



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Πληροφορίες : Γρ. Σκούρα

Τηλέφωνο : 2131604562

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 09/05/2017

Αριθμός απόφασης: **2840**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960 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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (φεκ β'1440/27-04-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή) καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 10/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/10-03-2017 ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου , επί της οδού , με Α.Φ.Μ. κατά των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2006 και 2007, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού που εκδόθηκαν κατόπιν των τροποποιητικών δηλώσεων με αρ.

...../2017 και/2017 αντίστοιχα, οι οποίες υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις διατάξεις περί οικειοθελούς δήλωσης εισοδημάτων του νόμου 4446/2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τα ανωτέρω εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2006 και 2007, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/10-03-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του του Α.Φ.Μ., 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 με αρ. ειδοποίησης (ΑΧΚ/....) εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση τροποποιητική δήλωση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού **οικονομικού έτους 2006**, το οποίο εκδόθηκε την 21-02-2017 συνεπεία της με αρ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις περί οικειοθελούς δήλωσης εισοδημάτων του νόμου 4446/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος επιπλέον φόρος εισοδήματος ποσού 12.503,88 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής με το ν. 4446/2016, ποσού 1.125,35 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 13.629,23€.

- Με το με αρ. ειδοποίησης (ΑΧΚ/....) εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση τροποποιητική δήλωση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού **οικονομικού έτους 2007**, το οποίο εκδόθηκε την 21-02-2017 συνεπεία της με αρ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις περί οικειοθελούς δήλωσης εισοδημάτων του νόμου 4446/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος επιπλέον φόρος εισοδήματος ποσού 12.090,81 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής με το ν. 4446/2016, ποσού 1.088,17 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 13.178,98€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των παραπάνω εκκαθαριστικών σημειωμάτων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Κατά την εκκαθάριση των ανωτέρω τροποποιητικών δηλώσεων δεν έγινε έκπτωση του ήδη παρακρατηθέντος και αποδοθέντος από το πανεπιστήμιο φόρου με αποτέλεσμα τη διπλή φορολογία που είναι αντίθετη στις βασικές αρχές δικαίου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 57 παρ.1 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 9 παρ.8 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: « Από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα εκπίπτουν: α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 έως 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος..... Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλλε τις από **17/02/2017 τροποποιητικές εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2006 και 2007** καθόσον η προθεσμία υποβολής των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων έληγε στις 31/12/2005 και 31/12/2006 αντιστοίχως για κάθε έτος στις οποίες συμπεριέλαβε εισοδήματα από αμοιβές λόγω συμμετοχής του σε ερευνητικά προγράμματα που κατεβλήθησαν τα υπό κρίση έτη, σύμφωνα με τις από 01/02/2006 και 01/02/2007, σχετικές βεβαιώσεις αποδοχών του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών . Ειδικότερα συμπεριέλαβε στις δηλώσεις οικονομικών ετών 2006 και 2007 ποσό επιπλέον εισοδήματος 31.259,70€ με παρακρατηθέντα φόρο ύψους 6.237,01€ και ποσό εισοδήματος 30.227,03€ με παρακρατηθέντα φόρο ύψους 6.450,09€ αντιστοίχως για κάθε οικονομικό έτος.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διενήργησε εκκαθάριση των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων την 21/02/2017 για τα οικονομικά έτη 2006 και 2007, χωρίς όμως να συμψηφίσει τον παρακρατηθέντα φόρο με το ποσό του κύριου φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που έλαβε ο προσφεύγων τα εν λόγω έτη.

Επειδή από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 προκύπτει ότι για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1.1.2014 ισχύουν για την παραγραφή αξίωσης κατά του Δημόσιου οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθ. 84 του ν. 2238/94 ορίζεται :

«7.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 τις διατάξεις του άρθ. 90 παρ. 2 του ν.2362/1994 ορίζεται ότι «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά

το νόμο καταβληθέντος σ' αυτά χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από της καταβολής».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 91 εδ.α' του ν. 2362/95 ορίζεται ότι: «Επιφυλασσομένη κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθ. 94 του ν. 2362/1995 ορίζεται ότι : «Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό...».

Επειδή όπως έχει νομολογηθεί, 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 και κατέστη η σχετική αξίωση δικαστικά επιδιώξιμη (Γνωμ ΝΣΚ 62/2007, 156/2002, 837/1991, ΣτΕ 3850/2000, 4290/1995, 2056/1989, 3091/1984, Γνωμ. ΝΣΚ 429/2008, 656/2002).

Σε αυτή την περίπτωση εμπίπτει και η περίπτωση διενέργειας παρακράτησης φόρου, όπου 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, γεννώνται κατά το χρόνο υποβολής της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την αριθ. **408/2011** ομόφωνη γνωμοδότησή του, που κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1068/14.3.2012 εγκύκλιο, έλαβε τη θέση ότι δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου κοινοπραξίας οικονομικού έτους 2005, που κατέβαλε η 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 25.06.2009, δηλαδή μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της.

Σύμφωνα με τη συλλογιστική του Ν.Σ.Κ., κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 90, 91 και 94 του Δημοσίου Λογιστικού (ν.2362/1995) ο χρόνος της παραγραφής της αξίωσης για απόδοση των αχρεωστήτως καταβληθέντων είναι τριετής, με αφετηρία έναρξης την καταβολή τους, η οποία συνιστά και το γεγονός από το οποίο γεννάται η σχετική αξίωση, ενώ όταν η καταβολή παρίσταται νόμιμη κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα, η δε υποχρέωση για απόδοση των καταβληθέντων προκύπτει από «επιγενόμενο λόγο», τότε η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο επελεύσεως του επιγενόμενου αυτού λόγου.

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 έγινε δεκτό από τη Φορολογική Διοίκηση ότι η αξίωση Φυσικού ή νομικού προσώπου για επιστροφή (ή συμψηφισμό) προκαταβληθέντος και παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος, παραγράφεται μετά από τρία έτη από τότε που έπρεπε να υποβληθεί η αντίστοιχη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η δε τριετία της παραγραφής αρχίζει από την 1η του επόμενου (έτους) από το οικείο οικονομικό έτος (1075821/2006/ Α0012/ 22.09.2004, 1096800/ 2440/ Α0012/ 22.12.2004, Δ12Α1125816ΕΞ/ 12.09.2012, Δ12Α1160069ΕΞ/ 21.11.2012, Δ12Α1174647ΕΞ/ 14.12.2012, Δ12Α1090026ΕΞ/ 31.05.2013 και Δ12Α1178060ΕΞ/ 18.11.2013 έγγραφα)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η καταβολή του υπό κρίση παρακρατούμενου φόρου επί των εισοδημάτων του προσφεύγοντος, έλαβε χώρα εντός των ετών 2005 και 2006, ενώ οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα την **17/02/2017 και όχι εντός της ημερομηνίας λήξης της προθεσμίας υποβολής των αρχικών δηλώσεων** και σε κάθε περίπτωση μετά την παρέλευση της τριετούς προθεσμίας παραγραφής .

Ως εκ τούτου η αξίωση για συμψηφισμό (έκπτωση) του παρακρατηθέντος τα έτη 2005 και 2006 φόρου από τον τελικώς οφειλόμενο, είχε ήδη παραγραφεί κατά το χρόνο υποβολής των από 17/02/2017 εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2006 και 2007 καθόσον η τριετής παραγραφή είχε ήδη αρχίσει από την επομένη της λήξης της ημερομηνίας υποβολής της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε οικονομικό έτος και

συνεπώς είχε συμπληρωθεί κατά την υποβολή την 17/02/2017 των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων των υπό κρίση ετών.

Κατά συνέπεια, στην υπό κρίση περίπτωση δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος ποσού φόρου ύψους 6.237,01€, και 6.450,09€ που δήλωσε αντιστοίχως για κάθε έτος με τις τροποποιητικές δηλώσεις, από τον κύριο φόρο που αναλογεί στα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες που κατεβλήθησαν στον προσφεύγοντα τα υπό κρίση έτη. Ως εκ τούτου ορθά η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη στη μη έκπτωση των παρακρατούμενων φόρων κατά την εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 10/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/10-03-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του του
Α.Φ.Μ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5
Α/Α
ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ**

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