



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 23-09-2019

Αριθμός Απόφασης: 2728

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ/23-04-2019 ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΠΤ οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5, Την με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΠΤ οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, της οποίας ζητείται η ακύρωση

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτ./23-04-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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 την αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, που εκδόθηκε την 02/04/2019, βάσει της με αριθμ./2019 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, προσδιορίστηκε συνολικό ποσό πληρωμής φόρου ύψους 7.124,22 ευρώ.

Την 15/01/2019 ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 δηλώνοντας μεταξύ άλλων στον κωδικό 301 «άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ.» το ποσό των 24.329,24 ευρώ, στον κωδικό 315 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις» το ποσό των 3.505,36 ευρώ και κωδικό 333 «ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν.3986/2011» το ποσό των 435,36 ευρώ, με βάση τη βεβαίωση αποδοχών που εκδόθηκε για το χρονικό διάστημα 01/01/2013-31/12/2013 από την εργοδότη εταιρία, ΑΦΜ

Κατά την εκκαθάριση της ως άνω εκπρόθεσμης δήλωσης οικονομικού έτους 2014, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων δεν έλαβε υπόψη του τον παρακρατηθέντα από τον εργοδότη του προσφεύγοντος φόρο, λόγω παραγραφής της αξίωσης αυτού.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ολικά η ως άνω προβαλλόμενη πράξη και να εκδοθεί νέο εκκαθαριστικό που να συμπεριλαμβάνει τον παρακρατηθέντα φόρο ύψους 3.505,36 ευρώ.

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

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 62 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται: «1. Η δήλωση υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα είτε αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν είτε ταχυδρομείται επί αποδείξει.....

Η δήλωση υποβάλλεται από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου του οικείου οικονομικού έτους και μέχρι την έναρξη του ωραρίου λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών της επόμενης μέρας από την ημέρα λήξης της προθεσμίας».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 57 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε, ορίζεται:

«1. 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.

.....».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παρ. 10 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται: «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, στις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 90 του ν. 2362/1995** ορίζεται:

«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 άρθρο **251 Α.Κ.** «Η παραγραφή αρχίζει από τότε που γεννήθηκε η αξίωση και είναι δυνατή η δικαστική επιδίωξη της» και σύμφωνα 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** ορίζεται ότι: «Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου, δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με την με **αριθμ. 408/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.** (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 συμβαίνουν, 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, 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.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 απόδοση 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, 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 εκπρόθεσμης 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 το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1165279 ΕΞ 2014/12.12.2014 έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. «Συμψηφισμός παρακράτησης φόρου εισοδήματος σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» επαναλαμβάνεται το ως άνω σκεπτικό του Ν.Σ.Κ. και σημειώνονται τα εξής:

«[...] 6. Επισημαίνεται ότι, η υπηρεσία μας αναγνωρίζοντας τη σοβαρότητα των περιπτώσεων όπου φυσικά ή νομικά πρόσωπα ζητούσαν κατά την υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος την έκπτωση παρακρατηθέντων ή προκαταβληθέντων φόρων και προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση αυτών των θεμάτων σε όλες τις Δ.Ο.Υ. για λόγους ίσης φορολογικής μεταχείρισης, έκρινε σκόπιμο (με αφορμή ερώτημα της Δ.Ο.Υ Α' Θεσσαλονίκης), να ζητήσει τη συνδρομή του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, το οποίο μετά την παρέλευση ικανού χρονικού διαστήματος και αφού μελέτησε τα πραγματικά περιστατικά έλαβε μια συγκεκριμένη νομική θέση, η οποία αποτυπώθηκε στην 408/2011 γνωμοδότησή του. Κατά συνέπεια, με την ΠΟΛ.1068/14.3.2012, δεν εκδόθηκε μια απλή διοικητική θέση, αλλά κοινοποιήθηκε γνωμοδότηση της αρμόδιας αρχής για την νομική υποστήριξη της υπηρεσίας μας και κατ' επέκταση για την επίλυση θεμάτων ιδιαίτερης νομικής φύσης, γνωμοδότηση που έγινε αποδεκτή από την πολιτική ηγεσία.

7. Εξάλλου, σας γνωρίζουμε ότι, από 01.01.2014, με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), μεταβλήθηκε το νομοθετικό πλαίσιο περί παραγραφής της αξίωσης για επιστροφή φόρου (άρθρα 36 και 42), και περαιτέρω, προβλέφθηκε, ρητά, ότι για φορολογικές υποθέσεις έως την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ήτοι έως 31.12.2013) εφαρμόζονται τα σχετικά με την παραγραφή αξίωσης κατά απαίτησης του Δημοσίου βάσει των διατάξεων του άρθρου 84 του ν.2238/1994, οι οποίες καταργήθηκαν από 01.01.2014 και εφεξής.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 στις 15-01-2019, ήτοι πέραν της τριετίας από την λήξη της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων, η αξίωσή του για έκπτωση (συμψηφισμό) του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος του έτους 2013 είχε ήδη παραγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./23-04-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2014:

Ποσό Πληρωμής: 7.124,22 €.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με αριθμ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2014.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
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.