



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11/12/2017

Αριθμός απόφασης: 2377

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12/7/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά του με αρ. ειδ./6-7-2017 εκδοθέντος εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου της .. Δ.Ο.Υ., βάσει της υποβληθείσης, δυνάμει των άρθρων 57 έως 61 του Ν.4446/2016, τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικείου οικονομικού έτους και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το ανωτέρω εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την από 18/7/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης

Επί της από 12/7/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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 το αρ. ειδ./6-7-2017 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος τελικού ποσού 25.583,42 €. Το εν λόγω εκκαθαριστικό σημείωμα εκδόθηκε μετά την υποβολή της με αριθμό καταχώρησης/2017 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 57 έως 61 του Ν.4446/2016, καθώς το δηλωθέν εισόδημα δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις του άρθρου 60 παρ.2 του ίδιου νόμου, κατόπιν γνωστοποίησης, με το/29-12-2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ., της αριθμ./23-12-2016 εκδοθείσης εντολής φορολογικού ελέγχου. Η με αρ./23-12-2016 εντολή φορολογικού ελέγχου εκδόθηκε ύστερα από τα συμπληρωματικά στοιχεία που ήρθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με το αριθμ. ΕΜΠ/18-5-2015 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας. Με τη συγκεκριμένη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 507 του πίνακα 4 περίπτωση Δ (Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα), το ποσό των 36.677,00 € και στους κωδικούς 313 και 315 το ποσό των 7.447,11 € και 7.335,40 €, ποσό φόρου που αναλογεί και παρακρατήθηκε αντίστοιχα στις ως άνω αμοιβές, όπως προκύπτουν από την βεβαίωση του Πανεπιστήμιου (Ειδικός Λογαριασμός Κονδυλίων Έρευνας Υ.Α. ΚΑ/679/96), για καταβληθείσες αμοιβές από τη συμμετοχή του σε ερευνητικό ή άλλο πρόγραμμα κατά τη χρονική περίοδο από 01/01/2010 έως 31/12/2010.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του προσβαλλόμενου εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης, κατά το μέρος που δεν συμψηφίστηκε με τον επιβληθέντα συμπληρωματικό φόρο το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου από τις φορολογηθείσες αμοιβές που έλαβε από τον Ε.Λ.Κ.Ε. του προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στην επιβολή φόρου εισοδήματος λόγω παρέλευσης της νόμιμης πενταετούς προθεσμίας.
- Εσφαλμένα δεν υπολογίσθηκε ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε από τον ΕΛΚΕ του Πανεπιστήμιου, που ανήλθε στο ποσό των 7.335,40

€. Ως εισπραχθείς φόρος πρέπει να αφαιρεθεί από το συνολικό φορολογητέο εισόδημα όπως επιβάλλει το κράτος δικαίου και η αρχή της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, με το άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) 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.Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή, στο άρθρο 18 παρ.1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται: «Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του ν.2238/94 «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.», και στο άρθρο 68 παρ. 2 περ. β του ίδιου νόμου ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει

περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή...».

Επειδή εν προκειμένω, η υπό κρίση υπόθεση εμπίπτει στις ως άνω διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου έχει παραγραφεί, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλλε τη με αριθμό καταχώρησης/2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 57 έως 61 του Ν.4446/2016, περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης, καθώς το δηλωθέν εισόδημα δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις του άρθρου 60 παρ.2 του ίδιου νόμου.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1114/2016 «Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)» ορίζεται ότι η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, ΣτΕ 1378/2006, ΣτΕ 2950/2005, ΣτΕ 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣτΕ 3788/2005). Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ. Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική.

Ως εκ τούτου, η υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 στο πλαίσιο οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης, αποτελεί δεσμευτικό τίτλο και ο προσφεύγων δεν μπορεί να απαλλαγεί της υποχρέωσης καταβολής των βεβαιωθέντων ποσών (ΝΣΚ πρακτικό 2642/2017), επομένως θέμα παραγραφής δεν μπορεί εν προκειμένω να τεθεί.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν. 4174/2013, 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 : «*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 επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της οποιαδήποτε τρόπο αποδοχής της... Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.*»

Επειδή σύμφωνα με το άρθ. 94 του ν. 2362/1995 ορίζεται ότι : «*Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου δεν αντιδάσσεται για συμψηφισμό*».

Επειδή, σύμφωνα με τη 408/2011 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1068/2012 δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου με κύριο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος, η οποία (δήλωση) υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της.

Επειδή, στο υπ' αριθμ.πρωτ. Δ12Α1165279 ΕΞ 2014/12.12.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών και σε αναφορά της υπ' αριθμ.408/2011 ομόφωνης γνωμοδότησης του ΝΣΚ (που έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ 1068/14-03-2012) επισημαίνεται ότι «Στην περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου η τριετής παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου γεννάται από τη καταβολή του (εάν κατά το χρονικό αυτό σημείο δεν υφίστατο όντως υποχρέωση καταβολής), 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, οπότε και αρχίζει ο χρόνος της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση αυτού του φόρου. Σε αυτή την περίπτωση εμπίπτει και η περίπτωση διενέργειας (κατά τις διατάξεις του ΚΦΕ) παρακράτησης φόρου, όπου η καταβολή αυτού παρίσταται νόμιμη, αλλά, η αξίωση του φορολογούμενου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς, καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του Δημοσίου προς απόδοσή τους, 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.

Συνεχίζοντας το συλλογισμό του το Ν.Σ.Κ. διευκρίνισε πως ειδικότερα έχει κριθεί ότι 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, νομολογιακή λύση που υιοθετήθηκε ρητά με την παρ. 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε την τροποποιητική, εν είδει συμπληρωματικής, δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 κατά την 31/5/2017, ήτοι μετά την παρέλευση τριετίας από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις και η αξίωση για συμψηφισμό (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου οικ. έτους 2011 είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 12/7/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2011

Τελικό χρεωστικό ποσό: 25.875,07 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και η διαφορά με το αρχικό χρεωστικό ποσό ύψους **16.764,69€** (25.875,07 – 9.110,38) βεβαιώθηκε με τον αρ./2017 ΧΚ.

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7' ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.