



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05-10-2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2024

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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).

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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από ...-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της . . **ΤΟΥ ...**, με **ΑΦΜ ...**, κατά του με αριθ. ειδοποίησης ... εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009 της Α.Α.Δ.Ε. με βάση την υπ' αρ. ../17 τροποποιητική δήλωση και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθ. ειδοποίησης ... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009 της Α.Α.Δ.Ε., με βάση την υπ' αρ. ../17 τροποποιητική δήλωση, του οποίου ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... **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:

Με το με αριθμό ειδοποίησης ... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 προέκυψε **τελικό χρεωστικό ποσό 33.796,62€** (αντί του αρχικού χρεωστικού ποσού 19.751,57€). Η ανωτέρω διαφορά προέκυψε κατόπιν εκπρόθεσμης υποβολής στη Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης της υπ' αρ. .../...-2017 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009, βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016. Με την εν λόγω τροποποιητική δηλώθηκε πρόσθετο εισόδημα ποσού 33.028,50€, που είχε λάβει η προσφεύγουσα δια του ΕΛΚΕ- Α.Π.Θ., ως αμοιβή για τη συμμετοχή της σε ερευνητικά- εκπαιδευτικά προγράμματα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση, του προαναφερθέντος εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 κατόπιν συνυπολογισμού του παρακρατηθέντος φόρου (ήτοι ποσού 6.605,70€) και διαγραφή του αναλογούντος (στο εν λόγω ποσό) πρόσθετου φόρου λόγω εκπροθέσμου. Σε αντίθετη περίπτωση, επιβάλλεται διπλή φορολόγηση επί του ιδίου αντικειμένου, γεγονός που συνιστά παραβίαση της αρχής της νομιμότητας του φόρου.

Περαιτέρω, ο φόρος που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε, καθίσταται αυτοδικαίως αχρεωστήτως καταβληθείς, έπειτα από την αποδοχή της τροποποιητικής- ανακλητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος, με συνέπεια η τριετής προθεσμία του άρθρου 84§7 του Ν. 2238/94, να άρχεται από την επόμενη της ημερομηνίας αποδοχής. *Προς επίρρωση του ισχυρισμού επικαλείται την υπ' αρ. 425/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας.*

Επειδή, σύμφωνα με την 354/2003 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε δεκτή, οι αμοιβές που καταβάλλονται στους καθηγητές των Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι., από τους Ειδικούς Λογαριασμούς επιστημονικής έρευνας των Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι., με βάση ιδιωτικά συμφωνητικά παροχής υπηρεσιών που έχουν συνάψει με τις Επιτροπές Ερευνών που διοικούν και διαχειρίζονται τους παραπάνω λογαριασμούς, αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Όσα αναφέρονται στην πιο πάνω γνωμοδότηση έχουν εφαρμογή για αμοιβές που καταβάλλονται από 01-01-2003 και μετά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 45 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) *«Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους».*

Επειδή, με την διάταξη του άρθρου 57 παρ. 1 ορίζονται τα ακόλουθα: *«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει, ορίζεται ότι: *«Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες της παραγράφου 1 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. 43 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε 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, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζεται ότι: *«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 οποιοδήποτε τρόπο αποδοχής της.....».*

Επειδή, σύμφωνα με την 408/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., που έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1068/14.03.2012 εγκύκλιο στην περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, η τριετής παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου γεννάται από την καταβολή του, αν κατά το χρονικό αυτό σημείο δεν υφίστατο όντως υποχρέωση καταβολής για πραγματικό ή νομικό λόγο. 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 διενέργεια παρακράτησης φόρου, όταν η καταβολή αυτού παρίσταται νόμιμη το χρόνο που διενεργείται αλλά η αξίωση του φορολογούμενου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς, καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του Δημοσίου προς απόδοσή τους (κατ' εφαρμογή του

καθεστώς της έκπτωσης και του συμψηφισμού, κατ' άρθρο 9 παρ. 8 του ν. 2238/1994) γεννώνται κατά το χρόνο υποβολής της σχετικής 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 (σχετ. και το υπ' αρ. πρωτ. Δ12Α ... ΕΞ2014/12.12.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών). Το Ν.Σ.Κ. διευκρίνισε 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 κατ' εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/94 (αρ. πρωτ. Δ12Α ... ΕΞ 2014/12.12.2014).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα, από κοινού με τον σύζυγό της, στις2017, ήτοι μετά την παρέλευση τριετίας από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της υπ' αριθ. αρχικής δήλωσης στις 03.05.2009. Συνεπώς, κατά το χρόνο υποβολής της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης της προσφεύγουσας για συμψηφισμό (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου οικονομικού έτους 2009.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης εφαρμογής της διάταξης της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 κατά το μη συμψηφισμό του παρακρατηθέντος φόρου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από ...2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... **ΤΟΥ** ..., με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2009

Τελικό χρεωστικό ποσό: 33.796,62€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αρ. ειδοποίησης .../...-2017 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2009 της Α.Α.Δ.Ε. (Α.Χ.Κ. .../3/....2017).

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.**

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.