



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 30-03-2018

Αριθμός Απόφασης:1906

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ./**30-11-2017** ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Άνω Σούδας Χανίων, οδός, κατά α) της με αριθμό/08-11-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί της με αρ./01-11-2017 αίτησης ανάκλησης των δηλώσεων φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2009-2012 και β) κατά των κάτωθι εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος των εν λόγω οικονομικών ετών ήτοι:

- του από 17-02-2017 και με αρ.ειδοπ.Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. οικονομικού έτους 2009,

- του από 17-02-2017 και με αρ.ειδοπ.Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φ.Π., οικονομικού έτους 2010,
- του από 17-02-2017 και με αρ.ειδοπ.Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φ.Π., οικονομικού έτους 2011,
- του από 17-02-2017 και με αρ.ειδοπ.Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φ.Π., οικονομικού έτους 2012,
- του από 17-02-2017 και με αρ.ειδοπ.Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φ.Π., οικονομικού έτους 2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω περιγραφόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4.

Επί της με αριθμό πρωτ./**30-11-2017** ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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:

Με τη με αριθμ./08-11-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί της με αρ./01-11-2017 αίτησης ανάκλησης των δηλώσεων φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2009-2012, δεν έγινε δεκτό το αίτημα του προσφεύγοντα περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος για καθένα από τα εν λόγω οικονομικά έτη.

Ο προσφεύγων στις 17/02/2017 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Χανίων αρχικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009-2016 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών. Κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων των οικονομικών ετών 2009-2013 ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χανίων δεν έλαβε υπόψη του και διέγραψε τα ποσά των παρακρατηθέντων φόρων επί των δηλωθέντων εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες του προσφεύγοντος για τα εν λόγω έτη, λόγω παραγραφής.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η με αριθμ./08-11-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί της με αρ./01-11-2017 αίτησης ανάκλησης των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, των οικονομικών ετών 2009-2012, (σημειώνεται ότι ο προσφεύγων με την με αρ./01-11-2017 αίτησή του ζήτησε την ανάκληση των δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2009-2012, ενώ με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει – εκ παραδρομής – ως έτη από 2009-2016), να επανεκκαθαριστεί ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος για τις πιο πάνω χρήσεις κατόπιν τροποποίησης των αντίστοιχων εκκαθαριστικών σημειωμάτων των οικονομικών ετών, καθώς επίσης και για το οικονομικό έτος 2013, για το οποίο δεν υπέβαλλε ανακλητική, αφού προηγουμέν-

νως ληφθούν υπόψη τα ποσά των παρακρατηθέντων φόρων επί των δηλωθέντων εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες για τα εν λόγω έτη, προβάλλοντας τα εξής:

- Το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου να επιβάλλει φόρο έχει ήδη παραγραφεί για τα οικονομικά έτη 2009-2012, λόγω παρέλευσης της 5ετίας, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν.2238/1994.
- Εσφαλμένη επίκληση της παρ.7 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 όσον αφορά τις χρήσεις 2008, 2009 2010, ήτοι αντίστοιχα οικονομικά έτη (2009,2010,2011), οι οποίες εμπίπτουν στην προϋσχύουσα μορφή του άρθρου 84 παρ. 7 του Ν.2238/1994, ενώ για τα οικονομικά έτη 2012,2013,2014,2015,2016 (χρήσεις 2011,2012,2013,2014,2015) ισχύει η πενταετία ως προς την υποβολή ανακλητικής δήλωσης, όσο και το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου ή εντολής ελέγχου. Από την αποδοχή της ανάκλησης ισχύει η 3ετια για την επιστροφή του φόρου.
- Οι διατάξεις των άρθρων 57-61 του νόμου 4446/2016 υπό το πρίσμα της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου και του σκοπού που αυτός πρεσβεύει. Η εσφαλμένη ερμηνεία της προσβαλλομένης όσον αφορά την υπαγωγή μου στις διατάξεις του συγκεκριμένο νόμου και ως εκ τούτου η εσφαλμένη κρίση της προσβαλλομένης περί εκπρόθεσμης δήλωσης. Η δήλωσή μου υπήχθη στις διατάξεις 57-61 του Ν.4446/2016 και είναι κατά παρέκκλιση εμπρόθεσμη, άρα δεν συντρέχουν οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 7, αλλά ούτε και του άρθρου 36 του Ν.4174/2013.
- Η απόφαση 2642/2017 της ΟΛΟΜΕΛΕΙΑΣ του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους επί του θέματος της επίδρασης της παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου σε αιτήματα επιστροφής φόρων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, αλλά και στις περιπτώσεις έκπτωση από τις υπαχθείσες ευνοϊκές ρυθμίσεις του Ν.4446/2016. Η επιστροφή φόρου υποχρεούται να γίνει κατά την ανωτέρω απόφαση μετά από ακύρωση καταλογιστικών πράξεων της ΔΕΔ.
- Εσφαλμένη ερμηνεία της προσβαλλόμενης σε κάθε περίπτωση ως προς το χρονικό σημείο ανάκλησης της δήλωσης και βεβαίωσης του φόρου. Από την τυχόν δε αποδοχή της ανακλήσεως καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, που καταβλήθηκε βάσει δηλώσεως και γεννάται η αξίωση της επιστροφής του, συνακόλουθα δε αρχίζει και η τριετής προθεσμία για τη παραγραφή της αξίωσης αυτής (πρβλ ΣτΕ 3458,3459/2001, 4027/2005, 4075/2012). Συνεπώς για να αρχίσει ο χρόνος παραγραφής της αξίωσης προς επιστροφή πρέπει να έχει γίνει αποδεκτή προηγουμένως η ανάκληση της δήλωσης που δημιούργησε την αξίωση και να παρέλθει από την αποδοχή της ανάκλησης η κατά νόμο τριετία (ΣτΕ 3554/2000).
- Σοβαρότατοι λόγοι υγείας ως λόγος ανώτερης βίας όσον αναφορά την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων στα αντίστοιχα οικονομικά έτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων **1 και 2 του άρθρου 57 του ν.4446/2016**·,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 25.11.2017 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.

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](#), κατά περίπτωση, και υπολογισμός του τόκου του [άρθρου 53](#) του ν. [4174/2013](#).

Εάν από τις ανωτέρω δηλώσεις δεν προκύπτει φόρος, τέλος ή εισφορά δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. [2523/1997](#) ή του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων **1 και 2 του άρθρου 59 του ν.4446/2016**, ορίζεται ότι: «1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. [4174/2013](#) ή του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) (Α' 129) ή του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#) ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του ν. 41 74/201 3, και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις. 2. Η υποβολή δηλώσεων κατά τις ανωτέρω διατάξεις δεν συνιστά από μόνη της κριτήριο επιλογής προς έλεγχο σύμφωνα με το [άρθρο 26](#) του ν. [4174/2013](#)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων **1 και 4 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.

4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί να ρυθμίζεται ο τρόπος και η διαδικασία υποβολής δηλώσεων και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των άρθρων 57 έως 61.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 2 παρ. 2** της υπ' αριθμ. **ΠΟΛ.1006/16.1.2017** (ΦΕΚ Β' 43/17.1.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων: «Για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται χειρόγραφα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ.1009/2017** εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων: «Α. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ [...]. Άρθρο 61: Λοιπά ζητήματα. Α) Καταβολή οφειλής - Προθεσμία. «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, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις και τις επισημάνσεις που παρασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ.1115/2017** εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων: «Α. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ. «1. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ήδη υποβάλει δήλωση κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4446/2016 δύναται να υποβάλει νέα τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση, χρεωστική ή μηδενική, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, επικαλούμενος τις ευεργετικές διατάξεις του νόμου αυτού. Δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 61 του ως άνω νόμου, όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ.1009/19.1.2017 εγκύκλιο, οι καταβολές που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, δεν δύναται να υποβληθεί εκ των υστέρων τροποποιητική (ανακλητική) δήλωση φορολογίας με σκοπό την επιστροφή καταβληθέντος φόρου. Αντίθετα, μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση με σκοπό να διορθωθούν λάθη που έχουν προκύψει κατά την υποβολή προγενέστερης δήλωσης με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θα προκύπτει επιστροφή καταβληθέντος φόρου.»

Επειδή, με το **άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.41 του άρθρου 72 του νόμου 4174/2013** (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του νόμου 4337/2015 και η παράγραφος 41, τέθηκε όπως προστέθηκε με την περίπτωση 21 της υποπαραγράφου Δ.2. του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 από 01-01-2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαραγράφου Δ.2. η παράγραφος αυτή αναφέρεται στον νόμο ως παράγραφος 43 προφανώς εκ παραδρομής εφόσον παράγραφος 41 και 42 δεν υπήρχαν πριν την ψήφιση του νόμου 4254/2014), ορίζεται ότι: «εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οποιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ήτοι έως 31.12.2013), προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.7 του άρθρου 84 του νόμου 2238/1994** (ΚΦΕ), όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 15 του άρθρου 8 του ν.3842/2010, οριζόταν, 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. 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 δημόσιου λογιστικού (νόμου 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν».

Η ανωτέρω παράγραφος ισχύει όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 15 του άρθρου 8 του νόμου 3842/2010 και έχει εφαρμογή για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από 23.04.2010, ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (σχετ. η ΠΟΛ.1204/29.12.2010).

Επειδή, σύμφωνα με **άρθρο 251 Α.Κ.** ορίζεται ότι: *«Η παραγραφή αρχίζει από τότε που γεννήθηκε η αξίωση και είναι δυνατή η δικαστική επιδίωξη της».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 91 εδ. α' του ν. 2362/1995** ορίζεται ότι: *«Επιφυλασσομένη 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...»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 90 παρ.1 & 2 του ν.2362/1995** ορίζεται ότι *«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' αυτά χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από της καταβολής».*

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθ. 94 του ν. 2362/1995** ορίζεται ότι: *«Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό...»*

Επειδή, σύμφωνα με την με **αριθμ. 408/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.** (που αφορούσε ερώτημα παραγραφής συμψηφισμού παρακρατηθέντος φόρου με φόρο εισοδήματος μίας κοινοπραξίας), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ 1068/14.03.2012 και ως εκ τούτου καθίσταται δεσμευτική για τη Διοίκηση ως προς το περιεχόμενό της και ως προς τις περιπτώσεις που ρυθμίζονται με αυτή, διευκρινίζεται ότι:

«Κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων του Ν. 2362/1995, ο χρόνος παραγραφής της αξίωσης για απόδοση των αχρεωστήτως καταβληθέντων είναι τριετής, αφετηρία δε έναρξης 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 απαίτησης 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 η, κατ' άρθρο 55 παρ. 1 περ. β', 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 απόδοση του, -κατ' εφαρμογή του καθεστώτος της έκπτωσης και του συμψηφισμού, κατ' άρθρο 10 § 3 § 4 του Ν. 2238/1994-,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 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 προκείμενη περίπτωση, ως εκ του χρόνου έναρξης ισχύος της 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 (...).».

Επειδή, στις παραγράφους 4, 6 και 7 του με αριθμ. πρωτ. Δ12 Α 1165279 ΕΞ 2014/12-12-2014 εγγράφου της Διεύθυνσης Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας της Γεν Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της ΓΓΔΕ, με θέμα: «Συμψηφισμός παρακράτησης φόρου εισοδήματος σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος», αναφέρεται :

«...4.Μετααριθ.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/31.05.2013καιΔ12Α1178060ΕΞ/18.12.2013 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, η δε τριετία της παραγραφής αρχίζει από την 1^η του επομένου έτους από το οικείο οικονομικό έτος.5...6. Επισημαίνεται ότι, η υπηρεσία μας αναγνωρίζοντας τη σοβαρότητα των περιπτώσεων όπου φυσικά ή νομικά πρόσωπα ζητούσαν κατά την υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος την έκπτωση παρακρατηθέντων ή προκαταβληθέντων φόρων και προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση αυτών των θεμάτων σε όλες τις Δ.Ο.Υ. για λόγους ίσης φορολογικής μεταχείρισης, έκρινε σκόπιμο (με αφορμή ερώτημα της Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ), να ζητήσει τη συνδρομή του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, το οποίο μετά την παρέλευση ικανού χρονικού διαστήματος και αφού μελέτησε τα πραγματικά περιστατικά έλαβε μια

συγκεκριμένη νομική θέση, η οποία αποτυπώθηκε στην 408/2011 γνωμοδότησή του. Κατά συνέπεια, με την ΠΟΛ.1068/2012, δεν εκδόθηκε μια απλή διοικητική θέση, αλλά κοινοποιήθηκε γνωμοδότηση της αρμόδιας αρχής για την νομική υποστήριξη της υπηρεσίας μας και κατ' επέκταση για την επίλυση θεμάτων ιδιαίτερης νομικής φύσης, γνωμοδότηση που έγινε αποδεκτή από την πολιτική ηγεσία. 7. Εξάλλου, σας γνωρίζουμε ότι, από 01.01.2014, με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), μεταβλήθηκε το νομοθετικό πλαίσιο περί παραγραφής της αξίωσης για επιστροφή φόρου ([άρθρα 36 και 42](#)), και περαιτέρω, προβλέφθηκε, ρητά, ότι για φορολογικές υποθέσεις έως την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ήτοι έως 31.12.2013) εφαρμόζονται τα σχετικά με την παραγραφή αξίωσης κατά απαίτησης του Δημοσίου βάσει των διατάξεων του [άρθρου 84](#) του ν.2238/1994, οι οποίες καταργήθηκαν από 01.01.2014 και εφεξής».

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, την 17/02/2017, στη Δ.Ο.Υ Χανίων αρχικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009-2013 σύμφωνα με τις ευεργετικές διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών.

Επειδή, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 61 παρ. 1 του ν.4446/2016, ποσά φόρου που καταβλήθηκαν δυνάμει δηλώσεων που υποβλήθηκαν κατά τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 4446/2016 δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης και ως εκ τούτου το αίτημα του προσφεύγοντα για ανάκληση των δηλώσεων φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2009-2012, οι οποίες υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, είναι αβάσιμο και απορριπτέο.

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου, των οικονομικών ετών 2009- 2013, με τον κύριο φόρο που προέκυψε από την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών, καθότι αφορά παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου η οποία δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 94 του ν. 2362/95, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./30-11-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2009

Ποσό Πληρωμής : 19.078,98 €.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2009 (ΑΧΚ).

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010

Ποσό Πληρωμής : 23.701,18 €.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησηςΕκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2010 (ΑΧΚ).

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011

Ποσό Πληρωμής : 27.896,21 €.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2011 (ΑΧΚ).

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012

Ποσό Πληρωμής : 26.989,86 €.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2012 (ΑΧΚ).

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

Ποσό Πληρωμής : 685,42 €.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησηςΕκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2013 (ΑΧΚ).

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΕΤΜΕΖΟΓΛΟΥ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ

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.