



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/09/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1902

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατά των ακόλουθων πράξεων της Α.Α.Δ.Ε.:

α) του με αριθ. ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2005, με βάση την υπ' αρ./2018 αρχική δήλωση

β) του με αριθ. ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2006, με βάση την υπ' αρ./2018 αρχική δήλωση

γ) του με αριθ. ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2007, με βάση την υπ' αρ./2018 αρχική δήλωση,
δ) του με αριθ. ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2008, με βάση την υπ' αρ./2018 αρχική δήλωση,
ε) του με αριθ. ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009, με βάση την υπ' αρ./2018 αρχική δήλωση,
στ) του με αριθ. ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010, με βάση την υπ' αρ./2018 αρχική δήλωση,
ζ) του με αριθ. ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011, με βάση την υπ' αρ./2018 αρχική δήλωση,
η) του με αριθ. ειδοποίησης ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012, με βάση την υπ' αρ./2018 αρχική δήλωση
θ) του με αριθ. ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013, με βάση την υπ' αρ./2018 αρχική δήλωση
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τα ανωτέρω εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 & 2013 της Α.Α.Δ.Ε., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, 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 το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 της Α.Α.Δ.Ε. που εκδόθηκε στις 20.03.2019, δυνάμει της με αριθμό υποβληθείσης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 1.455,36€, καθώς και φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους 769,32€, δη συνολικό ποσό πληρωμής 2.224,68€.

Με το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 της Α.Α.Δ.Ε. που εκδόθηκε στις 20.03.2019, δυνάμει της με αριθμό αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 1.681,21€ καθώς και φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους 873,19€, δη συνολικό ποσό πληρωμής 2.554,40€.

Με το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 της Α.Α.Δ.Ε. που εκδόθηκε στις 20.03.2019, δυνάμει της με αριθμό αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 1.953,13€ καθώς και φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους 998,24€, δη συνολικό ποσό πληρωμής 2.951,37€

Με το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 της Α.Α.Δ.Ε. που εκδόθηκε στις 20.03.2019, δυνάμει της με αριθμό αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 2.433,39€, καθώς και φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους 1.219,12€, δη συνολικό ποσό πληρωμής 3.652,51€.

Με το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 της Α.Α.Δ.Ε. που εκδόθηκε στις 20.03.2019, δυνάμει της με αριθμό αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 2.827,08€ καθώς και φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους 1.400,17€, δη συνολικό ποσό πληρωμής 4.227,25€.

Με το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 της Α.Α.Δ.Ε. που εκδόθηκε στις 20.03.2019, δυνάμει της με αριθμό αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 2.865,59€, καθώς και φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους 1.417,88€, δη συνολικό ποσό πληρωμής 4.283,47€.

Με το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 της Α.Α.Δ.Ε. που εκδόθηκε στις 20.03.2019, δυνάμει της με αριθμό αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 2.847,07€, καθώς και φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους 1.409,37€, δη συνολικό ποσό πληρωμής 4.256,44€.

Με το με αριθμό ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικ. έτους 2012 της Α.Α.Δ.Ε. που εκδόθηκε στις 20.03.2019, δυνάμει της με αριθμό αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 3.505,32€, φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους 1.928,95€, καθώς και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 471,52€, δη συνολικό ποσό πληρωμής 5.905,79€.

Με το με αριθμό ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικ. έτους 2013 της Α.Α.Δ.Ε. που εκδόθηκε στις 20.03.2019, δυνάμει της με αριθμό αρχικής δήλωσης φορολογίας, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 3.602,12€, φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους 1.991,88€, καθώς και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 511,56€, δη συνολικό ποσό πληρωμής 6.105,56€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 & 2013 προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Δεν συνυπολογίστηκε ο παρακρατηθείς φόρος, κατά την εκκαθάριση των υπό κρίση δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.
- 2) Οι καταλογισθέντες φόροι ουδεμία σχέση έχουν με την φοροδοτική ικανότητα της προσφεύγουσας.
- 3) Το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο και καταλογισμό φορολογικής αξίωσης, έχει παραγραφεί, λόγω παρέλευσης πενταετίας.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **9§2 του Ν. 4174/2013** οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

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.

Επειδή, στο άρθρο **57§1 του Ν. 2238/94** ορίζονται τα ακόλουθα: *«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 8 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι: *«Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες της παραγράφου 1 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, στο άρθρο **61§1 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με την παρ. 6 του άρθρου 8 του Ν. 3842/2010, ορίζεται ότι: *«1. Η δήλωση υποβάλλεται, είτε σε 2 (δύο) αντίτυπα, αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν ή ταχυδρομείται επί αποδείξει, είτε υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63, μέχρι την 1η Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους Κατ' εξαίρεση η δήλωση υποβάλλεται:..... γ) Μέχρι τις 2 Μαΐου του οικείου οικονομικού έτους όταν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογουμένου περιλαμβάνεται:..... ββ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.....»*.

Επειδή, στο άρθρο **61§1 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε μετά την τροποποίησή του με την παρ. 6 του άρθρου 8 του Ν. 3842/2010, ορίζεται ότι: *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. Με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών γίνεται υποχρεωτικά η υποβολή από κάθε υπόχρεο που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα,*

καθώς και από κάθε άλλο υπόχρεο του οποίου η δήλωση υποβάλλεται από εξουσιοδοτημένο λογιστή στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63, μέχρι την 1η Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους. Κατ' εξαίρεση η δήλωση υποβάλλεται:γ) Μέχρι τις 2 Μαΐου του οικείου οικονομικού έτους όταν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογουμένου περιλαμβάνεται:ββ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.....».

Επειδή, με αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν παρατάσεις προθεσμίας για την υποβολή των δηλώσεων των ανωτέρω οικ. ετών, που σε καμιά περίπτωση δεν ξεπερνούσαν την 31/12 του κάθε έτους.

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 43 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, 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, στο **άρθρο 84§7 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με την παρ. 15 του άρθρου 8 του Ν. 3842/2010, ορίζεται 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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθ. 1183/2015 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 3 της απόφασης),

«...η προβλεπόμενη [...] βραχυπρόθεσμη (τριετής) παραγραφή για αξιώσεις κατά του Δημοσίου προς επιστροφή αχρεωστήτως παρακρατηθέντων φόρων, ο χρόνος της οποίας είναι μικρότερος από το χρόνο παραγραφής (πενταετία) που προβλέπεται [...] για τις λοιπές χρηματικές αξιώσεις κατά του Δημοσίου, έχει θεσπισθεί για λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος και, ειδικότερα, προς το σκοπό ταχείας εκκαθάρισεως όσων αξιώσεων πηγάζουν από την επιβολή φόρων, ήτοι από άσκηση δημόσιας εξουσίας του Κράτους (πρβλ. απόφ. ΕΔΔΑ της 28-5-2009 - υπόθ. 48906/2006). Αυτή η ανάγκη αποσκοπεί στην προστασία της περιουσίας και της οικονομικής καταστάσεως του Δημοσίου αλλά, επιπλέον, συνάδει προς την κανονικότητα και την περιοδικότητα της καταβολής των φόρων, οι οποίες διαφοροποιούν τις σχετικές αξιώσεις από τις λοιπές, μη έχουσες τα ανωτέρω χαρακτηριστικά, χρηματικές αξιώσεις κατά του Δημοσίου. Η ταχεία εκκαθάριση των εκκρεμοτήτων αναφορικά με τις αξιώσεις επιστροφής φόρων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις των φορολογουμένων είναι αναγκαία προς αποφυγή ανατροπής,

μετά την πάροδο μακρού χρονικού διαστήματος, των οικονομικών δεδομένων, κατά συνεκτίμηση των οποίων το Δημόσιο προβαίνει στο σχεδιασμό της οργανώσεως και του τρόπου λειτουργίας της δημοσίας διοικήσεως, προβλέπει τις σχετικές δαπάνες και καταρτίζει τον κρατικό προϋπολογισμό. Επομένως, ο στόχος του Κράτους να προγραμματίσει τα έσοδα και τις δαπάνες του, χωρίς να εμποδίζεται από σημαντικά ανεξόφλητα χρέη που θα επάγονταν δυσμενείς επιπτώσεις στην εκτέλεση του προϋπολογισμού, ενόψει και του μεγάλου αριθμού και ύψους των διαφορών που ανακύπτουν από την άσκηση φορολογικών προσφυγών, δικαιολογούν τη θέσπιση ευλόγων χρονικών περιορισμών για την άσκηση των εν λόγω προσφυγών (πρβλ. ΣτΕ 761/2014 επταμ.). Εν πάση περιπτώσει, η προβλεπόμενη τριετής παραγραφή δεν είναι τόσο βραχεία, ώστε, ενόψει της φύσεως της διαφοράς και κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, να παρακωλύει ουσιωδώς την αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος δικαστικής προστασίας. Ως εκ τούτου, η διάταξη του άρθρου 91 παρ.2 του ν.δ/τος 321/1969, με την οποία θεσπίζεται τριετής παραγραφή των αξιώσεων κατά του Δημοσίου προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων, δεν αντίκειται στην από το άρθρο 4 παρ.1 του Συντάγματος αρχή της ισότητας, στο συγκεκριμένο δε ζήτημα το Σύνταγμα δεν έχει στενότερη έννοια από την κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974 (Α' 256) Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) και το κυρωθέν με ν. 2462/1997 (Α' 25) Διεθνές Σύμφωνο για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα, απορριπτομένων ως αβασίμων των προβαλλομένων περί αντιθέσεως της ως άνω διατάξεως του ν.δ/τος 321/1969 στα άρθρα 4 παρ. 1 (περί ισότητας), 20 παρ. 1 (περί του δικαιώματος δικαστικής προστασίας), 25 παρ. 1 (περί αναλογικότητας) του Συντάγματος, 6 (περί του δικαιώματος δικαστικής προστασίας), 13 (περί του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής για την προστασία των ατομικών δικαιωμάτων) και 14 (περί ισότητας στη χρήση των ατομικών δικαιωμάτων) της ΕΣΔΑ και 2 παρ. 3 περ. α' και β' (περί πρόσφορης δικαστικής προσφυγής του ατόμου επί παραβιάσεως των δικαιωμάτων του), 14 (περί ισότητας των διαδίκων και δίκαιης δίκης) και 26 (περί ισονομίας) του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα (πρβλ. ΑΕΔ 1, 2/2012, 9/2009, απόφ. ΕΔΔΑ της 3.10.2013-υποθ.25816/2009, ΣτΕ 3429, 2613, 1292, 941/2013,4, 2998/2012)».

Επειδή, σύμφωνα με την **408/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**, που έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1068/14.03.2012 εγκύκλιο 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 οπότε και αρχίζει ο χρόνος της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση αυτού του φόρου. 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 (κατ' εφαρμογή του καθεστώτος της έκπτωσης και του συμψηφισμού, κατ' άρθρο 9 παρ. 8 του ν. 2238/1994)

γεννώνται κατά το χρόνο υποβολής της σχετικής 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 (σχετ. και το υπ' αρ. πρωτ. Δ12Α 1165279 ΕΞ 2014/12.12.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών). Το Ν.Σ.Κ. διευκρίνισε 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 (αρ. πρωτ. Δ12Α 1165279 ΕΞ 2014/12.12.2014).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 & 2013 υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα, στις 20.03.2018, ήτοι μετά την παρέλευση τριετίας από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί. Συνεπώς, κατά το χρόνο υποβολής των εκπρόθεσμων αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης της προσφεύγουσας για συμψηφισμό (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 & 2013.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης φοροδοτικής ικανότητας καθώς και περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με τον μη συμψηφισμό του παρακρατηθέντος φόρου απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **23§1 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα*».

Επειδή, στο άρθρο **18§1 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την*

παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.....Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **72§11 του Ν. 4174/13**: «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..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, ορίζεται ότι:« 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 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ πρωτ. **Ε 2123/01-07-2019 τροποποίηση της ΠΟΛ. 1165/2018 εγκυκλίου της Α.Α.Δ.Ε.** ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, αναφορικά με την πενταετή και δεκαπενταετή προθεσμία παραγραφής, αντίστοιχα, μετά την έκδοση της αριθμ. 732/2019 απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας: «...4. Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με την αριθμ. 732/2019 απόφαση του ΣτΕ, τροποποιείται η ΠΟΛ 1165/2018 εγκύκλιος ΑΑΔΕ, ως προς την εφαρμογή της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης μετά την πενταετία. Ειδικότερα, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς παραγραφής, ήτοι για δηλώσεις που υποβάλλονται από το έκτο έτος και μετά, δεν εφαρμόζεται η δεκαπενταετής παραγραφή, αλλά βραχύτερη τριετής προθεσμία, αρχόμενη από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης και μη υπερβαίνουσα, κατ' ανώτατο όριο, τα δεκαπέντε έτη. Ως εκ τούτου, για όσες εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται στο δέκατο τρίτο, δέκατο τέταρτο ή δέκατο πέμπτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής τους, δεν τίθεται θέμα περαιτέρω παρέκτασης της προθεσμίας της δεκαπενταετούς παραγραφής».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η υποβολή των επίμαχων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, οικ. ετών 2005-2013, τελεί βάσει του άρθρου 18§1 του Ν. 4174/2013, υπό τον χρονικό περιορισμό της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου, η οποία σε κάθε περίπτωση κατά τον χρόνο υποβολής των οικείων αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (20.03.2019) δεν είχε εκπνεύσει (άρθρο 84§5 του Ν. 4174/2013).

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος (εκκαθαριστικά σημειώματα) οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 εκδόθηκαν στις 20.03.2019, ήτοι εντός τριετίας από το έτος υποβολής των οικείων αρχικών δηλώσεων (για την ακρίβεια εντός του ίδιου έτους) και σε κάθε περίπτωση πριν την παρέλευση τις δεκαπενταετίας από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση των υπό κρίση δηλώσεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρου στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους κρίνεται ότι προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2005

Χρεωστικό ποσό: 2.224,68€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αρ. ειδοποίησης/20.03.2019 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2005 της Α.Α.Δ.Ε. (Α.Χ.Κ./2019).

Οικονομικό έτος 2006

Χρεωστικό ποσό: 2.554,40€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αρ. ειδοποίησης/20.03.2019 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2006 της Α.Α.Δ.Ε. (Α.Χ.Κ./2019).

Οικονομικό έτος 2007

Χρεωστικό ποσό: 2.951,37€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αρ. ειδοποίησης/20.03.2019 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2007 της Α.Α.Δ.Ε. (Α.Χ.Κ./2019).

Οικονομικό έτος 2008

Χρεωστικό ποσό: 3.652,51€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αρ. ειδοποίησης/20.03.2019 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2008 της Α.Α.Δ.Ε. (Α.Χ.Κ./2019).

Οικονομικό έτος 2009

Χρεωστικό ποσό: 4.227,25€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αρ. ειδοποίησης/20.03.2019 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2009 της Α.Α.Δ.Ε. (Α.Χ.Κ./2019).

Οικονομικό έτος 2010

Χρεωστικό ποσό: 4.283,47€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αρ. ειδοποίησης/20.03.2019 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2010 της Α.Α.Δ.Ε. (Α.Χ.Κ./2019).

Οικονομικό έτος 2011

Χρεωστικό ποσό: 4.256,44€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αρ. ειδοποίησης/20.03.2019 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2011 της Α.Α.Δ.Ε. (Α.Χ.Κ./2019).

Οικονομικό έτος 2012

Χρεωστικό ποσό: 5.905,79€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αρ. ειδοποίησης/20.03.2019 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικ. έτους 2012 της Α.Α.Δ.Ε. (Α.Χ.Κ.2019).

Οικονομικό έτος 2013

Χρεωστικό ποσό: 6.105,56€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αρ. ειδοποίησης/20.03.2019 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικ. έτους 2013 της Α.Α.Δ.Ε. (Α.Χ.Κ./2019).

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.