



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α3 Επανεξέτασης

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604536

**Φαξ** : 2131604567

Καλλιθέα, **31/07/2018**

Αριθμός απόφασης: **3642**

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 02.04.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Βύρωνα Αττικής, κατοίκου ....., οδός ..... αριθμός ....., κατά του ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βύρωνα Αττικής με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) ...../2017 και αριθμό ειδοποίησης ...../2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το στην ανωτέρω παράγραφο 4 Ε.Ε.Σ.Φ.Π. οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βύρωνα Αττικής, του οποίου ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

\* \* \* \* \*

Επί της από 02.04.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βύρωνα Αττικής με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) ...../2017 και αριθμό ειδοποίησης ...../2018 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) ποσού 15.753,03 € πλέον 1.890,36 € συμβεβαιούμενων ποσών (φόρος λόγω εκπροθέσμου) και 1.635,48 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 19.278,87 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ολική ή μερική ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, του ως άνω Ε.Ε.Σ.Φ.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βύρωνα Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι εσφαλμένα δεν ελήφθησαν υπόψη κατά την εκκαθάριση της υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2017 δήλωσής του ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2012 (αφαιρετικά) τα ποσά ΦΕΦΠ (ύψους 9.500,15 € και 2.730,12 €, ήτοι συνολικού ύψους 12.230,27 €) που παρακρατήθηκαν από τους εργοδότες του εντός του 2012 κατά την καταβολή σ' αυτόν των αποδοχών του έτους 2011, σύμφωνα με τις σχετικές προσκομιζόμενες εκτυπώσεις από τα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

#### Ως προς το μοναδικό λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2011: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4172/2013: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2011: «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 και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής: [...]»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 10 εδ. α' περ. α' και εδ. β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2011: «Από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο

συνολικό καθαρό εισόδημα **εκπίπτουν**: α) Ο φόρος που [...] παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων [...] 54 έως 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος. β) [...]. Εάν το ποσό του φόρου που [...] παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. [...].»

**Επειδή**, όπως προκύπτει σαφώς από τη συνδυαστική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 9 παρ. 10 εδ. α' περ. α' και 57 παρ. 1 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2011), για τον προσδιορισμό του κυρίου ΦΕφπ που οφείλει ο φορολογούμενος επί του συνολικού καθαρού του εισοδήματος βάσει της υποβληθείσας ετήσιας δήλωσής του ΦΕφπ **αφαιρείται («εκπίπτει»)**, όπως είναι λογικό και εύλογο, από το ποσό του αναλογούντος ΦΕφπ, που προκύπτει από την εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ, το μέρος του εκείνο που προπληρώθηκε μέσω του μηχανισμού-διαδικασίας της παρακράτησης φόρου.

**Επειδή**, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα δεν ελήφθησαν υπόψη (αφαιρετικά) κατά την εκκαθάριση της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2017 δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012 τα ως άνω ποσά ΦΕφπ (ύψους 9.500,15 € και 2.730,12 €, ήτοι συνολικού ύψους 12.230,27 €) που παρακρατήθηκαν από τους εργοδότες του εντός του 2012 κατά την καταβολή σ' αυτόν των αποδοχών του έτους 2011, σύμφωνα με τις σχετικές προσκομιζόμενες εκτυπώσεις από τα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, ζητά δε την ολική ή μερική ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης κατά τρόπο ώστε κατά την (επαν)εκκαθάριση της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2017 δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012 να ληφθούν υπόψη (αφαιρετικά από τον αναλογούντα ΦΕφπ για το οικονομικό έτος 2012) τα ως άνω παρακρατηθέντα ποσά ΦΕφπ. Ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί, όπως ήδη εκτέθηκε σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, από τη συνδυαστική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 9 παρ. 10 εδ. α' περ. α' και 57 παρ. 1 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2011) επιβάλλεται κατά τον προσδιορισμό του κυρίου ΦΕφπ που οφείλει ο φορολογούμενος επί του συνολικού καθαρού του εισοδήματος βάσει της υποβληθείσας ετήσιας δήλωσής του ΦΕφπ να αφαιρείται («εκπίπτει») από το ποσό του αναλογούντος ΦΕφπ, που προκύπτει από την εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ, το μέρος του εκείνο που προπληρώθηκε μέσω του μηχανισμού-διαδικασίας της παρακράτησης φόρου και συνεπώς ο αναλογών ΦΕφπ, ο οποίος είναι καταρχήν και ο οφειλόμενος από το φορολογούμενο βάσει της δήλωσής του ΦΕφπ του οικείου οικονομικού έτους προς καταβολή-απόδοση προς το Δημόσιο ΦΕφπ, πρέπει να μειώνεται κατά το ποσό ΦΕφπ που ο φορολογούμενος έχει ήδη προπληρώσει στο Δημόσιο διά της παρακράτησης ΦΕφπ που διενεργήθηκε από τον αντισυμβαλλόμενο του κατά την καταβολή των αποδοχών που δικαιούνταν ο πρώτος (αφαίρεση του παρακρατηθέντος (=προπληρωμένου) ΦΕφπ από τον αναλογούντα ΦΕφπ). Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος πρέπει, κατά το μέρος του εκείνο που αφορά στην τροποποίηση του προσβαλλόμενου Ε.Ε.Σ.Φ.Π. οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βύρωνα Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ ...../2017 και αριθμό ειδοποίησης ...../2018 και στη λήψη υπόψη των ποσών ΦΕφπ που παρακρατήθηκαν από τους εργοδότες

του επί των αποδοχών που του κατέβαλαν εντός του έτους 2011 κατά την εκκαθάριση της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2017 οικείας δήλωσής του ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2012, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 177 παρ. 1 εδ. α' περ. α' και εδ. β' ν. 4270/2014: **«Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργούνται οι διατάξεις: α. Των άρθρων 1 έως και 108 και του άρθρου 110 του ν. 2362/1995. β. [...]. γ. [...]. δ. [...].** Οποιαδήποτε υφιστάμενη αναφορά στις καταργούμενες κατά τα ανωτέρω διατάξεις νοείται στο εξής ως αναφορά στις αντίστοιχες διατάξεις του παρόντος νόμου.» Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 183 παρ. 1 και 2 περ. γ' εδ. α' ν. 4270/2014: **«1. Η ισχύς των διατάξεων του παρόντος νόμου αρχίζει από την 1.1.2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε αυτές ή στην επόμενη παράγραφο. 2. Ειδικότερα: α. [...]. β. [...]. γ. Οι διατάξεις του Υποκεφαλαίου 12 του Κεφαλαίου Β' του Μέρους Δ' ισχύουν για απαιτήσεις του Δημοσίου που βεβαιώνονται προς είσπραξη μετά την 1.1.2015, καθώς και για απαιτήσεις σε βάρος του Δημοσίου που γεννώνται μετά την ημερομηνία αυτή.»**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 2362/1995, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της αξίωσης του προσφεύγοντος προς επιστροφή των ποσών ΦΕΦΠ που του παρακρατήθηκαν από τους εργοδότες του κατά την καταβολή των αποδοχών του για τη χρονική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011: **«1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής. 2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από της καταβολής.»** Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 91 εδ. α' ν. 2362/1995, όπως ίσχυε κατά τον ίδιο ως άνω χρόνο: **«Επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής.»** Τέλος, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 93 περ. β' ν. 2362/1995, όπως ίσχυε κατά τον ίδιο ως άνω χρόνο: **«Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο: α) [...]. β) Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του Διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαιτήσεως αρχής. Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως. Υποβολή δεύτερης αιτήσεως δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή.»**

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 43 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2017 δήλωσης ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2012 του προσφεύγοντος: **«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.»**,

σύμφωνα δε με τη σχετική Εισηγητική Έκθεση αναφορικά με τη διάταξη αυτή: «Με την περίπτωση 21 διευκρινίζεται, προς άρση οποιασδήποτε ερμηνευτικής αμφιβολίας ήθελε θεωρηθεί ότι υπάρχει μετά την θέση σε ισχύ των διατάξεων του Κώδικα, ότι, εφ' όσον είτε με τροποποιητική φορολογική δήλωση είτε με σχετικό αυτοτελές αίτημα ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, έχει προβληθεί ή προβάλλεται από φορολογούμενο αξίωση επιστροφής φόρου, που αφορά σε φορολογικό έτος, **διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας**, για τα σχετικά με τον χρόνο της παραγραφής της αξίωσης αυτής, εφαρμόζονται τα ισχύοντα σε κάθε φορολογία -είτε βάσει ειδικής είτε βάσει γενικής διάταξης- μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα. Η διάταξη αυτή είναι ερμηνευτικά συνεπής με την διάταξη της παραγράφου 11 του άρθρου 66 του Κώδικα που ορίζει ότι για κάθε φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και για τις αξιώσεις του Δημοσίου να εκδίδει πράξεις προσδιορισμού φόρων, προστίμων κλπ εφαρμόζονται αντίστοιχες διατάξεις.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 7 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της αξίωσης του προσφεύγοντος προς επιστροφή των ποσών ΦΕΦΠ που του παρακρατήθηκαν από τους εργοδότες του κατά την καταβολή των αποδοχών του για τη χρονική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011: «**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 [...], 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**, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 408/2011 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (κυρίως σκέψεις ΙΙ 2 β και ΙΙ 2 δ), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1068/14.3.2012): «**ΙΙ. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ.** 1.α) [...]. β) [...]. 2.α) Σύμφωνα με το **άρθρο 90 παρ. 2 του Ν.2362/1995** [...]: «**Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως, ή παρά το νόμο, καταβληθέντος, σε αυτό, χρηματικού ποσού, παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής...**». β) **Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, αχρεωστήτως, ή παρά το νόμο καταβληθέντα ποσά, αποτελούν όχι μόνο εκείνα τα οποία εξ αρχής (δηλαδή κατά τον χρόνο της καταβολής τους) δεν οφείλονταν, αλλά και τα ποσά τα οποία οφείλονταν μεν κατά τον χρόνο της καταβολής τους, κατέστησαν όμως, από επιγενόμενο λόγο (δηλαδή μετά την καταβολή) αχρεώσητα, διότι έπαυσε, από οποιονδήποτε λόγο, να υφίσταται σχετική υποχρέωση (ΣτΕ 820, 821/1997, ΣτΕ 4114/1983 κλπ).** γ) Επίσης, κατά το άρθρο 251 Α.Κ. «**Η παραγραφή αρχίζει από τότε που γεννήθηκε η αξίωση και είναι δυνατή η δικαστική επιδίωξη της**». Η ρύθμιση αυτή ισχύει και για κάθε αξίωση κατά του δημοσίου, όπως σαφώς προκύπτει και από το άρθρο 91 του Ν.2362/95 [...], κατά το οποίο «**επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξή της**». [...]. δ) Κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων του Ν. 2362/1995, ο

χρόνος παραγραφής της αξίωσης για απόδοση των αχρεωστήτως καταβληθέντων είναι τριετής, αφητηρία δε έναρξής του, είναι η καταβολή αυτών, ως συνιστώσα, κατά το συνήθως συμβαίνον, το γεγονός από το οποίο γεννάται η σχετική αξίωση. Όταν όμως η καταβολή παρίσταται «νόμιμη» κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα, η δε υποχρέωση για απόδοση των καταβληθέντων προκύπτει από «επιγενόμενο λόγο», τότε η παραγραφή αρχίζει, κατά τη γενική αρχή του άρθρου 251 ΑΚ, από το χρονικό σημείο επέλευσης του επιγενόμενου, αυτού, λόγου, αφότου και γεννάται η αξίωση για αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων και όχι από την καταβολή τους (ΑΔ ΗΟC ΣΤΕ 1218/1994, ΣΤΕ 3850/2000, 4290/1995, 2056/89, 3091/1984). Κατ' ανάλογη εφαρμογή της γενικής αρχής του άρθρου 251 ΑΚ, στην περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου η τριετής παραγραφή απαιτήσης κατά του Δημοσίου, γεννάται από την καταβολή του (Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 407/2003), 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 και κατέστη η σχετική αξίωση δικαστικά επιδιώξιμη** (Γνωμ. ΝΣΚ 62/2007, 156/2002, 837/1991, ΣΤΕ 3850/2000, 4290/1995, 2056/1989, 3091/1984, Γνωμ. ΝΣΚ 429/2008, 656/2002), **οπότε και αρχίζει ο χρόνος της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Στην τελευταία αυτή περίπτωση εμπίπτει και η περίπτωση κατά την οποία διενεργείται [...] παρακράτηση φόρου**, όπου η καταβολή του σχετικού φόρου παρίσταται νόμιμη, αλλά, **η αξίωση του φορολογουμένου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς, καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του Δημοσίου προς απόδοσή του, -κατ' εφαρμογή του καθεστώτος της έκπτωσης και του συμψηφισμού [...]-, 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, (ΑΔ ΗΟC ΣΤΕ 1218/1994, 1363/1982, 3664/1981, Γνωμ. ΝΣΚ 263/2009, 491/1995, 837/1991). Όπως, δε, έχει ειδικότερα κριθεί η τριετής παραγραφή προς απόδοση, από το Δημόσιο, των αχρεωστήτως [...] 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 [...] διάταξη της παραγράφου 15 του άρθρου 8 του Ν.3842/2010 με την οποία αντικαταστάθηκε η διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, σύμφωνα με την οποία «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. (...)). III. [...]. IV. Κατόπιν των ανωτέρω, [...] το Α΄ Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ότι **δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου [...] με τον κύριο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση φόρου****

**εισοδήματος [...], η οποία (δήλωση) υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και συγκεκριμένα μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της.»**

**Επειδή**, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 59/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψεις 4-5), η οποία έγινε δεκτή από το Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΠΟΛ.1171/10.11.2017): «*Ερμηνεία των διατάξεων. Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, συνάγονται τα ακόλουθα: 3. [...]. 4. Τα καθαρά κέρδη των οικοδομικών επιχειρήσεων των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 [...] από μη αποπερατωμένες οικοδομές προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 105 του ίδιου νόμου. Ειδικότερα, όταν η επιχείρηση αποκτά έσοδα από την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών σε διαχειριστικές περιόδους, στις οποίες δεν έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση της οικοδομής, αυτή υποχρεούται να υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με τις οποίες να δηλώνει ως καθαρά κέρδη αυτά τα οποία προκύπτουν με την εφαρμογή συντελεστή επί των ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 (τεκμαρτά), και στην συνέχεια, με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους που αφορά την διαχειριστική χρήση, κατά την οποία ολοκληρώνεται η ανέγερση της οικοδομής, δηλώνεται το τελικό αποτέλεσμα το οποίο προέκυψε λογιστικά από την συγκεκριμένη οικοδομή σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 105, στις οποίες παραπέμπουν οι συνδυασμένες διατάξεις του πρώτου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 105. Το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε με βάση τα καθαρά κέρδη, τα οποία δηλώθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2, εκπίπτει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, από τον οφειλόμενο φόρο που προκύπτει με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που αφορά στη διαχειριστική περίοδο ολοκλήρωσης της οικοδομής, διότι, **άλλως, θα συνέτρεχε περίπτωση ανεπίτρεπτης επιβολής διπλής φορολογίας.** [...]. Τα προεκτεθέντα δεν διαφοροποιούνται σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής οριστικής δήλωσης και έκδοσης και κοινοποίησης καταλογιστικής του φόρου φύλλου ελέγχου, **διότι στις περιπτώσεις αυτές επέρχονται οι προβλεπόμενες από το νόμο συνέπειες, στις οποίες από καμία διάταξη δεν προκύπτει ότι συγκαταλέγεται και η απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης.** 5. Πρόκειται, συνεπώς, για λογιστική τακτοποίηση και, επομένως, δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων περί παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 7 του ν. 2238/1994 και των διατάξεων του ν. 2362/1995, στον οποίο παραπέμπει η παράγραφος 7 (βλ. και παραπομπή με αριθμό 2 στην οικεία θέση), διότι πριν από την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή την έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικού του φόρου φύλλου ελέγχου, που να αφορά στη διαχειριστική περίοδο ολοκλήρωσης της οικοδομής, δεν συντρέχει περίπτωση έκπτωσης ή αξίωσης επιστροφής, ώστε να μπορεί να γίνει λόγος για παραγραφή της, οι δε διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 θεσπίζουν ειδικό τρόπο φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 στις περιπτώσεις πωλήσεως οικοδομής πριν την ολοκλήρωση της ανεγέρσεώς της. 6. [...].»*

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (02.03.2018) και όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (31.07.2018): «**Οι**

*ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.»*

**Επειδή**, η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι το νομοθετικό πλαίσιο που ερμηνεύθηκε από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την υπ' αριθμ. 59/2017 γνωμοδότησή του (σκέψεις 4-5, η οποία έγινε δεκτή από το Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΠΟΛ.1171/10.11.2017)) δεν αφορά στο ίδιο ή έστω σε όμοιο νομοθετικό πλαίσιο με εκείνο που ερμηνεύθηκε από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την υπ' αριθμ. 408/2011 γνωμοδότησή του (η οποία είχε ήδη γίνει δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1068/14.3.2012)), και για το λόγο αυτό δεν έχει εφαρμογή (η πρώτη αναφερθείσα στην παρούσα σκέψη γνωμοδότηση) στην υπό κρίση περίπτωση.

**Επειδή**, ενόψει όλων των προαναφερθεισών διατάξεων των ν. 4270/2014, 2362/1995, 4174/2013 και 2238/1994 και ειδικότερα όπως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 2362/1995 και του άρθρου 84 παρ. 7 ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 93 περ. β' ν. 2362/1995 (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της αξίωσης του προσφεύγοντος προς επιστροφή των ποσών ΦΕφπ που του παρακρατήθηκαν από τους εργοδότες του κατά την καταβολή των αποδοχών του για τη χρονική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011) και από την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 408/2011 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1068/14.3.2012)), για την αξίωση έκπτωσης (σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 408/2011 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψη II 2 δ)) και επιστροφής των ποσών ΦΕφπ που παρακρατήθηκαν από τους εργοδότες του προσφεύγοντος κατά την καταβολή σ' αυτόν των αποδοχών του για τη χρονική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011 **ισχύει 3ετής παραγραφή** κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 84 παρ. 7 εδ. α' ν. 2238/1994, αφού **αυτή ήταν η εφαρμοστέα** εν προκειμένω **διάταξη** για την αξίωση αυτή (**κατά το χρόνο γένεσής της** (=χρόνος υποβολής της δήλωσης ΦΕφπ του οικονομικού έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου θα φορολογηθούν τα εισοδήματα, από τα οποία παρακρατήθηκαν τα ως άνω ποσά ΦΕφπ, και θα λάβει χώρα η εκκαθάριση του φόρου, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 408/2011 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψη II 2 δ)), **ήτοι εντός του 2012**). Η εν λόγω 3ετής παραγραφή **ξεκίνησε να τρέχει εντός του 2012** (και συγκεκριμένα την επόμενη ημέρα της ημερομηνίας, μέχρι την οποία όφειλαν, κατ' απώτατο (κατά νόμον) χρονικό όριο, να είχαν υποβληθεί οι δηλώσεις ΦΕφπ για το οικείο οικονομικό έτος 2012), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 7 εδ. α' ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της αξίωσης του προσφεύγοντος προς επιστροφή των ποσών ΦΕφπ που του παρακρατήθηκαν από τους εργοδότες του κατά την καταβολή των αποδοχών του για τη χρονική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011) και όσα έγιναν δεκτά με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 408/2011 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1068/14.3.2012)), και **συνεπώς κατά την 26<sup>η</sup>.10.2017**, ημερομηνία κατά την οποία ο προσφεύγων υπέβαλε την ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2017 δήλωσή του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012, που εμπεριείχε, κατ' ορθή ερμηνεία της, και αίτημα επιστροφής των υπό κρίση ποσών ΦΕφπ που του παρακρατήθηκαν από τους εργοδότες του κατά την καταβολή των αποδοχών του για τη χρονική περίοδο 01.01.2011-



31.12.2011, διακόπτοντας έτσι, κατά το άρθρο 93 περ. β' ν. 2362/1995, τις προθεσμίες παραγραφής που δεν είχαν τυχόν ακόμα συμπληρωθεί, η αξίωσή του προς επιστροφή των εν λόγω παρακρατηθέντων ποσών ΦΕφπ **είχε ήδη παραγραφεί.**

**Επειδή,** με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα δεν ελήφθησαν υπόψη (αφαιρετικά) κατά την εκκαθάριση της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2017 δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012 τα ως άνω ποσά ΦΕφπ (ύψους 9.500,15 € και 2.730,12 €, ήτοι συνολικού ύψους 12.230,27 €) που παρακρατήθηκαν από τους εργοδότες του εντός του 2012 κατά την καταβολή σ' αυτόν των αποδοχών του έτους 2011, σύμφωνα με τις σχετικές προσκομιζόμενες εκτυπώσεις από τα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, ζητά δε την ολική ή μερική ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης κατά τρόπο ώστε κατά την (επαν)εκκαθάριση της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2017 δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012 να ληφθούν υπόψη (αφαιρετικά από τον αναλογούντα ΦΕφπ για το οικονομικό έτος 2012) τα ως άνω παρακρατηθέντα ποσά ΦΕφπ. Οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει μεν, σ' ό,τι αφορά στην τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης κατά τρόπο ώστε κατά την (επαν)εκκαθάριση της ως άνω οικείας υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2017 δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012 να ληφθούν υπόψη (αφαιρετικά από τον αναλογούντα ΦΕφπ για το οικονομικό έτος 2012) τα ως άνω ποσά ΦΕφπ που παρακρατήθηκαν από τους εργοδότες του προσφεύγοντος επί των αποδοχών που του κατέβαλαν εντός του έτους 2011, να γίνουν δεκτοί ως νόμω βάσιμοι, κατά τα εκτεθέντα σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, πλην όμως να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι κατά το μέρος που αφορούν στην επιστροφή/συμψηφισμό των εν λόγω ποσών, δεδομένης της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. 408/2011 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1068/14.3.2012)). Κι αυτό, γιατί σύμφωνα με τα ήδη εκτεθέντα στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2017 δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012, που εμπειρείχε, κατ' ορθή ερμηνεία της, και αίτημα επιστροφής των υπό κρίση ποσών ΦΕφπ που του παρακρατήθηκαν από τους εργοδότες του κατά την καταβολή των αποδοχών του για τη χρονική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011, διακόπτοντας έτσι, κατά το άρθρο 93 περ. β' ν. 2362/1995, τις προθεσμίες παραγραφής που δεν είχαν τυχόν ακόμα συμπληρωθεί, η αξίωσή του προς έκπτωση (σύμφωνα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 408/2011 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψη II 2 δ, η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1068/14.3.2012))) και επιστροφή των εν λόγω παρακρατηθέντων ποσών ΦΕφπ **είχε ήδη παραγραφεί.**

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την απόρριψη** της από 02.04.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατά του

Ε.Ε.Σ.Φ.Π. οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βύρωνα Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ ...../2017 και αριθμό ειδοποίησης ...../2018 και την επικύρωση της πράξης αυτής (εκκαθαριστικού σημειώματος).

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3  
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ**

**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.