



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 28.05.2019

Αριθμός απόφασης: 1777

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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.

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., κάτοικου Λαμίας, οδός, κατά του με αριθ. ειδοποίησης κι ημερομηνία έκδοσης/19.12.2018 Ενιαίου Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φυσικών Προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογούμενου, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012), καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθ. ειδοποίησης κι ημερομηνία έκδοσης/19.12.2018 Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012), του οποίου ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 31.01.2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Κατόπιν εκπρόθεσμης υποβολής της 1ης τροποποιητικής δήλωσης υπαιτιότητας φορολογούμενου, μετά την κοινοποίηση σε αυτήν εντολής ελέγχου και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018, η προσφεύγουσα δήλωσε στον κωδικό 389 «καθαρό εισόδημα από μισθούς κλπ αλλοδαπής προέλευσης» το ποσό των 47.652,07 ευρώ και στον κωδ. 651 «φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό σε χώρα που υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ.» το ποσό των 12.558,72 ευρώ. Συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκε το με αριθ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 2096/19.12.2018 (αρ. δήλωσης 236292, αρ. χρημ. καταλ. 134/1, 61/1) Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 13.207,62 ευρώ, πλέον πρόσθετοι φόροι ύψους 8.174,70 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.741,34 ευρώ, ήτοι τελικό χρεωστικό 23.123,66 ευρώ, έναντι αρχικού πιστωτικού ποσού ύψους 49,40 ευρώ (σχετ. το με αριθ. ειδ. 38927/30.08.2013 Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2013 με βάση την αρχική δήλωση internet).

Σύντομο ιστορικό

Σε βάρος της προσφεύγουσας εκδόθηκαν οι με αριθ./23.10.2018 &/115.11.2018 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας για την διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Κριτήριο επιλογής για έλεγχο αποτέλεσε η λήψη του με αρ. πρωτ. εισ./4.10.2018 εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συν/νη την από 28.09.2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.2238/94, ν.3888/2010, ν.4172/2013 και ν.4174/2013 των υπαλλήλων του τμήματος Δ1 Λαμίας – Δ' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία συντάχθηκε εξαιτίας της λήψης ανώνυμης καταγγελίας για φυσικά πρόσωπα και ομάδες επαγγελματιών του Ν. Φθιώτιδας που σχετίζονται με θέματα διαφθοράς και φοροδιαφυγής.

Σύμφωνα με την από 27.11.2018 Έκθεση Μερικού ελέγχου γραφείου, η προσφεύγουσα κατά τις χρήσεις 2012-2013 και για τα φορολογικά έτη 2014-2016, διατηρούσε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών πολιτικού μηχανικού, ενώ ο έλεγχος αφορούσε σε επαληθεύσεις και διασταύρωση στοιχείων μεταξύ των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών (καταθέσεις μετρητών, επιταγών κλπ.) όπως αυτά προέκυψαν από τις απαντήσεις των τραπεζών και των δηλωθέντων εισοδημάτων από τις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να διερευνηθεί εάν τα δηλωθέντα εισοδήματα, όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις ανταποκρίνονται με τα κατατεθειμένα στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ποσά. Ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθ. πρωτ./26.11.2018

Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου του αρ. 28 του ν.4174/2013 το οποίο επέδωσε νόμιμα στην ελεγχόμενη με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος. Ανταποκρινόμενη στο προαναφερόμενο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου η προσφεύγουσα υπέβαλλε το με αριθ. πρωτ./18.12.2018 υπόμνημά της, με το οποίο αφενός διατύπωσε τις απόψεις της και αφετέρου προσκόμισε επίσημα μεταφρασμένες μισθοδοτικές καταστάσεις από την αλλοδαπή εταιρεία που εργάστηκε έως τις 8.07.2012 στη Γερμανία «.....», η οποία αρχικώς ήταν εγκατεστημένη στη Γερμανία και στη συνέχεια στη Γαλλία, σε απόσπαση από την «.....». Ο έλεγχος έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της και έλαβε υπόψη του ως φορολογητέο εισόδημα το ποσό των 47.652,07 ευρώ, το οποίο δήλωσε η προσφεύγουσα στην τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε στις 19.11.2018, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018.

Ωστόσο, κατά την εκκαθάριση της εν λόγω υποβληθείσας εκπρόθεσμης συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013, η Φορολογική Αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον αναλογούντα φόρο που καταβλήθηκε στο εξωτερικό σε χώρα που υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. επειδή: α) υποβλήθηκε μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1068/14.03.2012 η οποία εξεδόθη βάσει της με αριθ. 408/2011 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. και β) τα δικαιολογητικά που υποβλήθηκαν δεν ήταν αυτά που προέβλεπε η ΠΟΛ 1026/2014.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω της προσβαλλόμενης πράξης, την έντοκη επιστροφή του ποσού που κατέβαλε ή θα καταβάλει εκουσίως ή αναγκαστικώς, την κλήση σε ακρόαση ενώπιον της υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση της προσφυγής της προκειμένου να αναπτύξει τους ισχυρισμούς που διαλαμβάνονται σε αυτή, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη στερείται νόμιμου ερείσματος και αποβαίνει παράνομη και ακυρωτέα. Όσον αφορά την φορολόγηση στην Ελλάδα, στο πρόσωπο φορολογούμενου φορολογικού κατοίκου Ελλάδος εισοδήματος αποκτηθέντος στην αλλοδαπή, ο αναλογών στο εισόδημα αυτό φόρος στην Ελλάδα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε για το εισόδημα αυτό στην αλλοδαπή, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4172/2013 καθώς και τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδος-Γαλλίας και Ελλάδος-Γερμανίας. Περαιτέρω σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 42§4 του ν.4174/2013, ο χρονικός περιορισμός αφορά μόνο την περίπτωση αξιώσεως επιστροφής φόρου και δεν καταλαμβάνει την περίπτωση της αναγνωρίσεως παρακρατηθέντος φόρου προς συμψηφισμό με τον αναλογούντα φόρο, η οποία θα πρέπει να ενεργείται χωρίς χρονικό περιορισμό και χωρίς εξάρτηση από τον μηχανισμό της παραγραφής. Άλλωστε, η παραγραφή του δικαιώματος του φορολογούμενου προς επιστροφή φόρου συνδέεται άρρηκτα με την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, έτσι για οποιοδήποτε λόγο αναβιώνει το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, επανέρχεται και η αντίστοιχη αξίωση του φορολογούμενου προς επιστροφή

τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου (σχετ. η με αριθ. 14/2016 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η με αριθ. 19590/2017 απόφαση του Δ.Π.Α., η με αριθ. 4140/2018 απόφαση του Δ.Ε.Α.).

- Επιφυλάσσεται να αποδείξει μόλις συγκεντρώσει τα απαραίτητα έγγραφα ότι κατά την επίμαχη χρήση 2012 αποτελούσε φορολογικό κάτοικο Γαλλίας και δεν υπαγόταν σε φόρο στην Ελλάδα αναφορικά με το αποκτηθέν στην αλλοδαπή εισόδημά της. Σύμφωνα δε με τα οριζόμενα στις Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος - Γαλλίας και Ελλάδος – Γερμανίας ο μισθός που αποκτά ένα πρόσωπο – φορολογικός κάτοικος Ελλάδος στη Γαλλία ή στη Γερμανία, φορολογείται μόνον εκεί. Ακόμη κι αν το επίμαχο εισόδημα ήθελε θεωρηθεί φορολογητέο στην Ελλάδα, η Φορολογική Αρχή όφειλε να αναγνωρίσει προς έκπτωση από τον αναλογούντα στην Ελλάδα φόρο εισοδήματος, τον φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, η προσφεύγουσα δεν υπήρξε κατά το επίμαχο οικονομικό έτος φορολογικός κάτοικος εξωτερικού.

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στην Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Γαλλίας, που κυρώθηκε με το Ν.Δ.4386/1964 και συγκεκριμένα στο άρθρο 13 παρ. 1&2 αυτής ορίζεται ότι: «1. Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του κατωτέρω άρθρου 14, τα ημερομίσθια, μισθοί και έτεροι παρόμοιοι αμοιβαί κτώμενοι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν δεν φορολογούνται ειμή εντός του Κράτους τούτου και εφ' όσον η απασχόλησις δεν γίνεται εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους. Εάν η έμμισθος απασχόλησις ασκείται εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους αι ούτω κτώμενοι αμοιβαί φορολογούνται εντός του ετέρου τούτου Κράτους. 2. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου 1 αι αποζημιώσεις αι κτώμενοι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι εμμίσθου απασχολήσεως εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους δεν φορολογούνται ειμή εντός του πρώτου Κράτους εάν: α) ο λαμβάνων διαμένει εν τω ετέρω Κράτει επί χρονικόν διάστημα ή χρονικά διαστήματα μη υπερβαίνοντα

συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το οικείον φορολογικόν έτος. β) αι αποζημιώσεις καταβάλλονται υπό η επ' ονόματι εργοδότη ο οποίος είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους,».

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στην Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Γερμανίας, που κυρώθηκε με τον Α.Ν. 52/1967 «Περί κυρώσεως της μεταξύ του βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος» και ειδικότερα στο άρθρο ΧΙ αυτής, ορίζεται ότι: « 1. Εισόδημα κτώμενον υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι επαγγελματικών υπηρεσιών ή ετέρας ανεξαρτήτου δραστηριότητας παρομοίας φύσεως, θα φορολογήται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν έχη εις την διάθεσιν του κανονικώς καθωρισμένην βάση εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος προς τον σκοπόν της ασκήσεως της δραστηριότητος του. Εάν διαθέτη τοιαύτην καθωρισμένην βάση το μέρος εκείνο του εισοδήματος το προερχόμενον εκ της καθωρισμένης βάσεως δύναται να φορολογηθή εν τω ετέρω Κράτει. Ανεξαρτήτως των διαλαμβανομένων εις τας προηγουμένας διατάξεις, εισόδημα κτώμενον υπο προσώπων παρεχόντων υπηρεσίας δημοσίας ψυχαγωγίας, ήτοι καλλιτεχνών θεάτρου, κινηματογράφου, ραδιοφώνου ή τηλεοράσεως και υπό μουσικών και αθλητών, εκ της προσωπικής αυτών δράσεως ως τοιαύτης, δύναται να φορολογηθή εν τω Συμβαλλομένω Κράτει όπου διεξάγεται η τοιαύτη δράσις. 2. Μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκήται εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος. Εάν η απασχόλησις ασκήται ούτω, πάσα εξ αυτής απορρέουσα αποζημίωσις δύναται να φορολογηθή εις τό έτερον τούτο Κράτος. 3. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου 2 αποζημιώσεις κτωμένη υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν ασκουμένην εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει θα φορολογήται μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν κράτος εάν: α) ο λαμβάνων ευρίσκεται εις το έτερον τούτο Κράτος δια χρονικήν περίοδον ή περιόδους μη υπερβαινούσας συνολικώς 183 ημέρας κατά το οικείον φορολογικόν έτος και β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμόν εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου τούτου Κράτους και γ) η αποζημίωσις δεν εκπίπτει εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή καθωρισμένης βάσεως την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω τούτω Κράτει. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.1 του άρθ. 61 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 62 του ν. 2238/94 όπως ίσχυαν κατά τα κρίσιμα έτη ορίζεται ότι: «Η δήλωση υποβάλλεται.....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 φορολογούμενου περιλαμβάνεται:ββ) Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες..... ε)Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του

φορολογουμένου, με αρχή, για το ψηφίο 1, τις ημερομηνίες που αναφέρονται στις παραπάνω περιπτώσεις και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες, εκτός των υποπεριπτώσεων ββ, γγ, δδ, και εε της περίπτωσης γ που ολοκληρώνεται σε είκοσι δύο (22) εργάσιμες ημέρες.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 57 παρ.1 του ν. 2238/94 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...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 9 παρ.8 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: « 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 άρθρο 251 Α.Κ. ορίζεται ότι: «Η παραγραφή αρχίζει από τότε που γεννήθηκε η αξίωση και είναι δυνατή η δικαστική επιδίωξη της».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθ. 84 του ν. 2238/94, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 8 παρ. 15 του ν. 3842/2010, 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.

Επειδή, στην ΠΟΛ 1204/2010 του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται ότι :

«Σε συνέχεια της ΠΟΛ. 1135/4 Οκτωβρίου 2010 εγκυκλίου μας, σας διευκρινίζουμε τα παρακάτω: Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 8 του Ν.3842/2010 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία έτη (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.

Με τις διατάξεις του άρθρου 92 του Ν.3842/2010 «έναρξη ισχύος», ορίζεται ότι η ισχύς των παραπάνω διατάξεων του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή οι παραπάνω διατάξεις περί παραγραφής ισχύουν για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από 23 Απριλίου 2010 και μετά.».

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 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, αφότου και γεννάται η αξίωση για αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων και όχι από την καταβολή τους (ΑΔ ΗΟΚ 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 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 ΗΟΚ 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 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, σύμφωνα με τις παραγράφους 4 και 6 του με αριθμ. πρωτ. Δ12 Α 1165279 ΕΞ 2014/12-12-2014 εγγράφου της Διεύθυνσης Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και

Νομοθεσίας της Γεν. Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της ΓΓΔΕ, με θέμα: «Συμφηφισμός παρακράτησης φόρου εισοδήματος σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος»:

«4. Με τα αριθ. πρωτ. 1075821/2006/A0012/22.09.2004, 1096800/2440/A0012/22.12.2004, Δ12Α1125816ΕΞ/12.09.2012, Δ12Α1160069ΕΞ/21.11.2012, Δ12Α1174647ΕΞ/14.12.2012, Δ12Α1090026ΕΞ/31.05.2013 και Δ12Α1178060ΕΞ/18.12.2013 έγγραφα έγινε δεκτό ότι η αξίωση φυσικού ή νομικού προσώπου για επιστροφή (ή συμφηφισμό) προκαταβληθέντος και παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος, παραγράφεται μετά από τρία έτη από τότε που έπρεπε να υποβληθεί η αντίστοιχη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η δε τριετία της παραγραφής αρχίζει από την 1^η του επομένου έτους από το οικείο οικονομικό έτος.

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 υπάρξει 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΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ), 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. 1068/2012, 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.».

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Λαμίας την 19/11/2018 την 1η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, ήτοι εκπρόθεσμα και μετά την πάροδο τριών ετών από τη λήξη προθεσμίας εμπρόθεσμης υποβολής της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 62§1 του ν.2238/1994.

Επειδή, η παρακράτηση και η καταβολή των υπό κρίση παρακρατούμενων φόρων επί των εισοδημάτων του προσφεύγοντος, από την επιχείρηση που εργάστηκε, έλαβε χώρα εντός του έτους 2012.

Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν είναι δυνατός ο συμφηφισμός (έκπτωση) του φόρου που καταβλήθηκε στο εξωτερικό σε χώρα που υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. με τον κύριο φόρο που προέκυψε από την δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους της προσφεύγουσας, καθότι αφορά παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου η οποία δεν αντιτάσσεται για συμφηφισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 94 του ν. 2362/95.

Επειδή δεν προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία μας νέα στοιχεία, ούτε έγινε επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών από την προσφεύγουσα, δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλήση σε ακρόαση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 28.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Λαμίας Ν. Φθιώτιδος, οδός, και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2013

Ποσό πληρωμής: 23.123,66 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/19.12.2018 Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) οικονομικού έτους 2013 (ΑΧΚ).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.