μετά την πάροδο 90 ημερών από την κατάθεση του εγγράφου με τίτλο "δήλωση επιφύλαξης" στη φορολογική Διοίκηση, η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή το Δημόσιο ζητεί την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής στο σύνολο της, υποστηρίζοντας ότικατά το μέρος που στρέφεται αυτή κατά της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής της κατά της τεκμαιρόμενης κατά την ίδια σιωπηρής απόρριψης της "δήλωσης επιφύλαξης" της για το ένδικο φορολογικό έτος, τυγχάνει απορριπτέα, διότι η ένδικη "δήλωση επιφύλαξης" της προσφεύγουσας σε καμία περίπτωση δεν ήταν ειδική και αιτιολογημένη, ούτε αναφέρονταν σε αυτήν λεπτομερώς οι λόγοι της επιφύλαξης, το ύψος αλλά και η φύση των σχετικών ποσών (φορολογητέου εισοδήματος), ήτοι ήταν γενική, αόριστη και αναπόδεικτη, με συνέπεια να θεωρείται άκυρη και μη επιφέρουσα κανένα αποτέλεσμα, κατ' άρθρο 20 του Κ.Φ.Δ., ούτε διατυπώθηκε κατ' επίκληση συνδρομής οποιουδήποτε λόγου ανωτέρας βίας.

12. Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, και σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώςμε το έγγραφο με τίτλο "δήλωση επιφύλαξης κατ' εφαρμογή του άρθρου 20 Κ.Φ.Δ." που κατατέθηκε από την προσφεύγουσα, δεν γνωστοποιήθηκε στη Φορολογική Διοίκηση τυχόν επιφύλαξη (αμφιβολία) της προσφεύγουσας, είτε όσον αφορά την υποχρέωση δήλωσης συγκεκριμένης κατηγορίας και ύψους εισοδήματος για το επίδικο φορολογικό έτος είτε, όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση συγκεκριμένου κονδυλίου που δηλώθηκε από την ίδια στη δήλωση φόρου εισοδήματος της, ήτοι για την τυχόν μη υπαγωγή του σε φόρο ή σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή κ.α.. Αντιθέτως, με το έγγραφο αυτό, η προσφεύγουσα προέβη σε μια γενική αναφορά των μετοχικών της δικαιωμάτων, της αδυναμίας της να έχει εποπτεία επί της σχετικής με αυτά περιουσιακής της κατάστασης και αφού δήλωσε στην αρμόδια φορολογική αρχή ότι η δήλωση της για το φορολογικό έτος ετύγχανε ανακριβής, κάλεσε τη Φορολογική Διοίκηση α) να διενεργήσει έλεγχο, ώστε να διαπιστωθούν τα εισοδήματα της από μερίσματα (αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά κατά την ίδια) λόγω συμμετοχής της σε ναυτιλιακές εταιρείες, β) να μην της επιβάλει διοικητικές και ποινικές κυρώσεις, γιατί η άγνοια και η αδυναμία της αυτή δεν οφείλονταν σε δικές της ενέργειες αλλά σε ενέργειες τρίτων που ενεργούσαν σε βάρος της και γ) να αναστείλει την έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος διότι η φορολόγηση της βάσει των τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης της, δεν θα ήταν νόμιμη, δοθέντος ότι ήταν βέβαιο κατά την ίδια, ότι μετά τον προσδιορισμό των εισοδημάτων της από μερίσματα λόγω συμμετοχής της σε ναυτιλιακές εταιρείες, θα καλύπτετο λογιστικά το σύνολο των τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης της.

_Σελίδα | 5

Ωστόσο με το ανωτέρω περιεχόμενο, το έγγραφο αυτό της προσφεύγουσας με τίτλο "Δήλωση Επιφύλαξης" δεν αποτελεί ειδική και ορισμένη δήλωση επιφύλαξης, κατά την έννοια του άρθρου 20 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., αφού δεν φέρει κανένα από τα αναφερόμενα στο άρθρο αυτό εννοιολογικά χαρακτηριστικά, ώστε να επέχει έστω, θέση δήλωσης επιφύλαξης. Παρέπεται δε, ότι το ως άνω έγγραφο της προσφεύγουσας ουδέν σχετικό αποτέλεσμα παρήγαγε και κατ' επέκταση, ουδέποτε

συντελέστηκε και τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη επιφύλαξης από τη Φορολογική Διοίκηση.