



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27-10-2017
Αριθμός Απόφασης: 2093

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, κατά του Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την^η Τροποποιητική Δήλωση, με αριθμό δήλωσης, με αριθμό ειδοποίησης, της **Δ.Ο.Υ.**, για το οικονομικό έτος (χρήση), του Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την^η Τροποποιητική Δήλωση, με αριθμό δήλωσης, με αριθμό ειδοποίησης, της **Δ.Ο.Υ.**, για το οικονομικό έτος (χρήση), του Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την^η Τροποποιητική Δήλωση, με αριθμό δήλωσης, με αριθμό ειδοποίησης, της **Δ.Ο.Υ.**, για το οικονομικό έτος (χρήση), και του Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την^η

Τροποποιητική Δήλωση, με αριθμό δήλωσης, με αριθμό ειδοποίησης, της **Δ.Ο.Υ.**, για το οικονομικό έτος (χρήση), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τα ακόλουθα προσβαλλόμενα Εκκαθαριστικά Σημειώματα: το Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την^η Τροποποιητική Δήλωση, με αριθμό δήλωσης, με αριθμό ειδοποίησης, της **Δ.Ο.Υ.**, για το οικονομικό έτος (χρήση), το Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την ...^η Τροποποιητική Δήλωση, με αριθμό δήλωσης, με αριθμό ειδοποίησης, της **Δ.Ο.Υ.**, για το οικονομικό έτος (χρήση), το Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την^η Τροποποιητική Δήλωση, με αριθμό δήλωσης, με αριθμό ειδοποίησης, της **Δ.Ο.Υ.**, για το οικονομικό έτος (χρήση), το Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την ...^η Τροποποιητική Δήλωση, με αριθμό δήλωσης, με αριθμό ειδοποίησης, της **Δ.Ο.Υ.**, για το οικονομικό έτος (χρήση).

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε στη **Δ.Ο.Υ.** τις ακόλουθες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος: τη με αριθμό δήλωσης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτος, τη με αριθμό δήλωσης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτος, τη με αριθμό δήλωσης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτος και τη με αριθμό δήλωσης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτος Οι προαναφερόμενες δηλώσεις υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα λόγω της Πρόσκλησης «Υποβολής Τροποποιητικών Δηλώσεων» που του απεστάλη από τη **Δ.Ο.Υ.** με το υπ. αριθ. έγγραφο, διότι στα πλαίσια ελέγχου στο Α.Π.Θ. και ειδικότερα στο λογ/σμό του διαπιστώθηκε ότι για τα οικονομικά έτη έως εισέπραξε από το λογ/σμό του επιπλέον ποσά που δε δηλώθηκαν στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του.

Ο προσφεύγων, για το οικονομικό έτος ... έλαβε από τον ποσό ΕΥΡΩ 24.288,50, για το οποίο παρακρατήθηκε το ποσό των ΕΥΡΩ 4.857,70, για το οικονομικό έτος έλαβε από τον ποσό ΕΥΡΩ 3.477,30, για το οποίο παρακρατήθηκε το ποσό των ΕΥΡΩ 695,46, για το οικονομικό έτος έλαβε από τον ποσό ΕΥΡΩ 6.435,00, για το οποίο παρακρατήθηκε το ποσό των ΕΥΡΩ 1.287,00 και για το οικονομικό έτος ... έλαβε από τον ποσό ΕΥΡΩ 3.487,50,

για το οποίο παρακρατήθηκε το ποσό των ΕΥΡΩ 697,50. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην εκκαθάριση των υποβαλλόμενων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη,, και χωρίς να εκπέσει από το συνολικό ποσό του φόρου το ποσό του προκαταβληθέντος – παρακρατηθέντος φόρου, 20% επί των αμοιβών από τον

Συνέπεια των προαναφερόμενων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος εκ μέρους του προσφεύγοντος ήταν να εκδοθούν οι ακόλουθες προσβαλλόμενες πράξεις:

- το Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την ...^η Τροποποιητική Δήλωση, με αριθμό δήλωσης, με αριθμό ειδοποίησης, της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος (χρήση), με χρεωστικό ποσό ΕΥΡΩ 11.224,70,
- το Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την ...^η Τροποποιητική Δήλωση, με αριθμό δήλωσης, με αριθμό ειδοποίησης, της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος (χρήση), με χρεωστικό ποσό ΕΥΡΩ 1.965,49,
- το Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την ...^η Τροποποιητική Δήλωση, με αριθμό δήλωσης, με αριθμό ειδοποίησης, της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος (χρήση, με χρεωστικό ποσό ΕΥΡΩ 3.690,97 και
- το Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την ...^η Τροποποιητική Δήλωση, με αριθμό δήλωσης, με αριθμό ειδοποίησης, της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος (χρήση), με χρεωστικό ποσό ΕΥΡΩ 1.793,14.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να ακυρωθούν ή μα τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ., και να γίνει νέα εκκαθάριση φόρου μετά την έκπτωση του παρακρατηθέντος φόρου που αφορά τα ποσά που έλαβε από τον προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Με τις προσβαλλόμενες πράξεις κλήθηκε να καταβάλει για δεύτερη φορά το 20% του παρακρατηθέντος και καταβληθέντος φόρου που αναλογούσε στις αποδοχές από τον, ενώ τα ποσά παρακρατήθηκαν και αποδόθηκαν αρχικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., συνεπώς η επιβολή φόρου δύο φορές για το ίδιο εισόδημα είναι παράνομη, αντιβαίνει το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος και αντιβαίνει στην αρχή της προστατευμένης εμπιστοσύνης που πρέπει να διέπει τις σχέσεις μεταξύ διοίκησης και διοικούμενων.
2. Δεν τηρήθηκαν οι διαδικασίες που προβλέπονται από το άρθρο 4 του Ν.3610/2007.
3. Υπήρχε υποχρέωση συμψηφισμού των ως άνω ποσών με τον οφειλόμενο φόρο (ΣΤΕ 2162/2012, άρθ. 48 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.).

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με την 354/2003 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 45, του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «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 του Ν. 2238/94 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. 9 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 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 το άρθρο 84 παρ. 7 του ν. 2238/1994 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. 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. ... Ως προς τα λοιπά θέματα

της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1068/2012 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 408/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου, με τον κύριο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος, η οποία υποβλήθηκε μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της. Συγκεκριμένα, όπως γνωμοδότησε το Ν.Σ.Κ. «..... 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 (ΣτΕ 1643/1983). Η νομολογιακή αυτή λύση υιοθετήθηκε και ρητά με την, μη εφαρμοζόμενη στην προκειμένη περίπτωση, ως εκ τούτου χρόνου έναρξης ισχύος της, διάταξη της παρ. 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010 με την οποία αντικαταστάθηκε η διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, σύμφωνα με την οποία "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»..... ».

Επειδή, στην παρ. 4 του με αρ. πρωτ. Δ12Α 1165279 ΕΞ 2014/12.12.2014 εγγράφου της Διεύθυνσης Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας του Υπουργείου Οικονομικών (Συμψηφισμός παρακράτησης φόρου εισοδήματος σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) αναφέρεται ότι:

«4. Με τα αριθ. πρωτ. 1075821/2006/Α0012/22.09.2004, 1096800/2440/Α0012/22.12.2004, Δ12Α1125816ΕΞ/12.09.2012, Δ12Α1160069ΕΞ/21.11.2012, Δ12Α1174647ΕΞ/14.12.2012, Δ12Α1090026ΕΞ/31.05.2013 και Δ12Α1178060ΕΞ/18.11.2013 έγγραφα έγινε δεκτό ότι η αξίωση Φυσικού ή νομικού προσώπου για επιστροφή (ή συμψηφισμό) προκαταβληθέντος και παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος, παραγράφεται μετά από τρία έτη από τότε που έπρεπε να υποβληθεί η αντίστοιχη δήλωση φορολογίας εισοδήματος,».

Επειδή, εν προκειμένω, έχουν υποβληθεί από τον προσφεύγοντα τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών,, και την, μετά την παρέλευση τριών ετών από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής των αντίστοιχων αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ήτοι στις,, και αντίστοιχα, έχουν εφαρμογή ως προς τις δηλώσεις αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3α του άρθρου 18 του Ν.4002/2011 οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 3610/2007 (Α' 258) καταργήθηκαν από 1ης Σεπτεμβρίου 2011.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση το με Αρ. Δήλωσης, Αρ. Ειδ/σης, Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων, με βάση την ...^η τροποποιητική δήλωση του προσφεύγοντος, οικονομικού έτους, αρ. χρημ. κατ., τελικό χρεωστικό ποσό με την παρούσα απόφαση: **ΕΥΡΩ 11.224,70** (αφορά εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του).

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση το με Αρ. Δήλωσης, Αρ. Ειδ/σης, Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων, με βάση την ...^η τροποποιητική δήλωση του προσφεύγοντος, οικονομικού έτους, αρ. χρημ. κατ., τελικό χρεωστικό ποσό με την παρούσα απόφαση: **ΕΥΡΩ 1.965,49** (αφορά εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του).

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση το με Αρ. Δήλωσης, Αρ. Ειδ/σης, Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων, με βάση την ...^η τροποποιητική δήλωση του προσφεύγοντος, οικονομικού έτους, αρ. χρημ. κατ., τελικό χρεωστικό ποσό με την παρούσα απόφαση: **ΕΥΡΩ 3.690,97** (αφορά εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του).

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση το με Αρ. Δήλωσης, Αρ. Ειδ/σης, Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων, με βάση την ..^η τροποποιητική δήλωση του προσφεύγοντος, οικονομικού έτους ..., αρ. χρημ. κατ. ..., τελικό χρεωστικό ποσό με την παρούσα απόφαση: **ΕΥΡΩ 1.793,14** (αφορά εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του).

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.