



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη 28/7/2016

Αριθμός απόφασης: 892

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-333256
ΦΑΞ : 2313-333258

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 Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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. Την από 31/3/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Θεσσαλονίκης, στην οδό, κατά του από 2/3/2016 και με αρ. ειδοπ. εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2003 και του με αρ. ειδοπ. εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Το από 2/3/2016 και με αρ. ειδοπ. εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2003 και το με αρ. ειδοπ. εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 31/3/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

1. Με το από 2/3/2016 και με αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 2.198,13 €, για το οικονομικό έτος 2003, με βάση την από 26/2/2016 συμπληρωματική δήλωση που υπέβαλλε.
2. Με το από 2/3/2016 και με αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 3.711,11 €, για το οικονομικό έτος 2004, με βάση την από 26/2/2016 συμπληρωματική δήλωση που υπέβαλλε.

Ο προσφεύγων υπέβαλλε συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα ανωτέρω οικονομικά έτη, κατόπιν του με αριθμό πρωτ. αιτήματος παροχής πληροφοριών

του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με το οποίο του ζητήθηκε να προσκομισθούν συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2003, 2004 και να δηλωθούν οι πρόσθετες αποδοχές που έλαβε από τον και οι οποίες ανέρχονται στο ποσό των €3.821,46 και €4.623,32 για τα οικ. έτη 2003, 2004 αντίστοιχα, σύμφωνα με τις νέες συμπληρωματικές βεβαιώσεις αποδοχών που εξέδωσε ο, μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στον εν λόγω Σύλλογο από το ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας, ύστερα από εισαγγελική παραγγελία.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για τους παρακάτω λόγους :

- Το Δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει παραγραφεί για τις χρήσεις 2002 και 2003, καθώς στην περίπτωση του δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94, διότι δεν του κοινοποιήθηκε ποτέ φύλλο ελέγχου.
- Ο παρακρατηθείς φόρος που αφορά στη φορολογητέα διαφορά δεν ελήφθη υπόψη κατά την εκκαθάριση της συμπληρωματικής δήλωσης, παρόλο ότι καταβλήθηκε από τον στις 26-5-2015.
- Η επιβολή πρόσθετων φόρων ή προσαυξήσεων σε βάρος του, για τις ανωτέρω συμπληρωματικές φορολογικές δηλώσεις, είναι μη σύννομη διότι η καθυστέρηση υποβολής τους δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα αλλά σε σφάλμα του εργοδότη του.

Ως προς την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο το 84 παρ. 1 του Ν.2238/94, όπου ορίζεται ότι «η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν 2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Εξάλλου με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «*φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η*

δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα επίσης με το άρθρο 36 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» ενώ σύμφωνα με τη παρ. 11 άρθρου 66 του ίδιου νόμου «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προΐσχυουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 1 του Ν. 4174/2013: «Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία πλασματικές ή εικονικές ολικές ή μερικές δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα β) η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων, τελών ή εισφορών, εφόσον προβλέπεται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που αφορά φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, γ) η είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων από τη Φορολογική Διοίκηση μετά από παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, δ) η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου...ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών που λήγουν στις 31/12/2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α)...β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης

Επειδή, περαιτέρω με το άρθρο 22 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι : « Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι εφόσον συντρέξουν οι προϋποθέσεις είτε του άρθρου 84 παρ. 4 περ.α, είτε 84 παρ. 4 περ.β Ν. 2238/1994 εντός της αρχικής δεκαετούς προθεσμίας σωρευτικά με τη διαπίστωση φοροδιαφυγής, όπως αυτή ορίζεται από το νόμο (4174/2013), τότε ισχύει η εικοσαετής παράταση του άρθρου 36 παρ.3 και για τις δεκαετούς παραγραφής προθεσμίες του άρθρου 84 παρ.4 περ.α και 84 παρ. 4 περ.β που δεν είχαν υποκύψει σε παραγραφή την 1-1-2014 (χρήσεις 2003 και μετά). Επομένως η δεκαετής προθεσμία παραγραφής για τις χρήσεις 2003 έως 2007 καθίσταται εικοσαετής. (Φορτσάκης, Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών, εισφορών, ΔΦορΝ, 2015, Τόμος 1559, σελ. 484, 488επ)

Ειδικά εξάλλου για τη χρήση 2002 το κατ' άρθρο 84 παρ. 4 του Ν. 2238/94 δεκαετές δικαίωμα ίσχυε μέχρι την 31/12/2013. Εφόσον είχαν συντρέξει εντός της δεκαετίας όμως οι προϋποθέσεις του παραπάνω άρθρου για τη θέση σε ισχύ της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, το δεκαετές δικαίωμα του Δημοσίου παρατάθηκε περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 μέχρι 31/12/2015 και με το άρθρο 22 του Ν.4337/2015 μέχρι 31/12/2016.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση αιτία του ελέγχου αποτέλεσε έγγραφο της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 9/4/2013 Εισαγγελική Παραγγελία στο ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας- Θράκης, προκειμένου να διερευνηθεί η πρακτική του

..... να καταβάλει στους εργαζόμενους μέρος του μισθού ως παροχή τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και την εργατική εισφορά των ασφαλισμένων εργαζόμενων του Συλλόγου, προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής (αρ. άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 36 παρ. 3 και 55 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 και του άρθρου 22 του Ν.4337/2015) ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Ως προς τον συνυπολογισμό του παρακρατηθέντος φόρου :

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 1.1.2014) προβλέπεται ότι: *«Για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την 1.1.2014, ανεξάρτητα από τη χρήση, την περίοδο, τη φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση την οποία αφορούν, διενεργείται άμεσος προσδιορισμός του φόρου ή εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, κατά περίπτωση».*

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, 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 την εγκύκλιο ΠΟΛ 1174/14-07-2014, παρ. 3 του Υπουργείου Οικονομικών έγινε δεκτό ότι: *«....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.4174/2014). ».*

Επειδή, όπως έχει κριθεί από τα αρμόδια δικαστήρια για την εφαρμογή του άρθρου 91 του ν. 2362/95 (Σ.Τ.Ε. 3664/81, 1363/82 και 1218/1994, Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 837/91) η αξίωση για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει από δήλωση που έπρεπε να υποβληθεί εμπρόθεσμα παραγράφεται μετά 3 έτη (σχετ. 1088536/11233/B0012/7.11.2006 έγγραφο).

Επειδή, με την § 2 του άρθρου 90 του ν. 2362/1995 ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά 3 έτη από την καταβολή. Επίσης, με το άρθρο 91 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι, επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διάταξης του παρόντος, η παραγραφή

οποιασδήποτε απαίτησης κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικον. έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής.

Όπως έχει ήδη νομολογηθεί επί προκαταβληθέντος φόρου η αξίωση προς επιστροφή ως αχρεωστήτου γεννάται κατά το χρόνο της υποβολής της σχετικής δήλωσης του φορολογούμενου από την οποία προκύπτει η έλλειψη φορολογικής του υποχρέωσης και όχι από το χρόνο της καταβολής (Σ.τ.Ε. 3664/1981, 1363/1982)..

Επειδή, όπως έχει κριθεί η τριετής 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 το νόμο, προθεσμίας για την υποβολή της (ΣτΕ 1643/1983).

Επειδή επιπλέον, όπως έχει γίνει δεκτό με την 656/2002 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου αρχίζει από το χρονικό σημείο επελεύσεως του επιγενόμενου λόγου (έκδοση δικαστικής απόφασης, ψήφιση νέου νόμου κ.λπ.), καθόσον προ του χρόνου αυτού δεν υπήρξε καν γεγεννημένη αξίωση επιστροφής του χρηματικού ποσού από το Δημόσιο.

Επειδή, η καθυστερημένη έκδοση των οικείων βεβαιώσεων αποδοχών δεν αποτέλεσε επιγενόμενο λόγο καθόσον η υποχρέωση έκδοσης και χορήγησης τους προϋπήρχε (σχετ. 1029347/570/A0012/22.3.2005 έγγραφο).

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω συνάγεται ότι η σχετική αξίωση του προσφεύγοντος για συμψηφισμό του προκαταβληθέντος φόρου των οικονομικών ετών 2003-2004 έχει ήδη παραγραφεί κατά το χρόνο υποβολής των αντίστοιχων συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, καθόσον η τριετής παραγραφή του άρθρου 90§2 του Ν.2362/1995, έχει ήδη αρχίσει από την επόμενη της λήξης της ημερομηνίας υποβολής των συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2003-2004, δηλαδή την 31^η Δεκεμβρίου του αντίστοιχου οικονομικού έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 61 του Ν.2238/1994.

Ως προς τους πρόσθετους φόρους :

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 παρ. 1 Ν.2523/1997 « Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση 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, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση , υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που

ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύομισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης ».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι η επιβολή πρόσθετων φόρων λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης ουδόλως σχετίζεται με υπαιτιότητα ή μη του φορολογουμένου, θέση που επαναδιατυπώνεται με σαφήνεια και στο άρθρο 86 παρ. 5 Ν.2238/1994 όπου ορίζεται ότι : «οι πρόσθετοι φόροι του παρόντος άρθρου επιβάλλονται χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας ή αν ο υπόχρεος παρερμήνευσε σχετικές διατάξεις».

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς επιβλήθηκε ο πρόσθετος φόρος.

Επειδή, όμως περαιτέρω, δεν ευσταθεί και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ύπαρξης δικής του υπαιτιότητας στην καθυστέρηση υποβολής συμπληρωματικής φορολογικής δήλωσης, η οποία, κατά τους ισχυρισμούς του, οφείλεται αποκλειστικά και μόνο σε σφάλμα του , ο οποίος δεν συμπεριέλαβε τα επίμαχα ποσά στις βεβαιώσεις αποδοχών για τα επίδικα οικονομικά έτη. Δεδομένου ότι ο σύλλογος εφάρμοζε την τακτική της καταβολής στους υπαλλήλους του, του μικτού και όχι του καθαρού μισθού (με την εξαίρεση των εισφορών υπέρ εφάπαξ) από την δεκαετία του 1950, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, δεν γίνεται πιστευτό ότι ο προσφεύγων είχε άγνοια της τακτικής αυτής και έλαβε γνώση περί του ότι δήλωνε φορολογικά μικρότερα ποσά από αυτά που εισέπραττε ως μισθό το πρώτον όταν παρέλαβε τις νέες βεβαιώσεις αποδοχών από τον εργοδότη του.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 31/3/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου

1. Οικονομικό έτος 2003

Τελικό χρεωστικό : 2.198,13 €

2. Οικονομικό έτος 2004

Τελικό χρεωστικό : 3.711,11 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).