

Χρόνος υποβολής ανακλητικής Φ. Δήλωσης και χρόνος παραγραφής δικαιώματος

Με αφορμή την υπ' αρ. 425/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας

Του Γεωργίου Σπ. Ευσταθόπουλου, δικηγόρου παρ' Αρείω Πάγω, εξειδικευθείς στο Φορολογικό Δίκαιο και συνεργάτη της Artion A.E.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας εξέδωσε πρόσφατα μία απόφαση, με την οποία επιλύεται οριστικά ένα ζήτημα που απασχολεί φοροτεχνικούς και φορολογούμενους και αφορά στο χρόνο υποβολής ανακλητικών φορολογικών δηλώσεων, επί τη βάσει των οποίων δύναται να προκύψει θέμα επιστροφής φόρου, ως επίσης και στο χρόνο έναρξης της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του φορολογούμενου να απαιτήσει την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων.

I. Εφαρμοστέο δίκαιο

Οι εφαρμοστές, εν προκειμένω, διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας είναι οι ακόλουθες:

1. Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 61 του ΚΦΕ (Ν. 2238/1994), ορίζονται τα ακόλουθα:

«4. Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη η “αντικειμενική δαπάνη” και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα

“άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε.”.

Στην περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης επιδίδεται, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με απόδειξη, γνωστοποίηση αυτής στο φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να την προσβάλει προσφεύγοντας, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α`), ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου. Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει, ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή λόγω παρόδου του οικείου οικονομικού έτους και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 κατά της γνωστοποίησης αυτής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαινεται στην ουσία.»

Επισημαίνεται αρχικώς ότι, από το περιεχόμενο της άνω διατάξεως και ειδικότερα από τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της, που ορίζουν ότι η δήλωση μπορεί να ανακληθεί εν όλω ή εν μέρει λόγω συγγνωστής πλάνης, ο δε ανακαλών φέρει και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν και ότι η ανάκληση μπορεί να αφορά φορολογητέα ύλη ή τεκμαρτή και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα τεκμήρια, συνάγεται ότι αντικείμενο της νομοθετικής ρύθμισης που πραγματοποιήθηκε με τον ανωτέρω νόμο αποτέλεσε η ανάκληση της φορολογικής δήλωσης λόγω πραγματικής και όχι νομικής πλάνης, τούτο δε ενισχύεται και από το γεγονός ότι οι διατάξεις αυτές αναφέρονται στην ανάκληση της δήλωσης «ένεκα συγγνωστής πλάνης», η οποία προσιδιάζει στην πραγματική και όχι στη νομική πλάνη που, κατά τις ανωτέρω αρχές, θεωρείται ότι είναι πάντοτε συγγνωστή και δεν χρειάζεται απόδειξη (ΣτΕ 2941-2943/2000 Ολομέλειας, 884/2005, 3432/2007).

2. Σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 7 του άρθρου 84 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου,, 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.»

και

«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.»

3. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 90 του Ν. 2362/1995 (Περί Δημοσίου Λογιστικού), ορίζεται ότι:

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

Σύμφωνα δε με την παράγραφο 2 του άρθρου 86 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«Η χρηματική απαίτηση του Δημοσίου μετά των συμβεβαιουμένων προστίμων παραγράφεται μετά πενταετία από τη λήξη του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο βεβαιώθηκε εν στενή εννοία και κατέστη αυτή ληξιπρόθεσμη»

Τα ερωτήματα, επομένως, που γεννώνται κατά την εφαρμογή των άνω διατάξεων είναι:

(α) η ανακλητική φορολογική δήλωση μέχρι πότε είναι δυνατόν να υποβληθεί εκ μέρους του φορολογουμένου;

(β) η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 61 του Ν. 2238/1194, με βάση την οποία η ανακλητική δήλωση πρέπει να υποβληθεί εντός του οικείου οικονομικού έτους, αποκλείει την υποβολή σε μεταγενέστερο χρόνο;

(γ) εάν με την ανακλητική δήλωση προκύπτει δικαίωμα του φορολογούμενου περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, πότε είναι δυνατόν να το ασκήσει;

II. Η, εκ μέρους των φορολογικών Αρχών, αντιμετώπιση των ανακλητικών φορολογικών δηλώσεων και του δικαιώματος επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Οι φορολογικές Αρχές, αντιμετωπίζοντας το ζήτημα των υποβαλλόμενων υπό των φορολογουμένων, μετά το πέρας του οικείου οικονομικού έτους, ανακλητικών φορολογικών δηλώσεων και της επί τη βάσει αυτών επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, εφαρμόζουν τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 61 Ν. 2238/1994.

Με βάση την άνω διάταξη, οι φορολογικές αρχές δεν αποδέχονται την ανακλητική δήλωση, απορρίπτουν την αίτηση ανακλήσεως και αρνούνται την τυχόν επιστροφή φόρου εκ του λόγου της «εκπρόθεσμης», ήτοι μετά το πέρας του οικείου οικονομικού έτους, υποβολής ανακλητικής φορολογικής δηλώσεως του φορολογουμένου (φυσικού ή νομικού προσώπου).

Εάν μάλιστα η ανακλητική δήλωση και η αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου υποβληθεί μετά τριετίας από την καταβολή, η φορολογική Αρχή επικαλείται και τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του Ν. 2362/1995, που αφορά στην

παραγραφή του δικαιώματος του φορολογουμένου να απαιτήσει την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Επισημαίνεται δε ότι δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις που οι φορολογικές Αρχές εκμεταλλεύονται την υπό του νόμου παρεχόμενη δυνατότητα σιωπηρής-τεκμαιρόμενης απόρριψης, με την πάροδο απράκτου τριμήνου, της αιτήσεως φορολογουμένου περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, η οποία συνοδεύει την ανακλητική φορολογική δήλωση.

Σε αμφότερες τις άνω περιπτώσεις ο φορολογούμενος δύναται να προσφύγει, αρχικώς με Ενδικοφανή Προσφυγή, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και, ακολούθως (σε περίπτωση ρητής ή σιωπηρής αρνητικής απαντήσεως της ΔΕΔ), ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων με Προσφυγή.

III. Η εκδοθείσα εσχάτως απόφαση ΣτΕ με αριθμό 425/2017 (Β' Τμήματος)

1. Το ιστορικό της φορολογικής διαφοράς

Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ) υπέβαλε στην αρμόδια ΔΟΥ, για την διαχειριστική περίοδο 1998, προσωρινή δήλωση αποδόσεως φόρου, τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου, τα οποία είχαν παρακρατηθεί από εισοδήματα που προέρχονταν από μισθωτές υπηρεσίες. Ο φόρος αυτός, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου αποδόθηκαν στο Δημόσιο εντός του έτους 1999.

Εν συνεχεία, το ΝΠΔΔ υπέβαλε το έτος 2002 ανακλητική δήλωση, με την οποία διόρθωσε το σύνολο των ακαθάριστων αποδοχών από μισθωτές υπηρεσίες της προαναφερόμενης περιόδου και αντίστοιχα τα ποσά που παρακρατήθηκαν και έπρεπε να αποδοθούν, με αποτέλεσμα ο οφειλόμενος συνολικός φόρος για την ως άνω περίοδο να προσδιοριστεί σε χαμηλότερο ποσό από αυτό που είχε αρχικά δηλωθεί και καταβληθεί. Με αίτηση δε που υπέβαλε ταυτοχρόνως στην ΔΟΥ ζήτησε να γίνει δεκτή η ως άνω ανακλητική δήλωση και να επιστραφεί το επιπλέον καταβληθέν ποσό φόρου

μισθωτών υπηρεσιών, τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου, το οποίο είχε αποδοθεί λανθασμένα στη Δ.Ο.Υ. στις αρχές του έτους 1999.

Η ανωτέρω αίτηση απορρίφθηκε σιωπηρώς με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της. Κατά της τεκμαιρόμενης αυτής απορρίψεως το ΝΠΔΔ άσκησε προσφυγή (καθόσον δεν προβλεπόταν τότε ενδικοφανής διαδικασία), η οποία απορρίφθηκε με την απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με την αιτιολογία ότι η ως άνω αίτηση περί επιστροφής του προαναφερόμενου ποσού υπεβλήθη μετά την παρέλευση τριετίας από την καταβολή του και, ως εκ τούτου, η σχετική αξίωση είχε παραγραφεί σύμφωνα με το άρθρο 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995.

Ακολούθως, το ΝΠΔΔ άσκησε Έφεση, η οποία και έγινε δεκτή από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, καθόσον, αφού έγινε δεκτό ότι το ως άνω ποσό είχε καταβληθεί αχρεωστήτως, κρίθηκε ότι και επί απαιτήσεως για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος στο Δημόσιο ποσού ισχύει όχι η προβλεπόμενη από το ανωτέρω άρθρο 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995 τριετής παραγραφή, αλλά, κατ' εφαρμογή της συνταγματικής αρχής της ισότητας, η πενταετής παραγραφή που θεσπίζει το άρθρο 86 παρ. 2 του ίδιου νόμου για τις εν στενή εννοία βεβαιωμένες χρηματικές αξιώσεις του Δημοσίου κατά τρίτων.

Με το σκεπτικό δε αυτό το δικάσαν δικαστήριο δέχθηκε ότι η αξίωση του ΝΠΔΔ για επιστροφή του ένδικου ποσού δεν είχε παραγραφεί, αφού η σχετική αίτηση είχε υποβληθεί εντός της ως άνω πενταετίας. Κατόπιν αυτού, εξαφάνισε την πρωτόδικη απόφαση, έκανε δεκτή την προσφυγή και, αφού ακύρωσε την ως άνω αρνητική απάντηση, διέταξε την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού.

Εν συνεχεία, η φορολογική Αρχή άσκησε Αίτηση Αναιρέσεως κατά της εφετειακής αποφάσεως, η οποία απερρίφθη από το Συμβούλιο της Επικρατείας με την υπ' αρ. **425/2017** απόφασή του.

2. Η κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Το ανώτατο Δικαστήριο της Χώρας απεφάνθη, επί του θέματος, τα ακόλουθα:

(α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/94), η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλει βάσει δηλώσεώς του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δηλώσεως.

(β) 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 είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, εκτός αν οριστικοποιηθεί εν τω μεταξύ η φορολογική εγγραφή.

(γ) Μόνον από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσης εντός της ως άνω πενταετίας ανακλήσεως, 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.

(δ) Η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν. 2362/1995, η οποία είναι γενική διάταξη και αφορά χρηματικές απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, παρόμοια με την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δηλώσεως φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΣτΕ 3458/2001 7μ., 4075/2012).

(ε) το ΝΠΔΔ νομίμως ανεκάλεσε την αρχική δήλωση, βάσει της

οποίας είχε καταβληθεί το ως άνω ποσό, εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου,

(στ) η ανάκληση έγινε δεκτή το πρώτον με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (δηλαδή την εφετειακή που δικαίωσε το ΝΠΔΔ), πριν από την δημοσίευση της οποίας το εν λόγω ποσό δεν κατέστη αχρεώστητο,

(ζ) η αξίωση του ΝΠΔΔ για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού αυτού, την ικανοποίηση της οποίας επεδίωξε με την ασκηθείσα ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου προσφυγή, δεν είχε υποκύψει σε παραγραφή, διότι δεν είχε αρχίσει να τρέχει η προβλεπόμενη από την διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. τριετής προθεσμία.

(η) ο περί του αντιθέτου προβληθείς λόγος αναιρέσεως του Δημοσίου, κατά τον οποίο η ένδικη αξίωση είχε υποκύψει σε παραγραφή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995, η οποία προβλέπει ειδική τριετή παραγραφή από την καταβολή, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

1. IV. Συμπέρασμα

Το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε τα παραπάνω κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας, αλλά και σύμφωνα με τις αρχές που διέπουν το διοικητικό-φορολογικό δίκαιο.

Το ζήτημα δε που αντιμετωπίστηκε και επιλύθηκε αποτελεί ένα εξαιρετικά σημαντικό πρόβλημα των φορολογουμένων, οι οποίοι οδηγούνται αναγκαστικά σε πολυδάπανους και πολυετείς δικαστικούς αγώνες προκειμένου να δικαιωθούν.

Άγνωστος, ωστόσο, παραμένει ο χρόνος συμμόρφωσης της Διοικήσεως προς την άνω κρίση του ΣτΕ, καθόσον έχει παρατηρηθεί το φαινόμενο οι φορολογικές Αρχές να μην εφαρμόζουν τις αποφάσεις του ανωτάτου δικαστηρίου της Χώρας (αντίστοιχες επί άλλων θεμάτων) με την επίκληση της μη

υιοθέτησής τους από τη Διοίκηση με Υπουργική Απόφαση.
www.artion.gr