



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16.11.2018

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

Αριθμός απόφασης: 1842

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ. κατά του από2018 και με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος οικονομικού έτους 2012 (αριθμ. χρημ. καταλόγου) εκδοθέντος κατόπιν της υπ' αριθμ.2018 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ. 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 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Φ.Ε.Φ.Π.)/2018 και αριθμό ειδοποίησης/2018 προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 18.618,01€ (αφορά εισοδήματα της προσφεύγουσας και του συζύγου της). Ειδικότερα για την προσφεύγουσα προέκυψε κύριος φόρος ποσού 16.764,73€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.650,97€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) την ολική ή μερική ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, του ως άνω Ε.Ε.Σ.Φ.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. β) τον εκ νέου υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου και την επιστροφή του φόρου εισοδήματος και της εισφορά αλληλεγγύης που καταβλήθηκε αχρεωστήτως προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους.

- Υπολογίσθηκε εισφορά αλληλεγγύης στις αναδρομικές αποδοχές του έτους 2008 οι οποίες δηλώθηκαν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και συγκεκριμένα ποσό 4.243,80€ δηλώθηκε στον κωδικό 302 και ποσό 1.060,96€ δηλώθηκε στον κωδικό 660. Ωστόσο επειδή τα ποσά αυτά αφορούν εισόδημα του έτους 2008 δεν θα έπρεπε να υπολογισθεί εισφορά αλληλεγγύης. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται τη με αριθμό 295/2017 απόφαση του Συμβουλίου της επικρατείας.
- Ποσό φόρου 540,61€ που παρακρατήθηκε στις αναδρομικές αποδοχές του έτους 2008 δε συνυπολογίσθηκε κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 62 του ν.2238/1994 όπως ίσχυε κατά την 31/12/2011 οριζόταν ότι:

«Ο υπόχρεος για την επίδοση της δήλωσης βεβαιώνει υπεύθυνα, έχοντας γνώση των συνεπειών των άρθρων 86, 87, 88 και 90, του ιδίου νόμου, την ειλικρίνεια και το περιεχόμενο της δήλωσης και των λοιπών συνυποβαλλόμενων με αυτήν εντύπων».

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 62 του ν.2238/1994 όπως ίσχυε κατά την 31/12/2011 οριζόταν ότι:

«Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε φορά ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με τη δήλωση, καθώς και ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής της όπως ορίζεται

στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου. Σε κάθε περίπτωση στη δήλωση αυτή αναγράφονται όλα τα εισοδήματα του υπόχρεου ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και τα απαλλασσόμενα από το φόρο εισοδήματα...».

Επειδή, η παραλαβή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος από τους αρμόδιους υπαλλήλους δεν συνιστά και επιτόπιο έλεγχο ως προς την ορθότητα των αναγραφόμενων ποσών και τον έλεγχο των υποβαλλόμενων δικαιολογητικών αλλά αυτό εξετάζεται μεταγενέστερα από την φορολογική διοίκηση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση με δική της ευθύνη η προσφεύγουσα, συμπλήρωσε τους κωδικούς της φορολογικής της δήλωσης με τα αντίστοιχα ποσά ήτοι ποσό 4.243,80€ δηλώθηκε στον κωδικό 302 και ποσό 1.060,96€ δηλώθηκε στον κωδικό 660 και βάσει αυτών των στοιχείων έγινε η εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκε το με αριθμό ειδοποίησης/2018 εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση δεν προκύπτει να συντρέχει εφαρμογή της υπ' 295/2017 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθώς στη βεβαίωση αποδοχών δεν αναγράφεται ότι οι αναδρομικές αποδοχές αφορούν στην έκτακτη παροχή της παρ. 9 του άρθρου 5 του ν. 3620/2007.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για μη υπαγωγή των αναδρομικών αποδοχών σε εισφορά αλληλεγγύης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«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 και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής: [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 10 εδ. α' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«10. 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».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 43 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 7 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του ποσού Φ.Ε.Φ.Π. που της παρακρατήθηκε κατά την καταβολή των αποδοχών της για τη χρονική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011 οριζόταν ότι:

«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. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) 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».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 408/2011 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1068/14.3.2012) ορίζεται ότι:

«II. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ.

.....
2.α) Σύμφωνα με το άρθρο 90 παρ. 2 του Ν.2362/1995 [...]: «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως, ή παρά το νόμο, καταβληθέντος, σε αυτό, χρηματικού ποσού, παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής...».

β) Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, αχρεωστήτως, ή παρά το νόμο καταβληθέντα ποσά, αποτελούν όχι μόνο εκείνα τα οποία εξ αρχής (δηλαδή κατά τον χρόνο της καταβολής τους) δεν οφείλονταν, αλλά και τα ποσά τα οποία οφείλονταν μεν κατά τον χρόνο της καταβολής τους, κατέστησαν όμως, από επιγενόμενο λόγο (δηλαδή μετά την καταβολή) αχρεώσητα, διότι έπαυσε, από οποιονδήποτε λόγο, να υφίσταται σχετική υποχρέωση (ΣτΕ 820, 821/1997, ΣτΕ 4114/1983 κλπ).

γ) Επίσης, κατά το άρθρο 251 Α.Κ. «Η παραγραφή αρχίζει από τότε που γεννήθηκε η αξίωση και είναι δυνατή η δικαστική επιδίωξη της». Η ρύθμιση αυτή ισχύει και για κάθε αξίωση κατά του δημοσίου, όπως σαφώς προκύπτει και από το άρθρο 91 του Ν.2362/95 [...], κατά το οποίο «επιφυλασσομένης 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 επιδίωξή της». [...].

δ) Κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων του Ν. 2362/1995, ο χρόνος παραγραφής της αξίωσης για απόδοση των αχρεωστήτως καταβληθέντων είναι τριετής, αφετηρία δε έναρξής 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 ΑΚ, από το χρονικό σημείο επέλευσης του επιγενόμενου, αυτού, λόγου, αφοτού 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 απαιτήσης κατά του Δημοσίου, γεννάται από την καταβολή του (Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 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 εμπίπτει 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 απόδοσή του, -κατ' εφαρμογή του καθεστώτος της έκπτωσης και του συμψηφισμού, κατ' άρθρο 10 §3 §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 την [...] 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. (...).».

IV. Κατόπιν των ανωτέρω, [...] το Α΄ Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ότι δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου [...] με τον κύριο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος [...], η οποία (δήλωση) υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και συγκεκριμένα μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. α΄ ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.»

Επειδή, εν προκειμένω, δεν προκύπτει να έχει δηλωθεί από την προσφεύγουσα στο σχετικό κωδικό 316 παρακρατηθείς φόρος ποσού 540,61€ και σε κάθε περίπτωση ο παρακρατηθείς φόρος αφορά σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και ως εκ τούτου έχει παρέλθει τριετία για το δικαίωμα συμψηφισμού του από την ημερομηνία που υποβλήθηκε εμπρόθεσμα (24-07-2012) η αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.