



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/2/2020

Αριθμός απόφασης: 431

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604568

ΦΑΞ : 213 1604567

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: α) του με ημερομηνία έκδοσης 26.9.2019 και αριθ. ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2004, β) του με ημερομηνία έκδοσης 26.9.2019 και αριθ. ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού

έτους 2005, γ) του με ημερομηνία έκδοσης 26.9.2019 και αριθ. ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τα με αριθμ. ειδοποίησης:/2019,/2019/2019 εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2010 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το με ημερομηνία έκδοσης 26.9.2019 και αριθ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2004, το οποίο εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. καταχ. /2019 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 2.506,84 € πλέον λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά 1.504,10.

Με το με ημερομηνία έκδοσης 26.9.2019 και αριθ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2005, το οποίο εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. καταχ. /2019 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 3.221,67 € πλέον λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά 1.872,76€.

Με το με ημερομηνία έκδοσης 26.9.2019 και αριθ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010, το οποίο εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. καταχ. /2019 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 4.959,98 € πλέον λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά 2.748,34€.

Τα ως άνω ποσά φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2004,2005 και 2010, προέκυψαν κατά την εκκαθάριση των ως άνω αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών, οι οποίες υποβλήθηκαν **εκπροθέσμως** από την προσφεύγουσα, την 26.9.2019.

Συγκεκριμένα, κατά την εκκαθάριση των εν λόγω δηλώσεων δεν συμψηφίστηκαν τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκε στους μισθούς που η προσφεύγουσα είχε εισπράξει για τα αντίστοιχα έτη από την εργοδότηρια επιχείρηση του ΟΤΕ, καθόσον η εν λόγω αξίωσή της είχε υποπέσει σε παραγραφή λόγω παρέλευσης τριετίας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, τον συμψηφισμό των ποσών του φόρου που παρακρατήθηκε στους μισθούς των ως άνω οικονομικών ετών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν. 2238/1994, παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας.
- Με την απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ 1738/2017 κρίθηκαν αντισυνταγματικές οι παρατάσεις παραγραφής της προβλεπόμενης πενταετίας που έγιναν κατά καιρούς με διάφορους νόμους .
- κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων έπρεπε να ληφθούν υπόψη και να εκπεσθούν από τον οφειλόμενο φόρο οι παρακρατηθέντες από το μισθό της φόροι, οι οποίοι απόδόθηκαν στο Δημόσιο από τον εργοδότη της ΟΤΕ, ποσού 2.152,07 ευρώ για το έτος 2003, 2.848,63 ευρώ για το έτος 2004 και 4.393,08 ευρώ για το έτος 2009.
- Η φορολογική αρχή δεν την κάλεσε σε ακρόαση πριν την έκδοση των προβαλλομένων εκκαθαριστικών.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη: «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 της παρ. 43 του άρθρου 66 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθ. 84 του ν. 2238/94 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. Ως προς τα λοιπά θέματα της Παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε, ορίζεται ότι:
«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 τα κρινόμενα έτη, 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 με τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 90 του ν. 2362/1995 ορίζεται, μεταξύ άλλων ότι: «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» ενώ 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, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 94 του ν. 2362/1995 ορίζεται ότι: «Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου, δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό. [...]»

Επειδή, από τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994 προκύπτει σαφώς ότι εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος ο φόρος που παρακρατήθηκε, βάσει των άρθρων 52 και 54 έως 58 του ίδιου Νόμου, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος και, επομένως, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί αποτελεί νόμιμη εξόφληση μέρους της φορολογικής υποχρέωσης και δεν αποτελεί αχρεώστητη ή παρά το νόμο καταβολή χρηματικού ποσού, ώστε να τίθεται

θέμα εφαρμογής αφενός του άρθρου 90 παρ. 2 του Ν. 2362/1995 και αφετέρου του άρθρου 84 παρ. 7 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της από το άρθρο 8 παρ. 15 του Ν. 3842/2010).

Επειδή, από τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 δεν προβλέπεται τίποτα σχετικά με την παραγραφή της κατά το άρθρο 9 παρ. 9 του ίδιου Νόμου υποχρέωσης του Δημοσίου προς έκπτωση του φόρου που παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τα άρθρα 52 και 54 έως 58, και ο οποίος αποδίδεται σε αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 του ίδιου πάντα Νόμου.

Επειδή, η παραγραφή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 2 του Ν. 2362/1995 αφορά απαίτηση προς επιστροφή αχρεώστητης ή παρά το νόμο καταβολής, προϋποθέσεις που δεν ισχύουν στην περίπτωση του παρακρατηθέντος και αποδοθέντος στο Δημόσιο, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή, ούτε από τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 2 του Ν. 2362/1995 και του άρθρου 84 παρ. 7 του Ν. 2238/1994 προβλέπεται κάποια παραγραφή της αξίωσης έκπτωσης του φόρου που παρακρατήθηκε από τον οφειλόμενο.

Επειδή, αντίθετη παραδοχή θα οδηγούσε στο άτοπο ο φορολογούμενος να υποχρεούται σε διπλή καταβολή του ίδιου φόρου λόγω της υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, κατά παράβαση των συνταγματικής ισχύος αρχών της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος) και της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος).

Επειδή, στην εγκύκλιο **E2204/2019** της Α.Α.ΔΕ. αναφέρονται τα εξής:

ΘΕΜΑ: Έκπτωση παρακρατούμενων, προκαταβληθέντων φόρων και φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή, κατά την διενέργεια άμεσου προσδιορισμού φόρου ή την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν στην υπηρεσία μας σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. Για την έκπτωση παρακρατούμενων και προκαταβληθέντων φόρων καθώς και φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή για τα οικονομικά έτη έως και το 2014 ισχύουν οι διατάξεις του νόμου 2238/94 και ειδικότερα τα άρθρ. 9 (παρ. 9) και 10 (παρ. 3 και 4), για τα φυσικά πρόσωπα και τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του νόμου 2238/94, καθώς και το άρθρ. 109 (παρ. 4) για τα νομικά πρόσωπα.

Επιπλέον, στην παρ. 7 του άρθρου 84 του ίδιου νόμου 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.

Περαιτέρω, 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 απαίτηση 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.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα υπέβαλε την 26.9.2019 εκπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ τις υπ' αριθ., και αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2010 αντίστοιχα, κατά την εκκαθάριση των οποίων από την φορολογική αρχή δεν λήφθηκαν υπόψη για έκπτωση τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκε στους μισθούς που η προσφεύγουσα είχε εισπράξει από την εργοδότη επιχείρηση του ΟΤΕ, τα οποία αποδόθηκαν στο Δημόσιο.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες, *δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής 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*

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. μη νόμιμα δεν εξέπεσε από τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος κατά τα οικονομικά έτη 2004, 2005 και 2010 τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκε από τις ετήσιες αποδοχές της.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έκπτωσης του παρακρατηθέντος στο εισόδημά της από μισθωτές υπηρεσίες φόρου από τον οφειλόμενο φόρο (ήτοι το φόρο που αναλογεί στο συνολικό της εισόδημα) που προέκυψε κατά τη διενέργεια εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2010, κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, όσον αφορά στην έκπτωση του παρακρατηθέντος στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες φόρου από το συνολικά οφειλόμενο φόρο εισοδήματος και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης των δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2010 σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό..

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.