



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/06/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1280

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.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 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπ' αριθ. πρωτ. αίτησής της μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, επί της υπ' αριθ. πρωτ. αίτησης της προσφεύγουσας

μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου 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 της, 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 την υπ' αριθ. αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας περί μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008. Συγκεκριμένα, η αίτηση ανάκλησης αφορά την αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15% του ειδικού επιμίσθιου εξωτερικού που έλαβε ως αποσπασθείσα εκπαιδευτικός στη Γερμανία και την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου που ανέρχεται σε 1.205,10€ για το οικ. έτος 2003, 3.738,90€ για το οικ. έτος 2004, 3.708,00€ για το οικ. έτος 2005, 3.708,00€ για το οικ. έτος 2006, 3.708,00€ για το οικ. έτος 2007 και 1.854,00€ για το οικ. έτος 2008.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την αποδοχή του αιτήματός της περί μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008 και επιστροφής του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι το καταβαλλόμενο ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και επομένως, δεν συνιστά εισόδημα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα επικαλείται την υπ' αριθμ. 1853/2015 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα επικαλείται τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 περί του σημείου έναρξης της τριετούς παραγραφής από την με οποιοδήποτε τρόπο αποδοχή των ανακλητικών δηλώσεων.

Επειδή, με το άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. 3. Τροποποιητική 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 την ΠΟΛ. 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «.... 2. Οπότε, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) , όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), ήτοι από 1.1.2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται 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. 3. Κατόπιν των ανωτέρω, οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών (οικ. ετών 2013 και προηγούμενα), μπορούν να υποβληθούν μέσα στη προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) . Για τις δηλώσεις αυτές θα επιβάλλονται οι ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).....».

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' 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, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ως ίσχυαν πριν αντικατασταθούν με την παρ. 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010 στις 23/04/2010, οριζόταν ότι: «Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά 3 (τρία) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση προς το Δημόσιο επιστροφής φόρου βάσει υποβληθείσης εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από της κοινοποίησής φύλλου ή πράξεως ελέγχου».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1068/2012 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 408/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου οικ. έτους 2005, που κατέβαλε κοινοπραξία το 2004 με δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, με τον κύριο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος της οικονομικού έτους 2005, η οποία (δήλωση) υποβλήθηκε από την κοινοπραξία εκπρόθεσμα στις 25-6-2009 δηλαδή μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της. Συγκεκριμένα, όπως γνωμοδότησε το Ν.Σ.Κ. «Όπως, δε, έχει ειδικότερα κριθεί 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 (ΣτΕ 1643/1983). Η νομολογιακή αυτή λύση υιοθετήθηκε και ρητά με την, μη εφαρμοζόμενη στην προκειμένη περίπτωση, ως εκ τούτου χρόνου έναρξης ισχύος της, διάταξη της παρ. 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010 με την οποία αντικαταστάθηκε η διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, σύμφωνα με την οποία “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, η δημόσια διοίκηση σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 §2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για το ως άνω ειδικό επιμίσθιο αλλοδαπής υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα αίτηση μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008 την 19/01/2017 και συνεπώς έχουν εφαρμογή, ως προς την αίτηση αυτή, οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες περί παραγραφής, λόγω παρέλευσης τριετίας από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής των αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008 στις 18/04/2003, 29/04/2004, 04/05/2005, 16/03/2006, 02/05/2007 και 09/05/2008 αντίστοιχα.

Κατά συνέπεια, η αξίωση περί επιστροφής του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ’ αριθ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση/απαίτηση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2003

Τελικό Πιστωτικό: 144,52€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2003 του Υπουργείου Οικονομικών.

Οικονομικό Έτος 2004

Τελικό Χρεωστικό: 265,57€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2004 του Υπουργείου Οικονομικών.

Οικονομικό Έτος 2005

Τελικό Χρεωστικό: 115,63€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2005 του Υπουργείου Οικονομικών.

Οικονομικό Έτος 2006

Τελικό Χρεωστικό: 124,82€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2006 του Υπουργείου Οικονομικών.

Οικονομικό Έτος 2007

Τελικό Χρεωστικό: 162,19€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2007 του Υπουργείου Οικονομικών.

Οικονομικό Έτος 2008

Τελικό Χρεωστικό: 111,51€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2008 του Υπουργείου Οικονομικών.

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

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.