

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Απόφαση Αριθμός 1751/2020

1.

2. Επειδή, όπως έχει γίνει παγίως δεκτό (ΣτΕ 834/2010 Ολομ., 2062/1968 Ολομ. και ΣτΕ 1445/2016 7μ, 64/2016, 1802, 3829, 4603/2012, 2613-16/2009, 2972-80/2008, 368/2007, 988/2006 7μ, 44/2006, 1272/2005, 1625/2001, 236/1998 κ.ά.), καθ' ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 63 παρ. 1, 285 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ., ν. 2717/1999, Α' 97), 1 και 73 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ. 331/1985, Α' 116) και 8 παρ. 4 του ν.δ. 4486/1965 (Α' 131), φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων γεννάται από ατομικές διοικητικές πράξεις, με τις οποίες είτε επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση είτε κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεόμενη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή. Μεταξύ δε αυτών περιλαμβάνονται, κατά τη ρητή, άλλωστε, διατύπωση του προαναφερθέντος άρθρου 8 παρ. 4 περ. δ και ε του ν.δ. 4486/1965, και οι διαφορές μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένου σχετικά με την ανάκληση, μερική ή ολική της φορολογικής δηλώσεως του φορολογουμένου, ως και για την επιστροφή ποσών φόρων, τελών και εισφορών, που καταβλήθηκαν χωρίς να υπάρχει σχετική υποχρέωση, εν όλω ή εν μέρει, ή την επιστροφή φόρων κλπ. για άλλη αιτία, προβλεπόμενη από τον φορολογικό νόμο (ΣτΕ 2190/2014 Ολομ, 362/2001 7μ, 2458, 4181/2001).

_Σελίδα | 1

3. Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο αιτών ζήτησε την τροποποίηση-ανάκληση των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών για τον λόγο ότι από νομική πλάνη είχε δηλώσει το ποσό

που έλαβε ως επίδομα αλλοδαπής (του άρθρου 135 παρ. 4 του ν. 2594/1998, βλ. ήδη άρθρο 155 παρ. 4 του ν. 3566/2007) λόγω της υπηρεσίας του στο εξωτερικό ως φορολογούμενο με ειδικό τρόπο (αυτοτελώς, με συντελεστή 15%, κατ' άρθρο 10 του ν. 2459/1997), ενώ το ποσό αυτό δεν έπρεπε να υπαχθεί σε φορολόγηση, ως έχον αποζημιωτικό χαρακτήρα, όπως [εν τω μεταξύ] κρίθηκε με την 1840/2013 απόφαση της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας. [Επίσης] ζήτησε την ακύρωση (μεταρρύθμιση) των εκδοθέντων σε βάρος του εκκαθαριστικών σημειωμάτων τη νέα εκκαθάριση του οφειλομένου φόρου εισοδήματος και τη νομιμότοκη επιστροφή σε αυτόν του (αναλογούντος στο πιο πάνω επίδομα) ποσού φόρου που είχε παρακρατηθεί αχρεωστήτως Οι εν λόγω αιτήσεις απορρίφθηκαν [και ο προσφεύγων] άσκησε, κατ' άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4173/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), ενδικοφανείς προσφυγές, αιτούμενος την επανεξέταση των τροποποιητικών ανακλητικών δηλώσεών του. Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικώναπέρριψε τις προσφυγές

_Σελίδα | 2

4. Επειδή, η υπό κρίση διαφορά, ανακύπτουσα από την προσβολή εκ μέρους του αιτούντος αφενός μεν της αρνήσεως τροποποιήσεως των φορολογικών του δηλώσεων ως και των εκδοθέντων σε βάρος του εκκαθαριστικών σημειωμάτων, καθώς και της αρνήσεως επιστροφής φόρων που φέρονται ως καταβληθέντες αχρεωστήτως αφετέρου δε των πράξεων που εκδόθηκαν κατόπιν ασκήσεως διοικητικής προσφυγής κατά των πιο πάνω αρνήσεων, *είναι, κατά τα εκτεθέντα στη σκέψη 2, φορολογική, καθόσον συνάπτεται με συγκεκριμένη φορολογική υποχρέωση του αιτούντος, που συνδέεται με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, την οποία ο τελευταίος αμφισβητεί, και όχι ακυρωτική. Ως εκ τούτου, οι ένδικες πράξεις και παραλείψεις, ανεξαρτήτως των προβαλλομένων λόγων, υπόκεινται σε προσφυγή ουσίας ενώπιον του κατά τόπον και καθ' ύλην αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου και όχι σε αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας,*

6. Επειδή, ο ισχύων κατά τα ένδικες χρήσεις (2005, 2006 και 2007) Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, όπως αυτός κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151), ορίζει στην παράγραφο 4 του άρθρου 61 αυτού ότι «Η

δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί, όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει ... Ανάκληση δήλωσης με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη». Εξ άλλου, το άρθρο 84 του ίδιου Κώδικα ορίζει στη μεν παράγραφο 1 ότι «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», στη δε παράγραφο 7, όπως αυτή ίσχυε πριν την αντικατάστασή της με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010 (Α' 58), ότι «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 προς το Δημόσιο επιστροφής φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από της κοινοποίησης φύλλου ή πράξεως ελέγχου». Τέλος, κατά μεν το άρθρο 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995 «Περί Δημόσιου Λογιστικού [...]» (Α' 247) «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από της καταβολής ...».

7. Επειδή, όπως προκύπτει από το συνδυασμό των ως άνω διατάξεων, **η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος, που έχει καταβάλει βάσει δηλώσεώς του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δηλώσεως. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρις 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. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσας 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. Συνεπώς, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν. 2362/1995 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 προπαρατεθείσες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΣτΕ 425/2017 7μ, 845-7/2017, πρβλ. ΣτΕ 3458/2001 7μ., 4075/2012).

8. Επειδή, ως προς τον χρόνο εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δηλώσεως φόρου εισοδήματος δεν επήλθε καμία μεταβολή με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010 (Α' 58), με την οποία αντικαταστάθηκε η παράγραφος 7 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως εξής: «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». Και τούτο διότι – ανεξαρτήτως αν μπορούσε ο νομοθέτης εκ των υστέρων να μειώσει τον χρόνο, εντός του οποίου θα μπορούσε ο φορολογούμενος να ανακαλέσει την δήλωσή του φόρου εισοδήματος προηγούμενων ετών (πρβλ. απόφαση ΔΕΚ της 11.7.2002, C-62/00,, σκέψεις 36-40, 45-47) – πάντως, η διάταξη του πρώτου εδαφίου, η οποία προστέθηκε στις διατάξεις των δύο άλλων εδαφίων, τα οποία υπήρχαν ήδη στην αρχική παρ. 7 του άρθρου 84 πριν αυτή αντικατασταθεί κατά τα ανωτέρω, αφορά την απαίτηση προς επιστροφή φόρου εισοδήματος, η οποία (απαίτηση) προκύπτει από την ίδια τη δήλωση, χωρίς να απαιτείται ανάκληση αυτής, ούτε αποδοχή διατυπωθείσας με αυτήν επιφυλάξεως, με τη νέα δε αυτή διάταξη εσκοπήθη, όπως συνάγεται από την οικεία αιτιολογική έκθεση, μόνον να διευκρινισθεί ο «χρόνος έναρξης» της παραγραφής της εν λόγω αξίωσης

του φορολογουμένου. Μεταβολή ως προς το ανωτέρω ζήτημα, δηλαδή ως προς τον χρόνο εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δηλώσεως φόρου εισοδήματος και να ζητηθεί, περαιτέρω, η επιστροφή του καταβληθέντος βάσει της ανακαλουμένης δηλώσεως φόρου, για τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος προηγούμενων ετών, ανεξαρτήτως αν μπορούσε, κατά τα προεκτεθέντα, να επέλθει, πάντως δεν επήλθε ούτε με τον θεσπισθέντα με τον ν. 4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, ο Κώδικας αυτός στο άρθρο 66, το οποίο αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129), ορίζει ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου ... προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. ...» (παρ. 11, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013, Α' 287, και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18 β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, Α' 85) και 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» (παρ. 43, η οποία προστέθηκε με την περίπτωση 21 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014).

9. Επειδή, ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων, **η αξίωση του προσφεύγοντος για επιστροφή του καταβληθέντος, βάσει των δηλώσεών του, οικονομικών ετών 2006, 2007 και 2008, φόρου εισοδήματος προϋπέθετε την αντίστοιχη ανάκληση (τροποποίηση κατά την διατύπωση του άρθρου 19 του θεσπισθέντος με τον ν. 4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου για τα έτη αυτά.** Η υποβολή, όμως, των ανακλητικών – τροποποιητικών δηλώσεων του προσφεύγοντος έλαβε χώρα στις 30.12.2015, δηλαδή μετά την πάροδο του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή, κατά τα ανωτέρω, η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, και ειδικότερα μετά την πάροδο του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, ο οποίος έληξε

στις 31.12.2011, 31.12.2012 και 31.12.2013, αντίστοιχα, για καθένα από τα ανωτέρω τρία οικονομικά έτη. Με τα δεδομένα αυτά, και λαμβανομένου, περαιτέρω, υπόψη ότι δεν προβάλλει ο προσφεύγων την ύπαρξη άλλων πραγματικών περιστατικών (περί αναστολής, διακοπής, κ.λπ. της ως άνω προθεσμίας παραγραφής), δεν ήταν πλέον εφικτή η κατόπιν της εκ μέρους του ανακλήσεως των οικείων φορολογικών δηλώσεων ανατροπή των τίτλων βάσει των οποίων είχαν καταβληθεί οι αναλογούντες στα δηλωθέντα εισοδήματά του φόροι, οι οποίοι (τίτλοι) διατηρούνται εν ισχύι, με αποτέλεσμα να μην είναι, περαιτέρω, κατά νόμο, δυνατή η αποδοχή των ως άνω υποβληθεισών ανακλητικών - τροποποιητικών δηλώσεων (με πράξη της φορολογικής αρχής ή με απόφαση δικαστηρίου), ώστε να καταστούν οι ως άνω καταβληθέντες φόροι αχρεώστητοι. Ορθώς, επομένως, η φορολογική διοίκηση αρνήθηκε την αποδοχή των ανωτέρω ανακλητικών – τροποποιητικών δηλώσεων του προσφεύγοντος με την αναφερόμενη στη σκέψη 3 αιτιολογία, τα δε προβαλλόμενα με την προσφυγή, ότι η φορολογική διοίκηση, αρνούμενη να αποδεχθεί τα προαναφερθέντα αιτήματά του, παρέλειψε οφειλόμενη νόμιμη ενέργειά της, κατά τα κριθέντα με τις υπ' αριθ. 2176-7/2004 αποφάσεις της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας, είναι απορριπτέα ως αβάσιμα. Τούτο δε διότι τα κριθέντα με τις εν λόγω αποφάσεις επί ακυρωτικών διαφορών (βλ. ανωτέρω σκέψη 3) δεν έχουν εν πάση περιπτώσει πεδίο εφαρμογής επί απαιτήσεως του φορολογουμένου που αφορά έτος, η σχετική με το οποίο φορολογική αξίωση του Δημοσίου έχει υποκύψει σε παραγραφή. Και τούτο ενόψει του ότι η θέσπιση παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου και η πρόβλεψη αντίστοιχης προς την παραγραφή προθεσμίας, εντός της οποίας ο φορολογούμενος μπορεί να ανακαλέσει την υποβληθείσα υπ' αυτού δήλωση, ώστε να επιτύχει την επιστροφή του καταβληθέντος βάσει της δηλώσεως φόρου, αποβλέπει στην ταχεία εκκαθάριση των εκκρεμοτήτων σχετικά με τις φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου και τις τυχόν απαιτήσεις των φορολογουμένων προς επιστροφή φόρων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, ώστε το Δημόσιο να προβλέπει εγκαίρως, με σχετική ασφάλεια, τα έσοδά του για να μπορεί, στη συνέχεια, να προγραμματίζει και τις δαπάνες του και τον τρόπο αντιμετώπισέως τους, και να μην διατρέχει τον κίνδυνο να ανατραπούν, μετά την πάροδο μεγάλου, ενδεχομένως, και μη δυναμένου εκ των προτέρων να προσδιορισθεί χρονικού διαστήματος, τα οικονομικά δεδομένα βάσει των οποίων είχαν καταρτισθεί προϋπολογισμοί παρελθόντων, πέραν της πενταετίας, ετών. *Επομένως, ακόμη και στην περίπτωση που οι κρίσιμες ουσιαστικές φορολογικές διατάξεις, βάσει των οποίων υπεβλήθη η (αρχική) δήλωση και κατεβλήθη ο φόρος, κριθούν, με αμετάκλητη δικαστική απόφαση, επ' ευκαιρία της εκδίκασης υποθέσεων άλλων φορολογουμένων, αντίθετες προς υπέρτερης τυπικής ισχύος κανόνες δικαίου, η προθεσμία για την ανάκληση από τον φορολογούμενο της δήλωσής του, ως τίτλου προς βεβαίωση*

του αναλογούντος στα δηλούμενα εισοδήματα φόρου, δεν αναβιώνει ούτε παρατείνεται συνεπεία της δημοσίευσής της ανωτέρω απόφασης, εάν έχει ήδη εκπνεύσει κατά τον χρόνο δημοσίευσής της εν λόγω απόφασης ή εάν εκπνεύσει έως την τυχόν, μετά την δημοσίευσή αυτής, υποβολή αιτήσεως ανακλήσεως (τροποποιήσεως) της φορολογικής δηλώσεως.