



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20-2-2020

Αριθμός απόφασης: 377

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες :

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **24/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του** με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό ειδοποίησης

....., αριθμό χρηματικού καταλόγου/12 και αρ. δήλωσης/2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της Α.Α.Δ.Ε. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από 31/10/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **24/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** 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:

Τόσο από το ιστορικό, όσο και από το αιτητικό της προσφυγής, αλλά και από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου προκύπτει με σαφήνεια ότι ο προσφεύγων στρέφεται κατά του εκκαθαριστικού σημειώματος φορολογικού έτους 2014 και όχι οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), όπως εσφαλμένα αναγράφει στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του.

Ο προσφεύγων, έχων την επαγγελματική δραστηριότητα του λογιστή, στις 24-9-2019 υπέβαλε χειρόγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας, εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ. αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, συμπληρώνοντας μεταξύ άλλων στον πίνακα ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ, στον κωδικό 605: «*Φόροι 1%, 3%, 4%, 8%, 15% και 20% που παρακρατήθηκαν (παρ. 1δ, 2 αρθρ.64 και 5γ άρθρ.69 ΚΦΕ)*», το ποσό των 2.924,60€. Κατά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης δεν συμψηφίστηκε ο παρακρατηθείς φόρος, με αποτέλεσμα να εκδοθεί η υπ' αριθμ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος με την οποία προέκυψε ποσό πληρωμής 4.132,43€.

Ο προσφεύγων ζητά την τροποποίηση της υπ' αρ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, προκειμένου να συμψηφιστεί ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 2.924,60€, ισχυριζόμενος ότι η παρακράτηση φόρου εισοδήματος που αποδίδεται από τον εργοδότη, αφορά προκαταβολικά εξόφληση μέρους της φορολογικής υποχρέωσης του μισθωτού ή του εργολήπτη. Ο εν λόγω συμψηφισμός δεν αποτελεί αξίωση επιστροφής φόρου που καταβλήθηκε αχρεώστητα ή παράνομα. Κατά συνέπεια, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης θα πρέπει ο παρακρατηθείς φόρος να συνυπολογιστεί.

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος:

α) των φυσικών προσώπων,

β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων.

2. Ο Κ.Φ.Ε. ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, όπως ορίζονται στον Κ.Φ.Ε., καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτηση του, ενώ στο **άρθρο 3 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου** ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος {...}

Περαιτέρω, στο **άρθρο 7 παρ. 1** ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα, 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

Επειδή, στο **άρθρο 21 του Ν. 4172/2013** ορίζεται: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις».

Επειδή, στο **άρθρο 58 παρ.3 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62 περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Ο πληρωτέος από το φορολογούμενο φόρος σε σχέση με το εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε».

Επειδή, στην **παρ.1 περ. δ' του άρθρου 62 του Κ.Φ.Ε.** ορίζεται ότι σε παρακράτηση φόρου υπόκεινται οι πληρωμές για «αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο», ενώ σύμφωνα με το **άρθρο 64 παρ.1 περ. δ'** «Ο συντελεστής παρακράτησης στις αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%)»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 67 παρ.1 & 3 του Ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή {...} 3. Η δήλωση υποβάλλεται «μέχρι και την 30ή Απριλίου» του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους».

Επειδή στη διάταξη του **άρθρ. 18 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{..}».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1130/25.06.2015**, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1198/03.09.2015 και ισχύει, ορίζεται ότι: «*Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 30ή Αυγούστου 2015. Για όσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 υποβληθούν μέχρι και την 4η Σεπτεμβρίου 2015 δεν θα επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. Αντιθέτως, θα επιβάλλεται ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής 0,73%, όπως ορίζεται στο άρθρο 53 του ίδιου νόμου και δεν θα ισχύει η έκπτωση 2% σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής*».

Επειδή κατά το άρθρο 140 του Ν. 4270/2014 (Δημόσιου Λογιστικού) «1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου, πλην εκείνων για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), παραγράφεται μετά την παρέλευση πενταετίας, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής.
2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία (3) έτη, από την καταβολή».

Επειδή στο άρθρο 42 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς», ενώ στην παρ 4 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «*Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή*»

Επειδή, με την εγκύκλιο 2204/24-12-2019 της Α.Α.Δ.Ε.–ΕΚΠΤΩΣΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ, ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ, ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΑΜΕΣΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ Η ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΠΡΑΞΕΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ - ορίζεται ότι: «**Α.** ... για την παραγραφή φορολογικών απαιτήσεων κατά

του Δημοσίου που γεννήθηκαν ως τις 31.12.2013 εφαρμόζεται η [παράγραφος 2 του άρθρου 90 του ν. 2362/1995](#), η οποία ορίζει ότι η κατά του Δημοσίου **απαίτηση προς επιστροφή** αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σε αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από την καταβολή. Η παραγραφή όμως που προβλέπεται στη διάταξη αυτή αφορά μόνο αίτηση προς επιστροφή αχρεώστητης ή παρά το νόμο καταβολής, προϋποθέσεις που δεν ισχύουν στην περίπτωση του παρακρατηθέντος, και αποδοθέντος στο Δημόσιο, ή προκαταβληθέντος φόρου, ή φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Κατά συνέπεια, **ζήτημα παραγραφής δεν τίθεται για παρακρατηθέντα / προκαταβληθέντα ποσά που εκπίπτουν από (συμψηφίζονται με) τη φορολογική υποχρέωση βάσει δήλωσης, κατά το μέρος που δεν προκύπτει επιστροφή φόρου και η έκπτωση των φόρων αυτών διενεργείται ανεξάρτητα από το γεγονός εάν ο φορολογούμενος έχει υποβάλει εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.**

Γ. Κατά τον υπολογισμό του φόρου κάθε παρακρατούμενος ή προκαταβληθείς φόρος και φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή εκπίπτει ανεξάρτητα από το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η διαφορά επιστρέφεται σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην [παράγραφο 4 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Δ.](#), ενώ η παραγραφή εξετάζεται **μόνον για το ποσό του οποίου αξιώνεται η επιστροφή.**

Επομένως, **σε κάθε πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση βάσει φορολογικής δήλωσης**, καθώς και σε κάθε άμεσο προσδιορισμό φόρου που διενεργείται με βάση τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, **κατά τον υπολογισμό του φόρου εκπίπτουν ο φόρος που παρακρατήθηκε, ο φόρος που προκαταβλήθηκε και ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με τους εκάστοτε ισχύοντες περιορισμούς στην περίπτωση του τελευταίου.**

Όλα τα παραπάνω ισχύουν και κατά την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατά τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ.](#), σύμφωνα με τις οποίες, πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση, εκτός από τα στοιχεία που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση (πχ. βεβαιώσεις αποδοχών που οι υπόχρεοι φορείς - εργοδότες, ασφαλιστικοί οργανισμοί κλπ έχουν αποστείλει ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση)».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ασκώντας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες οργανωμένων γραφείων τήρησης λογιστικών βιβλίων», υπέβαλε εκπρόθεσμα, στις 24-9-2019, την υπ' αριθμ. χειρόγραφη δήλωση, φορολογικού έτους 2014, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας. Στην εν λόγω δήλωση συμπλήρωσε το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα που προήλθε από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας ως

λογιστή (Κωδ: 401 & 425), καθώς επίσης και τον παρακρατηθέντα φόρο που είχε αποδώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (Κωδ:605), ύψους 2.924,60€.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας, κατά την έκδοση της με αριθμό πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, δεν συμψήφισε τον παρακρατηθέντα φόρο.

Επειδή, στην εγκύκλιο 2204/24-12-2019 ρητά ορίζεται ότι δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής για ποσά παρακρατηθέντα/προκαταβληθέντα που εκπίπτουν από – συμψηφίζονται με τη φορολογική υποχρέωση βάσει δήλωσης, κατά το μέρος που δεν προκύπτει ποσό για επιστροφή φόρου.

Επειδή, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη φορολογική διοίκηση (αρ. 9 παρ.2 του ΚΦΔ).

Επειδή, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί αποτελεί νόμιμη εξόφληση μέρους της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου, ενώ στο βαθμό που προκύπτει φόρος για επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθείς, εφαρμόζεται το άρθρο 42 παρ.4 του Ν. 4174/2013 σύμφωνα με το οποίο *«η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή»*, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **24/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, **ΑΦΜ** και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Λάρισας να προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Μαβινίδου Κυράτσα
(Εφοριακός ΠΕ/Α)

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.