



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07-05-2018

Αριθμ. Αποφ.: 892

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. : 54630
Κώδικας
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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 ..-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού – Τ.Κ., κατά:

α) του με αριθμό ειδοποίησης/-12-2017 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε., για το οικονομικό έτος 2011 και **β)** του με αριθμό ειδοποίησης/-12-2017 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε., για το οικονομικό έτος 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
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 ..-01-2018 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012 εργαζόταν ως μισθωτός και δεν είχε υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012. Στις 15-09-2017 κάνοντας χρήση του Ν. 4446/2016 (“περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών...”), υπέβαλε εκπρόθεσμα αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για τα εν λόγω έτη, δηλώνοντας στους κωδικούς: 301 (άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια), 313 (φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις) και 315 (φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις), προσκομίζοντας και τις σχετικές βεβαιώσεις παρακράτησης φόρου, για τα αντίστοιχα χρόνια.

Κατά την εκκαθάριση των εκπρόθεσμων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2011 και 2012, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ, δεν έλαβε υπόψη του τον παρακρατηθέντα και αποδοθέντα από την εργοδότηρια εταιρεία, φόρο εισοδήματος, διότι οι κρινόμενες δηλώσεις υποβλήθηκαν μετά την παρέλευση τριετίας από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί. Σύμφωνα, με τις βεβαιώσεις αποδοχών, ο φόρος που παρακρατήθηκε και δηλώθηκε στο κωδικό 315, στις αρχικές δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών, ανέρχεται:

- για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010), στο ποσό των 1.733,95€ και
- για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011), στο ποσό των 983,72€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, κατά το μέρος που δεν συμψηφίστηκε το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου από τον κύριο φόρο, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Εκ των ανωτέρω εκκαθαριστικών σημειωμάτων, προκύπτει ότι δεν συνυπολογίσθηκαν ώστε να συμψηφισθούν με το τελικό επιβαλλόμενο φόρο, τα ποσά των φόρων που έχουν παρακρατηθεί και αποδοθεί από την εργοδότηρια εταιρεία στο Δημόσιο και που ανέρχονται

συνολικά στο ποσό των 2.717,67€ (ήτοι 1.733,95€ για το οικονομικό έτος 2011 και 983,72€ για το οικονομικό έτος 2012).

- Σύμφωνα με το Κ.Φ.Δ. και Κ.Φ.Ε., ο πρακαταβαλλόμενος φόρος για το εισόδημα του διανυόμενου κατά την υποβολή της δήλωσης έτους δεν δύναται να θεωρηθεί ως αχρεωστήτως καταβληθείς, αφού, κατά τον χρόνο της προκαταβολής, αυτός ερείδεται σε νόμιμη αιτία και συνεπώς, οφείλεται νόμιμα, τουλάχιστον μέχρι τον χρόνο οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής, η οποία επέρχεται με τον οριστικό φορολογικό έλεγχο και την έκδοση της σχετικής πράξης προσδιορισμού αποτελεσμάτων.
- Για να αρχίσει η τριετής παραγραφή του άρθρου 90 § 3 του Ν. 2362/1998, θα πρέπει να έχει γεννηθεί η αξίωση προς αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων. Τέτοια αξίωση, στην προκείμενη περίπτωση, γεννήθηκε στις 4/12/2017, όταν εκδόθηκαν τα εκκαθαριστικά σημειώματα και έγινε η εκκαθάριση και οριστικοποίηση της φορολογικής οφειλής.
- Η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1 και 25 § 1 εδ. Α' του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερομένους. Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή, δοθέντος ότι πρόκειται για τις χρήσεις 2010 και 2011.
- Τα προσβαλλόμενα εκκαθαριστικά σημειώματα παραβιάζουν την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη προς το κράτος και τις υπηρεσίες αυτού, καθώς επιβάλλεται φόρος που έχει παραγραφεί, λαμβανομένου υπόψη ότι οι σχετικές δηλώσεις υποβλήθηκαν στο πλαίσιο του Ν. 4446/2016.
- Η επιβολή των συγκεκριμένων φόρων παραβιάζει την αρχή της ισότητας, δεδομένου ότι τα ποσά των φόρων που παρακρατήθηκαν, αλλά και ο επιβαλλόμενος φόρος, προέκυψε από την εκκαθάριση των δηλώσεων που πραγματοποιήθηκε στις 4.12.2017. Συνεπώς ή έχουν παραγραφεί οι εκατέρωθεν αξιώσεις ή ισχύουν και οι δύο, οπότε, κακώς δεν συνυπολογίσθηκαν τα ποσά των παρακρατούμενων φόρων.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 61 παρ.1 εδαφ. α' του Ν.2238/94** ορίζεται ότι: «1. Κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημα του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 57 του Ν. 2238/1994, “Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες”, ορίζεται ότι: “1. Στο εισόδημα από

μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον, που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομισθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.9 εδαφ.1 του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994, όπως ισχύει, “Υπολογισμός και καταβολή του φόρου”, ορίζεται ότι: “9. 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...”.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, 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 τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθ. 84 του ν. 2238/94 ορίζεται : *«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 επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της οποιαδήποτε 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 τη 408/2011 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1068/2012 δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου με κύριο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος, η οποία (δήλωση) υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της.

Επειδή, στο υπ’ αριθμ.πρωτ. Δ12Α1165279 ΕΞ 2014/12.12.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών και σε αναφορά της υπ’ αριθμ.408/2011 ομόφωνης γνωμοδότησης του ΝΣΚ (που έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ 1068/14-03-2012) επισημαίνεται ότι «Στην περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου η τριετής παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου γεννάται από τη καταβολή του (εάν κατά το χρονικό αυτό σημείο δεν υφίστατο

όντως υποχρέωση καταβολής), 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 περίπτωση διενέργειας (κατά τις διατάξεις του ΚΦΕ) παρακράτησης φόρου, όπου η καταβολή αυτού παρίσταται νόμιμη, αλλά, η αξίωση του φορολογούμενου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς, καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του Δημοσίου προς απόδοσή τους, 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.

Συνεχίζοντας το συλλογισμό του το Ν.Σ.Κ. διευκρίνισε πως ειδικότερα έχει κριθεί 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, νομολογιακή λύση που υιοθετήθηκε ρητά με την παρ. 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994.»

Επειδή, με τις διατάξεις του Ν. 4446/2016 αναφορικά με την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών και ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 σχετικά με τη ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων, ορίζεται ότι: “1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.5.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α’ 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016”.

Σύμφωνα με την (παρ. 1 του άρθρου 30 του Ν. 4474/2017 ΦΕΚ Α’ 80/07-06-2017) η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν. 4446/2016 (Α’ 240) παρατείνεται από τότε που έληξε μέχρι και τις 30.9.2017.

Περαιτέρω, η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.1 παρατάθηκε από τότε που έληξε (30.9.2016) αρχικά μέχρι και τις 31.10.2017 και στη συνέχεια μέχρι και τις 25.11.2017, με τη παρ.1 άρθρου 30 Ν.4474/2017, ΦΕΚ Α 80, όπως αυτή αντικαταστάθηκε διαδοχικά με το άρθρο δέκατο τέταρτο Ν.4490/2017, ΦΕΚ Α 150/11.10.2017 και με το άρθρο 11 Ν.4499/2017, ΦΕΚ Α 176/21.11.2017.

2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. Μετά την υποβολή της δήλωσης διενεργείται, κατά περίπτωση, άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997 (Α' 179), ή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1006/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ορίζονται τα εξής:

1. Οι δηλώσεις υποβάλλονται στον αρμόδιο κατά την κείμενη νομοθεσία προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται χειρόγραφα...

3. Επί του σώματος των χειρόγραφα υποβαλλόμενων δηλώσεων αναγράφεται ρητά ότι «η δήλωση υποβάλλεται βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 61 του Ν. 4446/2016». Στις περιπτώσεις υποβολής δήλωσης φυσικών προσώπων και ατομικών επιχειρήσεων αναγράφεται επιπλέον από τον υπόχρεο και ότι «Δεν εμπίπτω στις εξαιρέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60 του Ν. 4446/2016». Η αναγραφή των ανωτέρω εξομοιώνεται με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 (Α' 70). Αν δεν αναγραφούν οι ως άνω φράσεις, θεωρείται ότι η υποβληθείσα δήλωση δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016....

5. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται σύμφωνα με την παρούσα ρύθμιση, εκκαθαρίζονται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις κατά το έτος που αφορούν. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η δήλωση θα προβαίνει στην εκκαθάριση της υπολογίζοντας τον πρόσθετο φόρο, κατά περίπτωση, κατ' εφαρμογή των άρθρων 57 και 58 του Ν. 4446/2016“.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 της ως άνω ΠΟΛ, ορίζονται τα εξής:

1. Για τις δηλώσεις που αφορούν απόδοση φόρου εισοδήματος, και λοιπών φόρων, τελών, εισφορών, εκ των αναφερομένων στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013, εφαρμόζονται κατά περίπτωση οι διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται χειρόγραφα...

Επειδή, σε συνέχεια της ΠΟΛ 1006/2017, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1009/2017, με την οποία παρέχονται οι παρακάτω διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις των άρθρων 57 και 58: “Ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων - Λοιπές περιπτώσεις υπαγωγής στη ρύθμιση“:

Α) 1. Στη ρύθμιση δύνανται να υπαχθεί κάθε φορολογούμενος, ήτοι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Δεν δύνανται να υπαχθούν στη ρύθμιση τα φυσικά πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 60 του νόμου.

2. Με τη ρύθμιση παρέχεται η δυνατότητα στους φορολογούμενους από τις 22.12.2016, ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 4446/2016, μέχρι τις 31.5.2017 να υποβάλουν δηλώσεις, με μείωση ή απαλλαγή, υπό προϋποθέσεις και κατά περίπτωση, από τις κατά νόμο επιβαρύνσεις μη υποβολής, ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ή καταβολής (πρόσθετους φόρους και πρόστιμα). Για δηλώσεις που αφορούν σε χρήσεις, έτη ή υποθέσεις μέχρι 31.12.2013, εφόσον προκύπτει φόρος για καταβολή και οι σχετικές δηλώσεις υποβληθούν μέχρι τις 31.3.2017, ο οφειλόμενος πρόσθετος φόρος κατά τα άρθρα 1 και 2 του Ν. 2523/1997 ορίζεται στο 8% του κύριου φόρου που προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση. Εφόσον οι δηλώσεις υποβληθούν μετά τις 31.3.2017 και μέχρι τη λήξη της ρύθμισης (31.5.2017) ο οφειλόμενος πρόσθετος φόρος ορίζεται στο 10% του κύριου φόρου που προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση. Ο κατά τα ανωτέρω προσδιορισθείς πρόσθετος φόρος αναπροσαρμόζεται περαιτέρω βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής του πίνακα της παρ. 4 του άρθρου 57, αναλόγως του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης και στρογγυλοποιείται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα. Β) Δηλώσεις που δύνανται να υποβληθούν σύμφωνα με τη ρύθμιση: “Με τη ρύθμιση παρέχεται η δυνατότητα στους φορολογούμενους να υποβάλουν μη υποβληθείσες ή ανακριβώς ή ελλιπώς υποβληθείσες δηλώσεις, αρχικές ή τροποποιητικές, μηδενικές ή χρεωστικές, ακόμη και πληροφοριακού χαρακτήρα. Οι δηλώσεις υποβάλλονται στον αρμόδιο κατά τις κείμενες διατάξεις Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., χειρόγραφα ή ηλεκτρονικά, κατά περίπτωση, και καταχωρίζονται στα οικεία βιβλία μεταγραφής σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1006/16.1.2017 (Β' 43/17.1.2017)...”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1009/19-01-2017, στο ειδικό μέρος, σχετικά με την “υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων”, διευκρινίζονται τα ακόλουθα: “1. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 4446/2016, στη ρύθμιση για υποβολή των δηλώσεων με βάση τις υπόψη διατάξεις υπάγονται οι αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 61 του Ν. 4446/2016, ορίζεται ότι: “1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται”.

Επειδή, στο γενικό μέρος, της ΠΟΛ 1009/19-01-2017, παρ. 1 του άρθρου 61 ορίζεται ότι: “1. Οι καταβολές (πιστώσεις στις οφειλές αυτές) που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται (είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, περιλαμβανομένης της παραγραφής)”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 2 Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: “2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη φορολογική διοίκηση έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας”.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε τις αρχικές δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος των οικονομικών ετών 2011 και 2012 κατά την 15/09/2017, ήτοι μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις και η αξίωση για συμψηφισμό (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου των εν λόγω οικονομικών ετών σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, η παρακράτηση και η καταβολή: α) του υπό κρίση παρακρατούμενου φόρου, ποσού ύψους 1.733,95€ επί των εισοδημάτων που εισέπραξε ο προσφεύγων από την επιχείρηση που εργάστηκε (καθαρό φορολογητέο ποσό 20.334,84€), έλαβε χώρα εντός του 2011 και β) του υπό κρίση παρακρατούμενου φόρου, ποσού ύψους 983,72€ επί των εισοδημάτων που εισέπραξε ο προσφεύγων από την εργοδότρια εταιρεία (καθαρό φορολογητέο ποσό 14.655,44€), έλαβε χώρα εντός του 2012, δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός των παρακρατηθέντων φόρων, οικονομικών ετών 2011 και 2012, με τον κύριο φόρο που προέκυψε από τις εκκαθαρίσεις των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, των οικείων οικονομικών ετών του προσφεύγοντα, επειδή αφορά παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου.

Συνεπώς, η εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος χωρίς συμψηφισμό του παρακρατηθέντος φόρου, των ανωτέρω οικονομικών ετών, είναι ορθός και σύμφωνος με τις κείμενες διατάξεις.

Περαιτέρω δε η υποβολή δηλώσεων δυνάμει των διατάξεων του ν.4446/2016 επαφίεται στη βούληση του φορολογουμένου και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατή η επίκληση του χρόνου παραγραφής για επιβολή φόρων.

Επειδή, από την νομολογία προκύπτει ότι οι φορολογικοί νόμοι ερμηνεύονται στενά γραμματικά και δεν επιτρέπεται η διασταλτική ερμηνεία τους στο φορολογικό δίκαιο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ο έλεγχος της συνταγματικότητας του νόμου, δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης αλλά ανήκει στην δικαιοδοσία των δικαστηρίων, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης ..-01-2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2011 :

Ποσό πληρωμής: 2.117,25 €

Οικονομικό Έτος 2012 :

Ποσό πληρωμής: 1.764,23 €

Τα παραπάνω ποσά προέκυψαν με: **α)** το με αριθμ. ειδ. .../-12-2017 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. Έτους 2011 και **β)** το με αριθμ. ειδοπ. .../-12-2017 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. Έτους 2012 της Α.Α.Δ.Ε..

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ 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.