



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο: 2131604565
ΦΑΞ: 2131604566

Καλλιθέα, 18-12-2015

Αριθμός απόφασης: 4767

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. 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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 20-07-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, και της του, ΑΦΜ, κατοίκων, οδός, κατά του με αριθμό/2009 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009 της Γ.Γ.Π.Σ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθμό/2009 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009 της Γ.Γ.Π.Σ., του οποίου ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
7. Την από 14-12-2015 εισήγηση του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 20-07-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του και της του , μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Οι προσφεύγοντες υπέβαλαν από κοινού (δεδομένου ότι πρόκειται για συζύγους) στις τη με αριθμό/2015 αρχική εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες ως ιατροί του Ε.Σ.Υ., ύψους €45.205,87 στην περίπτωση του προσφεύγοντος και €39.645,56 στην περίπτωση της προσφεύγουσας. Βάσει της εν λόγω δήλωσης, εκδόθηκε το από και με αριθμό ειδοπ. εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΑΧΚ/.....) οικονομικού έτους 2009, με το οποίο προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους €31.747,55, ήτοι επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους €10.358,31 και φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους €7.250,82, και σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους €8.316,72 και φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους €5.821,70.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση του με αριθμό ειδοπ./2009 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009 και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της με αριθμό/2015 κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους του οικείου οικονομικού έτους, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Κατά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν οι προσφεύγοντες δε συνυπολογίστηκε για καθένα εξ αυτών ο φόρος που έχει παρακρατηθεί από το μισθό τους και έχει αποδοθεί στο Δημόσιο.
- Δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής του φόρου που έχει παρακρατηθεί από το μισθό τους και έχει αποδοθεί στο Δημόσιο.
- Ως προς το φόρο εκπρόθεσμης καταβολής που έχει καταλογιστεί σε βάρος των προσφευγόντων, αυτός έχει υπολογιστεί λανθασμένα, καθώς ερείδεται ο υπολογισμός του επί της λανθασμένης βάσης ότι ουδέν ποσό φόρου εισοδήματος δεν είχαν καταβάλει για το υπό κρίση οικονομικό έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994: «8. 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, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 90 του Ν. 2362/1995 ορίζεται ότι: *«Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής. [...]*»

Επειδή, με το άρθρο 251 Α.Κ. ορίζεται ότι: *«Η παραγραφή αρχίζει από τότε που γεννήθηκε η αξίωση και είναι δυνατή η δικαστική επιδίωξη της»* και με τις διατάξεις του άρθρου 91 του Ν. 2362/1995 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 της.[...]»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 94 του Ν. 2362/1995: *«Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό. [...]*»

Επειδή, με τη με αριθμό 408/2011 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (που αφορούσε ερώτημα παραγραφής συμψηφισμού παρακρατηθέντος φόρου με φόρο εισοδήματος μίας κοινοπραξίας), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ 1068/14-03-2012, διευκρινίζεται ότι:

«Κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων του Ν. 2362/1995, ο χρόνος παραγραφής της αξίωσης για απόδοση των αχρεωστήτως καταβληθέντων είναι τριετής, αφετηρία δε έναρξης του είναι η καταβολή αυτών, ως συνιστώσα, κατά το συνήθως συμβαίνον, το γεγονός από το οποίο γεννάται η σχετική αξίωση. Όταν όμως 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, κατά τη γενική αρχή του άρθρου 251 Α.Κ., από το χρονικό σημείο επέλευσης του επιγενόμενου αυτού λόγου, αφότου και γεννάται η αξίωση για αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων και όχι από την καταβολή τους (ΑΔ ΗΟC ΣτΕ 1218/1994, ΣτΕ 3850/2000, 4290/1995, 2056/89, 3091/1984).

Κατ' ανάλογη εφαρμογή της γενικής αρχής του άρθρου 251 ΑΚ, στην περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, η τριετής παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου γεννάται από την καταβολή του, (Γνωμ. ΝΣΚ 407/2003), 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), οπότε και αρχίζει ο χρόνος της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Στην τελευταία αυτή περίπτωση εμπύπτει και η περίπτωση κατά την οποία διενεργείται η, κατ' άρθρο 55 παρ. 1 περ. β' παρακράτηση φόρου, όπου η καταβολή του σχετικού φόρου παρίσταται νόμιμη, αλλά η αξίωση του φορολογουμένου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς, καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του Δημοσίου προς απόδοση του, - κατ' εφαρμογή του καθεστώτος της έκπτωσης και του συμψηφισμού, κατ' άρθρο 10 παρ. 3 και παρ. 4 του Ν. 2238/1994 -, 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 (ΑΔ ΗΟC ΣΤΕ 1218/1994, 1363/1982, 3664/1981, Γνωμ. ΝΣΚ 263/2009, 491/1995, 837/1991).

Όπως, δε, έχει ειδικότερα κριθεί 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 (ΣΤΕ 1643/1983). Η νομολογιακή αυτή λύση υιοθετήθηκε και ρητά με τη μη εφαρμοζόμενη στην προκείμενη περίπτωση, ως εκ του χρόνου έναρξης ισχύος της, διάταξη της παραγράφου 15 του άρθρου 8 του Ν. 3842/2010, με την οποία αντικαταστάθηκε η διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, σύμφωνα με την οποία: «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 (....)»

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 εκπρόθεσμα 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.

γ.»

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν την κοινή τους δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 στις, η αξίωσή τους για έκπτωση (συμψηφισμό) του καταβληθέντος από το έτος 2008 φόρου (ποσού €9.786,79 στην περίπτωση του προσφεύγοντος και ποσού €7.073,23 στην περίπτωση της προσφεύγουσας) από τον τελικώς οφειλόμενο φόρο (ποσού €10.358,31 στην περίπτωση του προσφεύγοντος και ποσού €8.316,72 στην περίπτωση της προσφεύγουσας) είχε ήδη παραγραφεί κατά το χρόνο υποβολής της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον η τριετής παραγραφή του άρθρου 90 παρ. 2 του Ν. 2362/1995 είχε ήδη αρχίσει από την επομένη της λήξης της ημερομηνίας

υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος και συνεπώς, είχε συμπληρωθεί κατά την αντίστοιχη ημερομηνία του έτους 2012, ενώ επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους €7.250,82 σε βάρος του προσφεύγοντος και ύψους €5.821,70 σε βάρος της προσφεύγουσας.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 20-07-2015 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ με ΑΦΜ και της ΤΟΥ με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2009

Τελικό Χρεωστικό: €31.747,55

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμό ειδοπ. /2009 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009 (ΑΧΚ /.....) της Γ.Γ.Π.Σ..

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).