



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 14-11-2016

Αριθμός απόφασης: 1375

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333245
ΦΑΞ : 2313333258

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της

ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά των εκδοθέντων με ημερομηνία 18-05-2016 και με αριθμό ειδοποίησης και, εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικών ετών 2007 και 2009, του Υπουργείου Οικονομικών με βάση τις υποβληθείσες υπ' αριθμ..... και τροποποιητικές δηλώσεις αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

4. Τα με αριθμό ειδοποίησης και/18-05-2016 Εκκαθαριστικά Σημειώματα Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικών ετών 2007 και 2009, του Υπουργείου Οικονομικών με βάση τις υποβληθείσες υπ' αριθμ..... και τροποποιητικές δηλώσεις αντίστοιχα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../16-06-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 αριθμό πρωτ./08-04-2016 έγγραφο της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων κλήθηκε να προσκομίσει συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος καθώς και αντίστοιχες βεβαιώσεις αποδοχών για τα οικονομικά έτη 2007 και 2009, καθώς διαπιστώθηκε (κατόπιν σχετικού Δελτίου Πληροφοριών από το ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας, σε εκτέλεση σχετικής εισαγγελικής παραγγελίας) ότι ο προσφεύγων δεν συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρόσθετες αμοιβές που έλαβε από τον Ειδικό Λογαριασμό Κονδυλίων έρευνας ΥΑ του Πανεπιστημίου ποσού 9.894€ και 1.940€ αντίστοιχα.

Μετά την υποβολή των εν λόγω συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2007 και 2009, η ΔΟΥ Θεσσαλονίκης εξέδωσε τα προσβαλλόμενα εκκαθαριστικά σημειώματα χωρίς να κάνει δεκτά τα ποσά των 1.978,80€ και 388€ παρακρατηθέντων φόρων που δηλώθηκαν στον κωδικό 315 των δηλώσεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την έκδοση νέων εκκαθαριστικών σημειωμάτων για τα υπό κρίση οικονομικά έτη επικαλούμενος την με αριθμ. 14/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σύμφωνα με την παράγραφο 20 της οποίας "από τις ενδεχομένως εκδοθησόμενες καταλογιστικές πράξεις η φορολογική αρχή οφείλει να αφαιρέσει τους φόρους που δηλώθηκαν βάσει των υποβληθεισών τροποποιητικών δηλώσεων".

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 & 2 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. 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"

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ.3 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: "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, στην παράγραφο 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 (ΚΦΕ) όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις της παρ.15 του άρθρου 8 του Ν 3842/2010, οριζόταν ότι "Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβλήθηκε εκπρόθεσμα η δήλωση , μετά τρία έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (Ν 2362/1995) , όπως εκάστοτε ισχύουν."

Η ανωτέρω παράγραφος ισχύει όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.15 του άρθρου 8 του Ν 3842/2010 και έχει εφαρμογή για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από 23/4/2010 , ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (σχετ.ΠΟΛ 1204/29-12-2010).

Επειδή, σύμφωνα με τη 408/2011 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1068/2012 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, στο υπ' αριθμ.πρωτ. Δ12Α1165279 ΕΞ 2014/12.12.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών και σε αναφορά της υπ' αριθμ.408/2011 ομόφωνης γνωμοδότησης του ΝΣΚ (που έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών δια της ΠΟΛ 1068/14-03-2012) επισημαίνεται ότι *“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 να εκπέσει 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, σύμφωνα με την επικαλούμενη παράγραφο 20 της με αριθμ.14/2016 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1114/12-07-2016 *“Συνεπώς, υφ’ οιαδήποτε εκδοχή (δηλ. είτε εμπρόθεσμης είτε εκπρόθεσμης υποβολής), οι εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις επιφέρουν τα νόμιμα αποτελέσματά τους, δηλαδή τη, δυνάμει αυτών, επιβολή επί πλέον φόρου και προσθέτου φόρου εις βάρος της εταιρείας, με περαιτέρω συνέπεια τη νόμιμη υπαγωγή της στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4321/2015. Τέλος, εξυπακούεται ότι, από τις ενδεχομένως εκδοθησόμενες καταλογιστικές πράξεις, η φορολογική αρχή οφείλει να αφαιρέσει*

τους φόρους που δηλώθηκαν βάσει των υποβληθεισών τροποποιητικών δηλώσεων και, ευλόγως, να μην καταλογίσει τον πρόσθετο φόρο, από τον οποίο απαλλάχθηκε η εταιρεία, λόγω της υπαγωγής της στις ευνοϊκές ρυθμίσεις του ν. 4321/2015, ενόψει της νομιμότητας της απαλλαγής.

Η ως άνω γνωμοδότηση εκδόθηκε εξ αφορμής του ερωτήματος εάν είναι σύνηθες η εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των οικονομικών ετών 2006 και 2007 με βάση τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 και, συνακολούθως, εάν ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε άμεσο προσδιορισμό του φόρου που προέκυπτε από αυτές με προσαύξησή του κατά ποσοστό 60% λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, ή η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έλεγχο με βάση τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις και σε έκδοση οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, περιλαμβάνοντας σε αυτήν τα ποσά τα οποία δηλώθηκαν με τις τροποποιητικές δηλώσεις και σε καταλογισμό και των προσθέτων φόρων ανακρίβειας, όπως προβλέπεται στα άρθρα 1 και 2 του ν. 2523/1997.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλλε εκπρόθεσμα και μετά την παρέλευση της τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής τους, τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, των οικονομικών ετών 2007 και 2009. Στη συνέχεια η ΔΟΥ Θεσσαλονίκης προχώρησε στην εκκαθάριση των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων χωρίς να λάβει υπόψη, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1068/2012 τα ποσά που είχαν δηλωθεί στον κωδικό 315 του εντύπου Ε1 και προέρχονταν από παρακράτηση που είχε διενεργήσει το Πανεπιστήμιο

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμ. 14/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. γίνεται αποδεκτό ότι η υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση (είτε εμπρόθεσμη είτε εκπρόθεσμη) επιφέρει τα νόμιμα αποτελέσματά της, ήτοι τη δυνάμει αυτής επιβολή επιπλέον φόρου και πρόσθετου φόρου ενώ σε περίπτωση μεταγενέστερου ελέγχου και έκδοσης καταλογιστικών πράξεων η φορολογική αρχή οφείλει να αφαιρέσει τον φόρο που δηλώθηκε με βάση την εν λόγω τροποποιητική δήλωση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν εκδόθηκε εντολή ελέγχου προκειμένου να ελεγχθεί η ακρίβεια των δηλώσεων του προσφεύγοντα αλλά οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των τροποποιητικών δηλώσεων που υπέβαλλε ο ίδιος ο προσφεύγων και αποτελούν ως εκ τούτου, πράξεις διοικητικού και όχι διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Συνεπώς, ορθά η αρμόδια ΔΟΥ δεν συμψήφισε τον παρακρατηθέντα φόρο με τον κύριο φόρο που προέκυψε από τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2007 και 2009 εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 7 του Ν 2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 72 παρ. 43 του Ν 4174/2013, καθώς και τις διατάξεις της ΠΟΛ 1068/2012 (υπ'αριθμ.408/2011 γνωμοδότηση ΝΣΚ).

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 16-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:....., κατά των εκδοθέντων με ημερομηνία 18-05-2016 και αριθμό ειδοποίησης και, εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικών ετών 2007 και 2009, του Υπουργείου

Οικονομικών με βάση τις υποβληθείσες υπ' αριθμ..... και τροποποιητικές δηλώσεις αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2007 τελικό χρεωστικό:17.306,68€

Οικονομικό έτος 2009 τελικό χρεωστικό:17.065,03€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).