



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09.12.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2463

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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 1064/24.04.2017 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.

2. 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».

3. Την από07.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ της με αριθμό03.2019 αίτησης τροποποίησης/ μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από07.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο άπρακτου του τριμήνου από την υποβολή της στη Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ απερρίφθη σιωπηρώς η με αριθμό03.2019 αίτηση του προσφεύγοντος για τροποποίηση/ μερική ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013, νέα εκκαθάριση και έντοκη επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, την αποδοχή του αιτήματος του για τροποποίηση/ μερική ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013 κατά το μέρος που σε αυτές συμπεριελήφθη ως φορολογητέο εισόδημα η αποζημίωση που του κατεβλήθη λόγω της υπηρεσίας στο εξωτερικό και να του επιστραφούν ως αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά ο παρακρατηθείς επί αυτής φόρος εισοδήματος και η επιβληθείσα εισφορά αλληλεγγύης για τους εξής λόγους:

1. Το επίδομα αλλοδαπής, χορηγείται για την κάλυψη του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης και δεν υπόκειται σε φόρο γιατί έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα.

2. Η απαίτησή του δεν υπέκυψε σε παραγραφή, διότι η παραγραφή διακόπηκε με την κατάθεση της με αριθμό/31.12.2015 αίτηση ακύρωσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τη με αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε 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, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 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.

7

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».

Επειδή με το άρθρ. 19 παρ. 1 και 3 ν. 4174/2013 ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 397 παρ. 2 του Ν. 4512/2018 και ισχύει ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.....

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης».

Επειδή, στην Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1172/14-11-2017 «Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης» αναφέρεται ότι:

«5. Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 3458/2001 επταμ., 4075/2012, ΣΤΕ 425/2017 επταμ., ΣΤΕ 845/2017 -7/2017, ΣΤΕ 1751/2017 επταμ.), από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Ε., η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρι όμως του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσας εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες αποφάσεις του ΣΤΕ, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν.2362/1995, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή

της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε..

Επομένως, κατά τα γενόμενα δεκτά από το ΣτΕ, είναι διάφορο το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του φόρου, εντός της οποίας είναι δυνατή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης, από το ζήτημα της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για την επιστροφή του φόρου, η οποία προϋποθέτει την υποβολή ανακλητικής δήλωσης και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης. ...

9. Από την έκδοση της παρούσας παύουν να ισχύουν τυχόν αντίθετες οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες διαταγές και έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης (ενδεικτικά ΠΟΛ.1147/29.9.2016, ΠΟΛ.1161/1.11.2016, ΠΟΛ.1190/15.12.2016 και με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1053834 ΕΞ 2017/5.4.2017 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση αποδοχών δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του Ν.Σ.Κ. και την εκκαθάριση των τροποποιητικών φορολογικών τους δηλώσεων, καθώς και το με αριθμ.πρωτ. Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ.1234/27.10.2014), ως προς τα φορολογικά έτη για τα οποία δύνανται να υποβληθούν εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, επισημαίνοντας ότι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή τους.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1207/20-12-2017, με την οποία δόθηκαν συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ. 1172/2017 εγκυκλίου και οδηγίες για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ορίζεται ότι:

«2. Αξίωση επιστροφής φόρου που προβάλλεται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με έγγραφο αίτημα επιστροφής φόρου δυνάμει τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης, που υποβάλλεται μετά την έκδοση της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου, εξετάζεται σύμφωνα με τα αναφερόμενα σε αυτήν, τηρουμένης της τρίμηνης προθεσμίας για την αποδοχή ή απόρριψή της, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 63 παρ.2 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) και 42 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Στην πιο πάνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή της. Η αποδοχή αυτή πραγματοποιείται, στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, με την έκδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου. Αντίστοιχα, στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, ως αποδοχή νοείται η αποδοχή του εγγράφου αιτήματος για επιστροφή του φόρου, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1183/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση ή το αίτημα επιστροφής κατόπιν έκδοσης απόφασης επί ασκηθείσας ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής.»

Επειδή, ο προσφεύγων κατέθεσε τη με αριθμό/23.12.2015 αίτηση ακύρωσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2017 απόφαση του Β' τμήματος του ΣΤΕ στην οποία τονίζονται τα εξής:

«Η κρινόμενη αίτηση, η οποία στρέφεται συλλήβδην κατά των ως άνω αρνήσεων της φορολογικής αρχής να ανακαλέσει τα εκκαθαριστικά σημειώματα των αιτούντων, άνευ ειδικότερου προσδιορισμού τούτων, είναι αόριστη, μη όντος δυνατού του καθορισμού των συγκεκριμένων διοικητικών πράξεων και των δι' αυτών εκδηλωθεισών παραλείψεων, των οποίων ζητείται η ακύρωση. Συνεπώς, η κρινόμενη αίτηση είναι απαράδεκτη και πρέπει, ως εκ τούτου, για λόγους οικονομίας της δίκης και ταχείας απονομής της δικαιοσύνης και ανεξαρτήτως της αρμοδιότητας του Συμβουλίου της Επικρατείας, να απορριφθεί».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν έχει επέλθει παραγραφή της αξίωσής του για επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος και της επιβληθείσας εισφοράς αλληλεγγύης, καθόσον κατέθεσε την ανωτέρω αίτηση ακύρωσης και μάλιστα, εφόσον η υπ' αρ./2017 απόφαση επ' αυτής δεν του έχει κοινοποιηθεί, η προθεσμία παραγραφής έχει διακοπεί και δεν έχει εκκινήσει ακόμα.

Επειδή, με το άρθρο 93 του ν. 2362/1995 προβλέπεται ότι:

«Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο:

α) Με την υποβολή της υποθέσεως στο δικαστήριο ή σε διαιτητές, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από την τελευταία διαδικαστική πράξη των διαδίκων, του δικαστηρίου ή των διαιτητών.....»

Επειδή, από τον φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει να έχει προηγηθεί έτερη (πλην της υπ' αρ. πρωτ.03.2019) αίτηση τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ανωτέρω οικονομικών ετών και εν συνεχεία δικαστική προσφυγή κατά της (σιωπηρής) απόρριψής αυτής.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθούν τα εκκαθαριστικά σημειώματα τα οποία ανακαλούνται και συνεπεία αυτού είναι αδύνατος ο καθορισμός της παράλειψης της διοίκησης με αποτέλεσμα η προσφυγή να κριθεί αόριστη και να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω δε μπορεί να θεωρηθεί ότι η κατάθεση της προαναφερθείσας αίτησης ακύρωσης διέκοψε την παραγραφή όσον αφορά στις προβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αξιώσεις καθώς το αντικείμενο της κρίθηκε από το Συμβούλιο της Επικρατείας αόριστο και μη προσδιορίσιμο.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στη φορολογική αρχή αίτηση ανάκλησης/τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013 στις 19.03.2019 ήτοι πέραν της πενταετίας από τη λήξη των ετών εντός των οποίων έληγε η προθεσμία υποβολής των αρχικών δηλώσεων. Ως εκ τούτου, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, δε μπορεί, να γίνει αποδεκτή η ανάκληση των φορολογικών δηλώσεων των εν λόγω ετών, κάτι που αποτελεί προϋπόθεση για τη θεμελίωση του δικαιώματος του προσφεύγοντος, για την επιστροφή των αιτούμενων ποσών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη παραγραφής της απαίτησής του κατά του Δημοσίου για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

.
.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./12.07.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ 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.