



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ
& ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 21-07-2016

Αριθμός απόφασης:883

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 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης [...]και με αριθμό πρωτοκόλλου [...] ενδικοφανή προσφυγή της [...], κατοίκου Θεσ/νίκης, οδός [...], κατά της υπ αριθμ [...]αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της ΣΤ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ αριθμ [...]αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της ΣΤ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης

Επί της από [...]και με αριθμό πρωτοκόλλου [...] ενδικοφανούς προσφυγής της [...] κατοίκου Θεσ/νίκης, οδός [...], 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 προσβαλλόμενη υπ αριθμ [...]αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της ΣΤ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης απορρίφθηκε το ταυτάριθμο αίτημα της προσφεύγουσας για νέα εκκαθάριση και επικουρικώς για συμψηφισμό παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2006. Πιο συγκεκριμένα, με την υπ αριθμ [...]πρόσκληση του Προϊσταμένου της ΣΤ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης κλήθηκε η προσφεύγουσα να καταθέσει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικ. έτος 2006 δηλώνοντας τα ποσά που εισέπραξε από το λογαριασμό του Ε.Λ.Κ.Ε., ως επιπλέον αμοιβές στους κωδικούς 301 ή 302, σύμφωνα με την υπ ΕΔ2014/118 εντολή του Επικούρου Εισαγγελέα Διαφθοράς Θεσσαλονίκης ύστερα από την ΕΠ434/2007 παραγγελία του Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου. Σε συμμόρφωση της ανωτέρω πρόσκλησης, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ αριθμ [...]σύμφωνα με την οποία δήλωσε στον κωδικό 302 ποσό 2571,47€ και στους κωδικούς 314 και 316 τα ποσά 522,13€ και 514,30€ αντίστοιχα. Σε συνέχεια της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε το υπ αριθμ [...]με αριθμο ειδοποίησης [...] εκκαθαριστικό σημείωμα οικονομικού έτους 2006 με το οποίο της καταλογίστηκε ποσό φόρου:1.642,51€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ αριθμ [...]αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της ΣΤ'Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης, την ακύρωση ή άλλως την μεταρρύθμιση του εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικονομικού έτους 2006 και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης, κατά το μέρος που δεν συμψηφίστηκε με τον επιβληθέντα συμπληρωματικό φόρο το ποσό των 514,30€ ευρώ που είχε παρακρατηθεί από τις φορολογηθείσες αμοιβές του που έλαβε από τον ΕΛΚΕ ΑΠΘ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου
- Η διάταξη του άρθρου 90 παρ. 2^α του Ν. 2362/1995 αναφορικά με την παραγραφή της απαίτησης κατά του Δημοσίου για επιστροφή φόρου δε μπορεί να εφαρμοστεί στην προκειμένη περίπτωση, καθώς η παρακράτηση και απόδοση του φόρου κατά το χρόνο που έγινε είχε νόμιμη αιτία και πρέπει να συμψηφιστεί. Προς επίρρωση του ανωτέρου ισχυρισμού της επικαλείται τις υπ αριθμ ΣτΕ3553/200 και ΔΕφΑθ.1579/2009.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.) .

Επειδή, στα άρθρα 18 και 19 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας...» (Α' 170), αναφέρει τα εξής: «Υποβολή φορολογικής δήλωσης. 1. 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». «Άρθρο 19 Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης 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. 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 στο άρθρο 72 του Ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας...» (Α' 170) ορίζονται τα εξής: «Μεταβατικές διατάξεις «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα. 2 3 4 5. 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 11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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 στα άρθρα 84 [§§1 & 4] και 68 [§2] του Ν.2238/1994, όπως ίσχυε μέχρι και 31-12-2013, που καταργήθηκε με την παράγραφο 26 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 11 και αναριθμήθηκε με την παράγραφο 13 του άρθρου 26 του ν. 4223/2013, ορίζονταν, τα εξής: «Άρθρο 84 Παραγραφή 1. 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.....4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, /αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος τής-παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. ».

«Άρθρο 68 Έκδοση φύλλων ελέγχου 1... 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν 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 υποδεικνύονται 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70. ».

Από το συνδυασμό των διατάξεων συνάγονται τα ακόλουθα:

Οι περιπτώσεις παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο των υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και πράξεων επιβολής φόρου ρυθμίζονταν, μέχρι τη θέση σε ισχύ του ν.4174/2013 (1/1/2014), από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του ν.2238/1994, σύμφωνα με τις οποίες το προαναφερθέν δικαίωμα του -Δημοσίου, (για τις χρήσεις μετά το 1996), παραγράφεται μετά πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δηλώσεως. Κατ' εξαίρεση, στην παράγραφο 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, που εφαρμόζεται εν προκειμένω, προβλέπεται δεκαετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή των φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, εφόσον, μεταξύ άλλων, η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, μεταξύ των οποίων η ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως και των στοιχείων που τη συνοδεύουν ως και η εκ των υστέρων περιέλευση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικών στοιχείων, τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως και από αυτά εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στα έγγραφα του φορολογουμένου ή τρίτων, τα οποία έχουν και από τα οποία -αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος (ΣΤΕ 494/2012, ΣΤΕ 3947/2012, ΣΤΕ 3705/2011 κ.ά.).

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1-2 του ΚΦΔ θεσπίζεται η υποχρέωση υποβολής τροποποιητικής δηλώσεως, αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, η οποία, εφόσον υποβληθεί εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής, επέχει θέση αρχικής και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. Περαιτέρω, στην παράγραφο 3 του άρθρου 19 του Κ. Φ.Δ. όπως άλλωστε και στην παράγραφο 18§1 εδ.β' του ίδιου Κώδικα, ορίζεται ότι εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για

έλεγχου της αρχικής δηλώσεως με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δηλώσεως (πρβλ και Γνωμ ΝΣΚ14/2016).

Εφόσον δε, πρόκειται για συμπληρωματικό-νέο στοιχείο η προθεσμία της παραγραφής στην υπό κρίση περίπτωση παρατείνεται σε δεκαετή και συνεπώς η υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση έχει υποβληθεί εντός του χρόνου παραγραφής και επιφέρει τα νόμιμα αποτελέσματα που ορίζει ο νόμος, ήτοι επιβολή επιπλέον φόρου και προσθέτου φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθ. 84 του ν. 2238/94 ορίζεται : *«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. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη η αξίωση για επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της οποιαδήποτε τρόπο αποδοχής της... 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 αντιάσσεται 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 επιδίωξιμη (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

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, γεννώνται κατά το χρόνο υποβολής της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, με την 408/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., που κοινοποιήθηκε με την Πολ. 1068/14.03.2012 διαταγή του Υπουργού Οικονομικών έγινε δεκτό 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.

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 διενέργεια (κατά τις διατάξεις του ΚΦΕ) παρακράτησης φόρου, όταν η καταβολή αυτού παρίσταται νόμιμη, αλλά, η αξίωση του φορολογούμενου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς και η αντίστοιχη υποχρέωση του Δημοσίου προς απόδοσή τους προϋπήρχαν, καθώς 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 στην προκειμένη περίπτωση, η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα εκπρόθεσμα την [...], ήτοι μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις και η αξίωση για συμψηφισμό (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου οικ. έτους 2006 είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Κατά συνέπεια, στην υπό κρίση περίπτωση δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος ποσού φόρου ύψους 514,30€ από τον κύριο φόρο που αναλογεί στα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες που κατεβλήθησαν στον προσφεύγοντα το υπό κρίση έτος και ορθά η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη στη μη έκπτωση του παρακρατούμενου φόρου κατά την εκκαθάριση της κρινόμενης τροποποιητικής δήλωσης του.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης [...]και με αριθμό πρωτοκόλλου [...] ενδικοφανή προσφυγή της [...]

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2006

Τελικό χρεωστικό ποσό: 6.237,22€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 και η διαφορά τελικού χρεωστικού με το αρχικό χρεωστικό ποσό ύψους $(6.237,22 - 4.594,71 = 1.642,51\text{€})$ ευρώ βεβαιώθηκε με τον αρ[...]ΧΚ.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ
ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

α/α ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ-ΝΤΙΝΑ ΑΡΑΠΙΔΟΥ

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).