



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/04/2017

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

Αριθμός απόφασης: 1016

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/12/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των με αρ. ειδοποίησης /.....2016, /.....2016 και /.....2016 εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2011, 2012 και 2013 του Υπουργείου Οικονομικών, που εκδόθηκαν κατόπιν υποβολής

αντίστοιχων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (αρ. δηλ., και/2016).

5. Τα με αρ. ειδ./.....2016,/.....2016 και/.....2016 εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα του Υπουργείου Οικονομικών,

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 22/12/2016 κατατεθείσας 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 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 (αρ. τροποποιητικής δήλωσης/24.11.16), προέκυψε φόρος 47.318,68€, δη επιπλέον χρεωστικό ποσό 35.154,75€, σε σχέση με το χρεωστικό ποσό του εκκαθαριστικού σημειώματος της αρχικής δήλωσης.

Με το με αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (αρ. τροποποιητικής δήλωσης/24.11.16), προέκυψε φόρος 42.072,80€, δη επιπλέον χρεωστικό ποσό 36.719,66€, σε σχέση με το χρεωστικό ποσό του εκκαθαριστικού σημειώματος της αρχικής δήλωσης.

Με το με αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (αρ. τροποποιητικής δήλωσης/24.11.16), προέκυψε φόρος 32.448,40€, δη επιπλέον χρεωστικό ποσό 28.787,45€, σε σχέση με το χρεωστικό ποσό του εκκαθαριστικού σημειώματος της αρχικής δήλωσης.

Οι ανωτέρω φόροι προέκυψαν κατόπιν εκπρόθεσμης υποβολής των υπ' αρ., και/2016 δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2011, 2012 & 2013, με τις οποίες δηλώθηκε πρόσθετο εισόδημα 50.159,64€ για το οικ. έτος 2011, 57.652,95€ για το οικ. έτος 2012 και 48.490,25€ για το οικ. έτος 2013, τα οποία είχε λάβει διά του Ε.Λ.Κ.Ε. - Α.Π.Θ. ως αμοιβή για τη συμμετοχή του σε ερευνητικά ή άλλα προγράμματα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν τα προαναφερθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013 του Υπουργείου Οικονομικών και να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση, με συμψηφισμό των παρακρατηθέντων φόρων, ήτοι ποσού 10.184,69€ για το οικον. έτος 2011, ήτοι ποσού 11.706,17€ για το οικον. έτος 2012 και ποσού 9.937,15€ για το οικον. έτος 2013, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Εσφαλμένα η διοίκηση δεν συνυπολόγισε το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου στον προκύψαντα φόρο εισοδήματος και δεν εφάρμοσε τη διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/94.
- 2) Μη σύλληψη ως αντικείμενη στην αρχή της χρηστής διοίκησης η επιβολή πρόσθετου φόρου επί της εκπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων διότι υποβλήθηκαν κατόπιν πρόσκλησης της φορολογικής διοίκησης, ενώ σε λίγες ημέρες θα δινόταν η δυνατότητα εθελοντικής αποκάλυψης μη δηλωθέντων εισοδημάτων με ευνοϊκότερες διατάξεις κατ' εφαρμογή του ν.4446/2016.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με την 354/2003 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. οι αμοιβές που καταβάλλονται στους καθηγητές των Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι., από τους Ειδικούς Λογαριασμούς επιστημονικής έρευνας των Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι., με βάση ιδιωτικά συμφωνητικά παροχής υπηρεσιών που έχουν συνάψει με τις Επιτροπές Ερευνών που διοικούν και διαχειρίζονται τους παραπάνω λογαριασμούς, αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 45 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) *«Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους».*

Επειδή, με την διάταξη του άρθρου 57 παρ. 1 ορίζονται τα ακόλουθα: *«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει, ορίζεται ότι: *«Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες της παραγράφου 1 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, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, 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, όπως ίσχυσε κατά τους χρόνους φορολογίας, 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, 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 ΕΞ2014/12.12.2014 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.

Επειδή, όπως αναφέρεται και στα με αριθμ. πρωτ. Δ12Α1178060ΕΞ2013/18-11-2013 έγγραφα της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 408/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1068/14.03.2012 και έχει εφαρμογή για φορολογικά έτη προ εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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, στην προκειμένη περίπτωση, οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013 υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα εκπρόθεσμα, ήτοι μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος όλων των ως άνω οικείων οικονομικών ετών. Συνεπώς, κατά το χρόνο υποβολής των εκπρόθεσμων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης της προσφεύγουσας για συμψηφισμό (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013. Ως εκ τούτου, στην υπό κρίση περίπτωση δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος ποσού φόρου (10.184,69€ για το οικον. έτος 2011, ήτοι ποσού 11.706,17€ για το οικον. έτος 2012 και ποσού 9.937,15€ για το οικον. έτος 2013) από τον κύριο φόρο που αναλογεί στα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες που καταβλήθηκαν στην προσφεύγουσα τα υπό κρίση έτη και ορθά η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη στη μη έκπτωση του παρακρατούμενου φόρου κατά την εκκαθάριση των εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεών της.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης εφαρμογής της διάταξης της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 κατά το μη συμψηφισμό του παρακρατηθέντος φόρου και φορολόγησης εισοδήματος που έχει ήδη υποβληθεί στο φόρο απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 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 παραγράφου 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1. 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 στο άρθρο 2 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την

έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου 2. 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β)....».

Επειδή, στον προσφεύγοντα εστάλη η υπ' αριθ. /19.10.2016 πρόσκληση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος των οικ. ετών 2011, 2012 και 2013 διότι διαπιστώθηκε η απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στις 24/11/2016, ήτοι εκπρόθεσμα, τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των οικ. ετών 2011, 2012 και 2013.

Επειδή, ο νόμος για την εθελοντική αποκάλυψη εισοδημάτων (ν.4446/2016) κατατέθηκε προς ψήφιση στη Βουλή το σχέδιό του στις 12/12/2016, ενώ αυτός ως ψηφίστηκε έχει εφαρμογή από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ (ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016).

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί μη σύννομης, ως αντικείμενης ευθέως στην αρχή της χρηστής διοίκησης, επιβολής πρόσθετων φόρων προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 22/12/2016 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, κατά των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Υπουργείου Οικονομικών, με βάση τροποποιητικές δηλώσεις, οικ. ετών 2011, 2012 και 2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2011 τελικό χρεωστικό : 47.318,68€

Οικονομικό Έτος 2012 τελικό χρεωστικό : 42.072,80€

Οικονομικό Έτος 2013 τελικό χρεωστικό : 32.448,40€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.

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.