



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27.01.2020

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

Αριθμός απόφασης: 182

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
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), 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 από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ. κατά του από07.2019 και με αριθμό ειδοποίησης/2019 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ (αριθμ. χρημ. καταλόγου) εκδοθέντος με βάση την υπ' αρ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το από2019 και με αριθμό ειδοποίησης/2019 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ (αριθμ. χρημ. καταλόγου) με βάση την υπ' αρ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

6. Το με αριθ. πρωτ./08.01.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

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

Επί της από 30.09.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και του με αριθ. πρωτ./08.01.2020 συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας 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 από07.2019 και με αριθμό ειδοποίησης/2019 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ με βάση την με αριθμό/15.06.2016 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων προέκυψε φόρος ποσού 1.693,25€ και προσαύξηση φόρου λόγω εκπροθέσμου ποσού 982,09€ ήτοι συνολικό ποσό 2.675,34€.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις06.2016 την υπ' αρ.06.2016 χειρόγραφη αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2011 στη Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, από την οποία προέκυψε αρχικώς πιστωτικό υπόλοιπο 886,17€. Την ίδια μέρα η φορολογική αρχή προέβη σε οίκοθεν τροποποίηση της δήλωσης (υπ' αρ.) κατά την εκκαθάριση της οποίας δεν έγινε αποδεκτό ποσό 2.592,91€ αναλογούντος φόρου στον κωδικό 314 της δήλωσης, καθώς και ποσό 2.554,02€ παρακρατηθέντος φόρου προς συμψηφισμό (δηλωθέν στον κωδικό 316) με το αιτιολογικό της παρέλευσης της τριετίας από την ημερομηνία που η (αρχική) δήλωση όφειλε να υποβληθεί.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) την ακύρωση, του ως άνω εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και β) τον εκ νέου υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου κατόπιν εκπτώσεως του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Παραβίαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος σε προηγούμενη ακρόαση. Παράβαση ουσιαστών τύπου της διαδικασίας.
- 2) Το δικαίωμα συμψηφισμού του παρακρατηθέντος φόρου δεν έχει παραγραφεί. Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 904 παρ. 2 του Α.Κ. με τον χαρακτηρισμό των παρακρατηθέντων φόρων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων.
- 3) Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας λόγω παραβίασης των αρχών της αιτιολόγησης των διοικητικών πράξεων (άρθρο 10 παρ. 1 του Συντ.).

- 4) Συντρέχον πταίσμα των υπαλλήλων Δ.Ο.Υ. – Παραβίαση των γενικών διοικητικών αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, καθώς έλαβαν χώρα δύο εκκαθαρίσεις, ή μία της εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης την07.2019 το εκκαθαριστικό της οποίας δεν της κοινοποιήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 και μιας της τροποποιητικής δήλωσης η οποία συντάχθηκε εν αγνοία της προσφεύγουσας.
- 5) Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παραβίασης των αρχών της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης κατ' εφαρμογή του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.
- 6) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 18 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) 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, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. [...].»

Επειδή, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., Ν.4174/2013, Α' 170), και συγκεκριμένα στην παρ. 43, όπως αυτή προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (Α' 85/07-04-2014), που κατά το άρθρο 2 παρ. 1 περ. α' του Κ.Φ.Δ. εφαρμόζεται στη φορολογία εισοδήματος, ορίζεται ότι:

«43. 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 το χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν. 2238/1994, όπως αυτή ίσχυε τον υπό κρίση χρόνο, οριζόταν 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 και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:.....».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994, όπως αυτή ίσχυε τον υπό κρίση χρόνο, οριζόταν ότι:

«8. 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.

.....

Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, όπως αυτή ίσχυε μετά την αντικατάστασή της με την παρ. 15 του άρθρου 8 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010), οριζόταν 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 90 του Ν. 2362/1995 περί Δημοσίου Λογιστικού (ΦΕΚ 247 Α'):

«1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής.

2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 91 του Ν. 2362/1995 περί Δημοσίου Λογιστικού (ΦΕΚ 247 Α'):

«Επιφυλασσομένης 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 αυτής. [...]».

Επειδή, από τις διατάξεις της παρ. 8 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. 8 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, η αξίωση προς έκπτωση του κατά τα ανωτέρω παρακρατηθέντος φόρου υπόκειται στην πενταετή παραγραφή του άρθρου 90 παρ. 1 του Ν. 2362/1995, η οποία αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και είναι δυνατή η δικαστική της επιδίωξη, ήτοι από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος όφειλε να υποβάλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικείο οικονομικό έτος (πρβλ. Δ.Εφ.Αθ. 4140, 4141 και 4142/2018 - αμετάκλητες λόγω ποσού).

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε. 2204/24.12.2019 διευκρινίσθηκε ότι:

«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 2238/1994 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 2238/1994, 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.

Β. Για την έκπτωση παρακρατούμενων και προκαταβληθέντων φόρων καθώς και φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή για οικονομικά έτη μετά το 2014 ισχύουν οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (σχετικό το άρθρο 72 παρ. 25 αυτού και ειδικότερα οι διατάξεις του άρθ. 67 (παρ. 6), για τα φυσικά πρόσωπα, και αυτές του άρθρου 68 (παρ. 3) για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες).

Επιπλέον για την παραγραφή αξιώσεων επιστροφής φόρου που έχει καταβληθεί αχρεώστητα εφαρμόζεται η παράγραφος 4 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εφεξής Κ.Φ.Δ.), η οποία ορίζει ότι η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά τον 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.

Γ. Από τις ως άνω διατάξεις προκύπτει ότι εκπίπτει κατά τον υπολογισμό του φόρου κάθε παρακρατούμενος ή προκαταβληθείς φόρος και φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή 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).

Κάθε εγκύκλιος ή οδηγία κατά το μέρος που αντιτίθεται στην παρούσα παύει εφεξής να ισχύει.

Τυχόν φόροι που αποδόθηκαν κατά την εφαρμογή αντίθετων οδηγιών ή εγκυκλίων, στο πλαίσιο εφαρμογής του νόμου 2238/1994, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτουν τα εξής:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ τη με αριθμό06.2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, με την οποία δήλωσε, μεταξύ άλλων και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Επί του εισοδήματος αυτού παρακρατήθηκε, κατά το άρθρο 57 του Ν. 2238/1994, φόρος εισοδήματος ποσού ύψους 2.554,02€ (σχετ. η από02.2011 βεβαίωση αποδοχών χρονικής περιόδου από 01-01-2010 έως 31-12-2010 του Υπουργείου Εθνικής παιδείας και Θρησκευμάτων), ο οποίος συμπληρώθηκε από την προσφεύγουσα στον κωδικό 316 της ως άνω δήλωσης.

Βάσει της υποβληθείσας δήλωσης με το με αριθμό ειδοποίησης07.2019 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων προέκυψε ποσό επιστροφής 886,17€. Την ίδια μέρα (ήτοι στις 11.07.2019) η φορολογική αρχή προέβη σε οίκοθεν τροποποίηση της δήλωσης, μη αποδεχόμενη τον δηλωθέντα στον κωδικό 316 παρακρατηθέντα φόρο για συμψηφισμό. Με την έκδοση του με αριθμό ειδοποίησης/11.07.2019 ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε. προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού ύψους 1.693,25€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω εκπροθέσμου ποσού ύψους 982,09€ ήτοι συνολικό ποσό 2.675,34€.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, λαμβάνοντας ειδικότερα υπόψη ότι:

α) η προσφεύγουσα υπέβαλε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματός της οικονομικού έτους 2011 εκπρόθεσμα την 15.06.2016, αλλά πριν τη λήξη της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής,

β) σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 8 του Ν. 2238/1994, εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος ο φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος,

γ) ο φόρος που έχει παρακρατηθεί αποτελεί νόμιμη εξόφληση μέρους της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου και δεν αποτελεί αχρεώστητη καταβολή, 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 ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, και

δ) όσον αφορά στην αξίωση της προσφεύγουσας για έκπτωση του παρακρατηθέντος στο εισόδημά της από μισθωτές υπηρεσίες έτους 2010 φόρου, δεν έχει εφαρμογή η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 90 του Ν. 2362/1995 περί τριετούς παραγραφής, αλλά η διάταξη της παρ. 1 του ίδιου άρθρου περί πενταετούς παραγραφής, συνεπώς, η παραγραφή της αξίωσης της προσφεύγουσας για έκπτωση (συμψηφισμό) του καταβληθέντος φόρου το οικονομικό έτος 2011, η οποία άρχισε στο τέλος του έτους 2011, δεν είχε συμπληρωθεί την 15.06.2016 (ημερομηνία υποβολής της δήλωσης), καθώς αυτή συμπληρωνόταν την 31-12-2016 (ημερομηνία λήξης πενταετούς παραγραφής).

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, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. μη νόμιμα δεν εξέπεσε από τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος κατά το οικονομικό έτος 2011 το ως άνω ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε από τις ετήσιες αποδοχές της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω 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 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της οικονομικού έτους 2011, κατά το μέρος που δεν προκύπτει επιστροφή φόρου, (καθόσον έχει επέλθει παραγραφή στο σχετικό της δικαίωμα περί επιστροφής) κρίνονται βάσιμοι, γίνονται αποδεκτοί και παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/30.09.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ. όσον αφορά στην έκπτωση του παρακρατηθέντος στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες φόρου από το συνολικά οφειλόμενο φόρο εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011 και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ νέας εκκαθάρισης με βάση τα ανωτέρω.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.