



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 04/04/2019

Αριθμός απόφασης: 1053

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 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 05/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα το ΗΡΑΚΛΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ, οδός, κατά της υπ' αριθμ. πρωτ./02-11-2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης στη με αριθμ. πρωτ./04-07-2018 αίτηση για επιστροφή φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. πρωτ./02-11-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης στη με αριθμ. πρωτ./04-07-2018 αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμ. πρωτ./02-11-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης δεν έγινε δεκτό το με αριθμ. πρωτ./04-07-2018 αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 ποσού 81.841,70 ευρώ.

Συγκεκριμένα ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας, διότι σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 7 του ν. 2238/1994 η αξίωση της έχει υποπέσει στην προβλεπόμενη τριετή παραγραφή, καθώς αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει με την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου, ωστόσο στην περίπτωση της δεν έχει διενεργηθεί έλεγχος και δεν έχει κοινοποιηθεί φύλλο ή πράξη ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, άλλως μεταρρυθμιστεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και να της επιστραφεί το ποσό των 81.841,70 ευρώ που προκατέβαλε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. ως φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η προσβαλλόμενη απόφαση εκδόθηκε κατ' εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία της διάταξης της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994. Το με αριθμ. πρωτ./4-7-2018 τρίτο αίτημά της (κατόπιν του αρχικού με αριθμ. πρωτ./7-4-2011 και δεύτερου με αριθμ. πρωτ./7-8-22015 αιτήματός της) υποβλήθηκε εντός της νόμιμης προθεσμίας, ήτοι εντός της τριετίας από τότε που η προκαταβολή φόρου κατέστη αχρεωστήτως καταβληθείσα. Το δε αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό των 81.841,70 ευρώ θεωρείται αχρεωστήτως καταβληθέν από τη στιγμή που οριστικοποιήθηκε η φορολογική εγγραφή, η οποία στην προκειμένη περίπτωση επήλθε με την παραγραφή της δυνατότητας έκδοσης φύλλου ελέγχου.
- Η προσβαλλόμενη απόφαση αντίκειται στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και στην αρχή της ισότητας. Το γεγονός ότι

δεν εξεδόθη πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων επί του μη ολοκληρωθέντος τακτικού ελέγχου της χρήσης 2009, λόγω παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής αρχής, δεν μπορεί να αποβεί σε βάρος της, ενώ υφίσταται άνιση μεταχείριση, καθώς άλλα νομικά πρόσωπα, για τα οποία ολοκληρώθηκε ο έλεγχος και εκδόθηκε φύλλο ελέγχου, έχουν τη δυνατότητα να λάβουν τα ποσά που δικαιούνται.

- Η προσβαλλόμενη απόφαση εκδόθηκε κατά παράβαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 παρ. 43 του ν. 4174/2013** (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015), 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, στις διατάξεις του **άρθρου 84 παρ. 7 του ν.2238/1994** ορίζεται:

«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 με το **άρθρο 93 περ. β του ν. 2362/1995**, που ίσχυε έως 31.12.2014, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 93 Διακοπή παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου

Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο:

.....

β) Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του Διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαιτήσεως αρχής.

Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως.

Υποβολή δεύτερης αιτήσεως δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή.....»

και με το **άρθρο 143 περ. β του ν. 4270/2014**, που έχει ισχύ από 01.01.2015, ορίζεται:

«Άρθρο 143 Διακοπή παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου

Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο:

.....

β. Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αίτησης για την πληρωμή της απαίτησης, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαίτησης αρχής. Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι (6) μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αίτησης. Υποβολή δεύτερης αίτησης δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή.....»

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθμ. 1024/2017 απόφαση του ΣτΕ:

«Η υποβαλλόμενη κατ' έτος, μεταξύ άλλων, από τις εταιρείες δήλωση φόρου εισοδήματος αποτελεί τίτλο προ βεβαίωση του φόρου του αναλογούντος στα δηλούμενα εισοδήματα. Όταν δε το ποσό του ήδη προκαταβληθέντος για τα εισοδήματα αυτά φόρου είναι μεγαλύτερο του ποσού του φόρου που αναλογεί βάσει της υποβαλλομένης δηλώσεως, γεννάται, από της υποβολής της δηλώσεως αυτής, αξίωση προς επιστροφή του επιπλέον προκαταβληθέντος φόρου ως αχρεωστήτου.

Η αξίωση αυτή υπόκειται σε τριετή παραγραφή, η οποία αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε, κατά τα ανωτέρω, η αξίωση, ήτοι από το τέλος του οικονομικού έτους κατά το οποίο υπεβλήθη η ρηθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (βλ. ΣτΕ 3664/1981 κ.ά.). Εξάλλου, η συμπλήρωση της εν λόγω τριετίας συνεπάγεται, μόνη αυτή, την παραγραφή της ως άνω αξιώσεως, χωρίς να απαιτείται προς τούτο πράξη της φορολογικής αρχής ή απόφαση δικαστηρίου, με την οποία να αναγνωρίζεται ως ειλικρινής η δήλωση, η οποία απετέλεσε τη βάση της αξιώσεως ούτε αναβιώνει η αξίωση αυτή με την έκδοση τέτοιας πράξεως ή δικαστικής αποφάσεως (ΣτΕ 3287/1979, ΣτΕ 3120/1988) ή με την έκδοση πράξεως βάσει της οποίας στο εισόδημα του οικείου έτους-αναλογεί φόρος μεγαλύτερος του προκαταβληθέντος και άρα, νομίμως, και κατά την πράξη, καταβληθέντος φόρου (ΣτΕ 808/1989).

Όταν όμως, μετά από έλεγχο της ως άνω δηλώσεως (που απετέλεσε τη βάση της αξιώσεως επιστροφής), η φορολογική αρχή εκδώσει πράξη βεβαίωσης, με την οποία, ναι μεν, ανατρεπομένης της δηλώσεως, μεταβάλλεται, αυξανόμενη η δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, πλην όμως και ο βάσει της εν λόγω πράξεως οφειλόμενος φόρος εξακολουθεί να είναι μικρότερος του προκαταβληθέντος, τότε για την προκύπτουσα διαφορά γεννάται νέα αξίωση επιστροφής, στηριζόμενη πλέον όχι στην ανατραπείσα δήλωση, αλλά στην καινούργια νομική και πραγματική βάση, την οποία συνιστούν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και η ισχύς της βεβαιωτικής πράξεως ως νέου νομίμου τίτλου, σε αντικατάσταση της ανατραπείσας δηλώσεως. Αυτό, άλλωστε, παρά τη διατύπωσή της περί “αναβιώσεως”, επεδίωξε να ορίσει και ρητώς η διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 1 του ν. 2120/1993 (Α' 24), με την οποία προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 7 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 και προβλέφθηκε ότι “Η αξίωση προς το Δημόσιο επιστροφής φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δηλώσεως αναβιώνει από της κοινοποιήσεως φύλλου ή πράξεως ελέγχου” (βλ. και εισηγητική έκθεση επί της εν λόγω διατάξεως).»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α' Ηρακλείου την από 13/05/2010 και με αριθμ.δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, στην οποία δήλωσε ζημία ύψους 212.236,88 ευρώ, και βάση της οποίας προέκυψε δυνατότητα επιστροφής του προκαταβληθέντος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010. Στη συνέχεια κατέθεσε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. το με αριθμ. πρωτ./07-04-2011 αίτημα για επιστροφή του φόρου εισοδήματος που είχε προκαταβάλει το παραπάνω έτος, ποσού 81.841,70 ευρώ. Το αίτημα αυτό επαναδιατυπώθηκε με την υπ' αριθμ. πρωτ./07-08-2015 αίτηση επιστροφής της προσφεύγουσας και εκ νέου με το με αριθμ. πρωτ./04-07-2018 αίτημα επιστροφής.

Επειδή εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου (σε συνέχεια ελέγχου που είχε ξεκινήσει από το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο Αθηνών) η με αριθμ./23-12-2014 εντολή ελέγχου προκειμένου να ελεγχθεί, μεταξύ άλλων, η κρινόμενη για την επιστροφή χρήση 2009. Ωστόσο με τη με αριθμ. 1738/2017 απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκαν αντισυνταγματικές οι διατάξεις περί παράτασης της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων, ο έλεγχος θεωρήθηκε παραγεγραμμένος και δεν ολοκληρώθηκε, συνεπώς δεν κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα φύλλο ή πράξη ελέγχου που θα αναβίωνε την αξίωση για επιστροφή φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω και τις προαναφερθείσες διατάξεις δε δύναται να επιστραφεί ο υπό κρίση προκαταβληθείς φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 ποσού 81.841,70 ευρώ, δεδομένου ότι η αξίωση της προσφεύγουσας εταιρείας προς επιστροφή φόρου του εν λόγω οικονομικού έτους έχει παραγραφεί, καθώς:

α) αφενός η συμπλήρωση της τριετίας από την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης συνεπάγεται, μόνη αυτή, την παραγραφή της ως άνω αξιώσεως. Ακόμα και αν θεωρηθεί ότι το με αριθμ. πρωτ./2011 αίτημα επιστροφής της προσφεύγουσας διέκοψε την παραγραφή της αξίωσης σύμφωνα με το άρθρο 93 περ. β του ν. 2362/1995, η παραγραφή ξεκίνησε εκ νέου μετά την πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως, ήτοι 07/10/2011, ενώ τα μεταγενέστερα με αριθμ. πρωτ./07-08-2015 και/04-07-2018 αιτήματα επιστροφής δεν ήταν δυνατόν να διακόψουν εκ νέου την παραγραφή και

β) αφετέρου η εν λόγω αξίωση δύναται να αναβιώσει μόνο μετά από έλεγχο της δηλώσεως που απετέλεσε τη βάση της αξιώσεως επιστροφής και έκδοση πράξης βεβαίωσης από τη φορολογική αρχή.

Επειδή η προσβαλλόμενη με αριθμ. πρωτ./02-11-2018 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης εκδόθηκε σε απάντηση του με αριθμ. πρωτ./04-07-2018 αιτήματος της προσφεύγουσας, δεν τίθεται θέμα παράβασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, με την προσβαλλόμενη πράξη δεν επιβάλλονται κυρώσεις και φορολογικά βάρη στην προσφεύγουσα, ούτε διαπιστώνονται παραβάσεις και παρατυπίες από αυτήν, προκειμένου να υποχρεούται η φορολογική αρχή να καλέσει την προσφεύγουσα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις της.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο με βάση ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς. Εν προκειμένω, η διοίκηση δεσμεύεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 7 του ν. 2238/1994 ως προς το χρόνο παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου και τον τρόπο αναβίωσης αυτής.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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.