



Αριθμός απόφασης: 6134

Ημερομηνία: 04-12-2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 1-6-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου, επί της οδού, με Α.Φ.Μ....., κατά των εκκαθαριστικών σημειωμάτων των διαχειριστικών ετών 2006, 2007, 2008, 2009, με αριθμό ειδοποιήσεων επί των εκκαθαριστικών,-.....-..... αντίστοιχα
5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 1-6-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ....., η οποία

κατατέθηκε εμπρόθεσμα (έκδοση σημειωμάτων 2-5-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλλε βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν4446/2016 τροποποιητικές δηλώσεις οικονομικών ετών 2007, 2008, 2009 και 2010, δηλώνοντας επιπλέον ποσό εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες από το στο οικ. έτος 2007 ποσού 5.146,88€, στο οικ. έτος 2008 ποσού 5.258,32€, στο οικ. έτος 2009 ποσού 5.306,80€, και στο οικ. έτος 2010 ποσού 4264,81€ το οποίο δηλώθηκε στους κωδικούς 301 (άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς συντάξεις...). Στις δηλώσεις αυτές **δεν** συμπεριέλαβε τα ποσά του φόρου στους κωδικούς 313 (φόρος που παρακρατήθηκε από μισθούς συντάξεις..) και 315 (φόρος που αναλογεί από μισθούς συντάξεις...).

Η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις από 02-5-2017 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007-2010 τιτλοφορούμενες ως «ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ» (με αριθμούς ειδοποιήσεων επί των εκκαθαριστικών,-.....-..... αντίστοιχα) με ποσό χρεωστικό φόρου στο οικ. έτος 2007 ποσού 530,92€, στο οικ. έτος 2008 ποσού 899,29€, στο οικ. έτος 2009 ποσού 602,42€ και στο οικ. έτος 2010 152,88€, χωρίς να δεχθεί έκπτωση του παρακρατηθέντος φόρου από τον εργοδότη που αναγραφόταν πάνω στις βεβαιώσεις, ο οποίος όμως δεν είχε συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις.

Ο προσφεύγων αμφισβητεί την νομιμότητα των πράξεων αυτών ισχυριζόμενος ότι:

Η Δ.Ο.Υ. δεν του επέτρεψε να αναγράψει τη παρακράτηση φόρου η οποία είχε γίνει στα αντίστοιχα έτη.

Η παρακρατηθέντες φόροι αποτελούν αχρεωστήτως καταβληθέντα εκ νέου ποσά που συνιστούν διπλή φορολόγηση.

Επί των ισχυρισμών

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 και 2 περ. α' του άρθρου 23 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:« 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή

φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση **δύναται** να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, **δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα** που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και **έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της**».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,
- β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,
- γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και
- δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης .

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Με τις διατάξεις της [παρ. 7 του άρθρου 84](#) του ν.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 (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.

Η ανωτέρω παράγραφος ισχύει όπως αντικαταστάθηκε με την [παρ. 15 του άρθρου 8](#) του ν.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](#)).

Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την αριθ. 408/2011 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών και

κοινοποιήθηκε με την [ΠΟΛ.1068/14.3.2012](#) εγκύκλιο, επί ερωτήματος « αν είναι δυνατός ο συμψηφισμός παρακρατηθέντος φόρου οικον. έτους 2005, με το φόρο που προκύπτει από δήλωση φόρου εισοδήματος της Κοινοπραξίας «Α. Α.....- Α.Τ.....», που υποβλήθηκε μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής, και σε θετική περίπτωση αν είναι δυνατή η επιστροφή τυχόν πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει από την εκκαθάριση.» και ειδικότερα «Η ανωτέρω Κοινοπραξία δεν υπέβαλε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, μέχρι την 4η/4/2005, όπως όφειλε, αλλά εκπρόθεσμα, το έτος 2009. Ειδικότερα, στις 25/6/2009χ η ανωτέρω εταιρία υπέβαλε στην ίδια, ως άνω Δ.Ο.Υ -δια του νόμιμου εκπροσώπου της - εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, (καθόσον η ημερομηνία υποβολής της σχετικής δήλωσης έληγε στις 4/4/2005), δηλ. μετά την πάροδο τριετίας από το έτος που έπρεπε να έχει υποβληθεί, από την εκκαθάριση της οποίας, (δήλωσης) προέκυψε αναλογών φόρος ύψους 5.813,71 €., έλαβε τη θέση ότι ... «Επίσης, οι διατάξεις του [άρθρου 10 §§ 3](#) και [4 του Ν. 2238/1994](#) , ορίζουν τα ακόλουθα: 3. Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν: α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54, 55 και 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο, β) ...

4. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, τούτο συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση».

β) Από το συνδυασμό των προεκτεθεισών διατάξεων προκύπτουν τα ακόλουθα:

Κατά την εκκαθάριση του φόρου που ενεργείται στο συνολικό ετήσιο εισόδημα νομικού προσώπου, έπειτα από την υποβολή της φορολογικής του δήλωσης, εκπίπτει από το φόρο που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα, ο φόρος του εισοδήματος που είχε παρακρατηθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 55 παρ. 1 περ. β' του Ν. 2238/1994](#) , και αφορά το ίδιο οικονομικό έτος.

Επίσης, στην περίπτωση που, κατόπιν εκκαθάρισης της σχετικής δήλωσης του φορολογούμενου νομικού προσώπου, προκύπτει ότι το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, αυτό «συμψηφίζεται» (εκπίπτει) με τον οφειλόμενο φόρο και το ποσό της επιπλέον διαφοράς επιστρέφεται στο φορολογούμενο νομικό πρόσωπο, ως φόρος που καταβλήθηκε «αχρεώσητα», δηλ. επιστρέφεται το πιστωτικό υπόλοιπο, που προκύπτει βάσει του εκκαθαριστικού σημειώματος που συντάσσεται κατόπιν υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Περαιτέρω, κατά την έννοια των προαναφερθεισών διατάξεων, ερμηνευόμενων συνδυαστικά, η υποβαλλόμενη, κατ' έτος, δήλωση φόρου εισοδήματος από νομικά πρόσωπα, αποτελεί τίτλο βεβαίωσης του φόρου που αναλογεί στα δηλούμενα εισοδήματα, ενώ ο χρόνος υποβολής της δήλωσης αυτής, αποτελεί το καθοριστικό και προσδιοριστικό σημείο της εκκαθάρισης του φόρου που προκύπτει για

βεβαίωση και της γένεσης της αξίωσης για απόδοση τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

2.α) Σύμφωνα με το [άρθρο 90 παρ. 2 του Ν.2362/1995](#) (Α'247): «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](#) «Περί Δημοσίου Λογιστικού», 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 επιδίωξη της».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις των [άρθρων 92 και 93 του Ν.2362/1995](#) (Α'247) προσδιορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις αναστολής και διακοπής της παραγραφής των, κατά του Δημοσίου, απαιτήσεων.

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 94 του Ν.2362/1995: «Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου, δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό.....

δ) Κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων του Ν. 2362/1995, ο χρόνος παραγραφής της αξίωσης για απόδοση των αχρεωστήτως καταβληθέντων είναι τριετής, αφετηρία 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.(Αϋ 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 απόδοσή 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. (...).»,

III. Ενόψει της παραπάνω ερμηνείας των προπαρατεθεισών διατάξεων, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, καθώς και του ιστορικού του τεθέντος ερωτήματος όπως αυτό προκύπτει από το έγγραφο του ερωτήματος και τα συνημμένα, σ' αυτό, έγγραφα, σύμφωνα με τα οποία, η καταβολή του φόρου έλαβε χώρα νόμιμα, βάσει δήλωσης «απόδοση παρακρατούμενου φόρου», εντός του έτους 2004, ενώ η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ανωτέρω κοινοπραξίας, για το οικονομικό έτος 2005, υποβλήθηκε την 25η Ιουνίου 2009, αντί της 4ης Απριλίου 2005, (ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής της), συνάγεται, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, ότι η σχετική αξίωση της κοινοπραξίας του ερωτήματος για έκπτωση (συμψηφισμό) του, από το έτος 2004, καταβληθέντος

φόρου από τον τελικώς οφειλόμενο, έχει ήδη παραγραφεί κατά το χρόνο υποβολής της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον η τριετής παραγραφή του [άρθρου 90 § 2 του Ν.2362/1995](#), είχε ήδη αρχίσει από την επόμενη της λήξης της ημερομηνίας υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος, δηλ. από την 5η Απριλίου 2005 και συνεπώς, είχε συμπληρωθεί κατά την αντίστοιχη ημερομηνία του έτους 2008.

IV. Κατόπιν των ανωτέρω, επί του τεθέντος ερωτήματος, το Α΄ Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ότι δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου, οικον. έτους 2005, με τον κύριο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος της Κοινοπραξίας «Α. Α.....- Α.Τ.....», του ερωτήματος, **η οποία (δήλωση) υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και συγκεκριμένα μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της.»**

Στην εν προκειμένω εξεταζόμενη περίπτωση, ο φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα που δηλώθηκε με τις από 31-3-2017 συμπληρωματικές με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν.4446/2017 δηλώσεις του προσφεύγοντος από τον εργοδότη «.....» **ΔΕΝ** δηλώθηκε προς έκπτωση από τον προσφεύγοντα, η δε αναφορά του ότι « η Δ.Ο.Υ. Κορωπίου δεν του επέτρεψε να αναγράψει την παρακράτηση φόρου η οποία είχε γίνει στα αντίστοιχα έτη» δεν προκύπτει (δεν φαίνεται να έχει διαγραφεί ο φόρος από τη Δ.Ο.Υ.), **ενώ λεκτέο είναι ότι η Δ.Ο.Υ. δεν έχει ΑΠΟΛΥΤΩΣ ΚΑΝΕΝΑ δικαίωμα να παρέμβει στη συμπλήρωση της δήλωσης που γίνεται με ευθύνη του εκάστοτε φορολογουμένου**, αλλά μόνον να ελέγξει αυτήν με βάση την παρ. 1 και 2 περ. α΄ του άρθρου 23 του ν. 4174/2013 και σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 30 του ν. 4174/2013, εφόσον «προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου». Εν προκειμένω προκύπτει ότι, για τις υποβληθείσες δηλώσεις από τον προσφεύγοντα εκδόθηκαν οι από 02-5-2017 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2007-2010 τιτλοφορούμενες ως «ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ» (με αριθμό ειδοποιήσεων επί των εκκαθαριστικών,-.....-..... αντίστοιχα), **σύμφωνα με τα δηλωθέντα.**

Περαιτέρω, ο έλεγχος των δηλώσεων αποτελεί **δυνατότητα** και όχι υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης και συνεπώς, μόνον εφόσον διαπιστώσει ότι ο υπολογισμός του φόρου δεν είναι ορθός (λαμβάνοντας υπόψη τις περί παραγραφής διατάξεις) με βάση τη υποβληθείσα δήλωση, είναι δυνατόν να εκδώσει πράξη με διαφορετικό από τα δηλωθέντα προσδιορισμού φόρου αιτιολογώντας ειδικά. Εν προκειμένω η Δ.Ο.Υ. νομίμως σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1068/14.3.2012](#) εγκύκλιο έκρινε ότι δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να απορριφθεί η από 1-6-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ..... για όλους τους προβαλλόμενους λόγους και ποσά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση προσφεύγοντος

Σύμφωνα με τις από 02-05-2017 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007-2010 τιτλοφορούμενες ως «ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ», με αριθμούς ειδοποιήσεων επί των εκκαθαριστικών,-.....-..... αντίστοιχα.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος του
Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης

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