



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 04/09/2017

Αριθμός απόφασης: 4472

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **02/05/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», **ΑΦΜ** «.....», κατοίκου Βελγίου κατά:

α) των με αριθ. ειδοπ. «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....» και «.....», εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα, και των με αριθ. ειδοπ. «.....», «.....» και «.....» Πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου οικον. έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τα με αριθ. ειδοπ. «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....» και «.....», εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. ετών 2003, 2004, 2005,

2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα, και τις με αριθ. ειδοπ. «.....», «.....» και «.....» Πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου οικον. έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **02/05/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε την 16/02/2017, βάσει της με αριθμ. «.....» αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής φόρου ύψους 1.681,12€.

2) Με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε την 16/02/2017, βάσει της με αριθμ. «.....» αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής φόρου ύψους 1.541,38€.

3) Με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε την 16/02/2017, βάσει της με αριθμ. «.....» αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής φόρου ύψους 1.803,73€.

4) Με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε την 16/02/2017, βάσει της με αριθμ. «.....» αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής φόρου ύψους 2.028,85€.

5) Με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε την 16/02/2017, βάσει της με αριθμ. «.....» αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής φόρου ύψους 2.806,61€.

6) Με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε την 16/02/2017, βάσει της με αριθμ. «.....» αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής φόρου ύψους 3.895,41€.

7) Με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε την 16/02/2017, βάσει της με αριθμ. «.....» αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής φόρου ύψους 3.703,81€.

8) Με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε την 16/02/2017, βάσει της με αριθμ. «.....» αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής φόρου ύψους 3.775,76€.

9) Με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε την 16/02/2017, βάσει της με αριθμ. «.....» αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής φόρου ύψους 3.994,65€.

10) Με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε την 16/02/2017, βάσει της με αριθμ. «.....» αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής φόρου ύψους 6.431,21€.

11) Με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε την 16/02/2017, βάσει της με αριθμ. «.....» αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής φόρου ύψους 5.795,41€.

12) Με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, που εκδόθηκε την 16/02/2017, βάσει της με αριθμ. «.....» αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής φόρου ύψους 4.397,83€.

13) Με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, που εκδόθηκε την 16/02/2017, βάσει της με αριθμ. «.....» αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής φόρου ύψους 3.452,27€.

14) Με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, που εκδόθηκε την 16/02/2017, βάσει της με αριθμ. «.....» αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής φόρου ύψους 3.731,49€.

Την 07/02/2017, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2003-2014 και φορολογικών ετών 2014-2015, δηλώνοντας ποσά στους κωδικούς: **319** (είστε φορολογικός κάτοικος εξωτερικού και υποχρεούστε

να υποβάλλετε δήλωση στην Ελλάδα), **303** (άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις), **321** (άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα κλπ), **313** (φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις), **315** (φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις) και **103** (ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων).

Με την υποβολή των ως άνω δηλώσεων η προσφεύγουσα προσκόμισε τις αντίστοιχες βεβαιώσεις συντάξεων που εκδόθηκαν από τα ταμεία συντάξεων της Ε.Τ.Ε. όπου εργαζόταν ως μισθωτός ο αποβιώσας σύζυγός της, από τις οποίες προκύπτουν τα δηλωθέντα ποσά ανά έτος.

Κατά την εκκαθάριση των ως άνω εκπρόθεσμων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ: α) καταλόγισε πρόσθετους φόρους λόγω εκπροθέσμου και β) δεν έλαβε υπόψη του τις παρακρατηθείσες προκαταβολές φόρου από τα Ταμεία (κύριας και επικουρικής σύνταξης) για τα οικονομικά έτη 2003 - 2013, διότι οι δηλώσεις αυτές υποβλήθηκαν μετά τη παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής τους, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1068/14-03-2012, η οποία εξεδόθη βάσει της με αριθ. 408/2011 Γνωμοδότησης του ΝΣΚ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις στο μέτρο που καταλογίζουν πρόσθετους φόρους λόγω εκπροθέσμου και δεν λαμβάνουν υπόψη τους παρακρατηθέντες φόρους, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η μη υποβολή των δηλώσεων οφείλεται αναμφίβολα σε συγγνωστή, νομική πλάνη συνεπεία της οποίας δεν πρέπει να της αποδοθεί ευθύνη και ως εκ τούτου να μην της επιβληθούν πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας. Αιτία της μη υποβολής των δηλώσεων ήταν ότι είναι Βελγίδα υπήκοος και μόνιμη κάτοικος εξωτερικού εδώ και πολλά χρόνια, η γνώση της, της ελληνικής γλώσσας είναι εντελώς στοιχειώδης και τελούσε με την εδραία πεποίθηση ότι λόγω της παρακράτησης του φόρου στην πηγή δεν υφίστατο υποχρέωση υποβολής δήλωσης όπως συμβαίνει στα περισσότερα κράτη της Ευρώπης σε ανάλογες περιπτώσεις.
2. Οι ισχυρισμοί της φορολογικής Διοίκησης όσο και η υπ' αριθμ. 408/2011 γνωμοδότηση του ΝΣΚ είναι εσφαλμένοι διότι βρίσκονται σε ευθεία αντίθεση προς τις αρχές του κράτους δικαίου και της χρηστής διοίκησης αλλά και πρωτίστως προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της συνεισφοράς στα δημόσια βάρη σύμφωνα με τη φοροδοτική ικανότητα. Η πρόβλεψη διαφορετικής προθεσμίας παραγραφής υπέρ και σε βάρος του Δημοσίου και μάλιστα με τόσο μεγάλη απόκλιση όπως εν προκειμένω (3ετής έναντι 15ετούς) συνιστά αναμφίβολα παραβίαση των εν λόγω αρχών.
3. Ο μη συνυπολογισμός του φόρου που προκατέβαλε (μέσω της παρακράτησης) κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων ισοδυναμεί στην πραγματικότητα με φορολόγηση με διαφορετικούς (μεγαλύτερους) συντελεστές κατά παράβαση της αρχής της συνεισφοράς στα δημόσια βάρη σύμφωνα με τη φοροδοτική ικανότητα και δεν είναι ανεκτή στο πλαίσιο του κράτους δικαίου.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό περί μη νόμιμης επιβολής πρόσθετων φόρων λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **1§1 περ. α' του ν. 2523/1997** ορίζεται ότι:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α. υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β. υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ. δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **2§4 περ. α' του ν. 2523/1997** ορίζεται ότι:

« 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν:

α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης »

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **72§18 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«18. Για την υποβολή μετά την 1.1.2014, εκπρόθεσμων χρεωστικών δηλώσεων που αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις έως 31.12.2013, επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **54§1 περ. β' του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α)...

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **54§2 περ. β' του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) ...

β) εκατό (100) ευρώ, «για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1» που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,»

Επειδή, εν προκειμένω, την 07/02/2017, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2003-2014 και φορολογικών ετών 2014-2015.

Επειδή, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ κατά την εκκαθάριση των ως άνω δηλώσεων και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων οικον. ετών 2003 -2014 επέβαλε, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997, πρόσθετους φόρους σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για τα οικ. έτη 2012 - 2014, για κάθε μήνα καθυστέρησης και μέχρι το ποσοστό εξήντα τοις εκατό για τα οικ. έτη 2003 – 2011 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου είναι αβάσιμος.

Επειδή, επιπροσθέτως ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ εξέδωσε την με αριθ. «.....»/07-02-2017 πράξη επιβολής προστίμου ποσού 200€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1,2 του ν. 4174/2013, διότι η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 – 2015.

Ως προς τον 2° ισχυρισμό περί μη παραγραφής της αξίωσης της για έκπτωση των παρακρατηθέντων ποσών φόρων.

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.1 του άρθ. 61 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 εισόδημά του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 62 του ν. 2238/94 όπως ίσχυαν κατά τα κρίσιμα έτη ορίζεται ότι: «Η δήλωση υποβάλλεται.....μέχρι την 1η Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους. Κατ'εξαίρεση η δήλωση υποβάλλεται:.....γ) Μέχρι τις 2 Μαΐου του οικείου οικονομικού έτους όταν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογουμένου περιλαμβάνεται:ββ) Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες..... ε)Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου, με αρχή, για το ψηφίο 1, τις ημερομηνίες που αναφέρονται στις παραπάνω περιπτώσεις και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες, εκτός των υποπεριπτώσεων ββ, γγ, δδ, και εε της περίπτωσης γ που ολοκληρώνεται σε είκοσι δύο (22) εργάσιμες ημέρες.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 57 παρ.1 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «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...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 59 παρ.1 εδάφιο 1 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 14, των

περιπτώσεων α', ε' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και των άρθρων 56, 57 και 58, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους, μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και το φόρο που παρακρατήθηκε.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 9 παρ.8 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: « Από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα 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, 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 άρθρ. 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 άρθρ. 90 παρ. 2 του ν.2362/1995 ορίζεται ότι «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 άρθρ. 94 του ν. 2362/1995 ορίζεται ότι : «Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρ. 84 του ν. 2238/94, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 8 παρ. 15 του ν. 3842/2010, ορίζεται 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.

Επειδή, στην ΠΟΛ 1204/2010 του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται ότι :

«Σε συνέχεια της ΠΟΛ. 1135/4 Οκτωβρίου 2010 εγκυκλίου μας, σας διευκρινίζουμε τα παρακάτω:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 8 του Ν.3842/2010 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία έτη (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.

Με τις διατάξεις του άρθρου 92 του Ν.3842/2010 «έναρξη ισχύος», ορίζεται ότι η ισχύς των παραπάνω διατάξεων του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της

Κυβερνήσεως, δηλαδή οι παραπάνω διατάξεις περί παραγραφής ισχύουν για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από 23 Απριλίου 2010 και μετά.».

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, 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 ΗΟΚ 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 ΗΟΚ 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, σύμφωνα με τις παραγράφους 4 και 6 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»:

«4. Με τα αριθ. 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/31.05.2013 και Δ12Α1178060ΕΞ/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.

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.».

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ την 07/02/2017 αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2003 - 2013, ήτοι εκπρόθεσμα και μετά την πάροδο τριών ετών από τη λήξη προθεσμίας εμπρόθεσμης υποβολής τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 62§1 του ν.2238/1994.

Επειδή, η παρακράτηση και η καταβολή των υπό κρίση παρακρατούμενων φόρων επί των συντάξεων της προσφεύγουσας, από τα ασφαλιστικά Ταμεία (κύριας και επικουρικής σύνταξης), έλαβε χώρα εντός των ετών 2002 έως και 2012.

Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) των παρακρατηθέντων φόρων οικονομικών ετών 2003 - 2013 με τον κύριο φόρο που προέκυψε από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών της προσφεύγουσας, καθότι αφορά παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου η οποία δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 94 του ν. 2362/95.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η κρίση περί συμμόρφωσης των διατάξεων του ν.2238/1994 και του ν. 2362/95 με την ευρωπαϊκή έννομη τάξη δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από τις κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα ισχύουσες διατάξεις νόμων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **02/05/2017** και με αρ. πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», **ΑΦΜ «.....»**.

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

Οικονομικό έτος 2003

Ποσό πληρωμής: 1.681,12 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2003 (ΑΧΚ «.....»).

Οικονομικό έτος 2004

Ποσό πληρωμής: 1.541,38 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2004 (ΑΧΚ «.....»).

Οικονομικό έτος 2005

Ποσό πληρωμής: 1.803,73 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2005 (ΑΧΚ «.....»).

Οικονομικό έτος 2006

Ποσό πληρωμής: 2.028,85 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2006 (ΑΧΚ «.....»).

Οικονομικό έτος 2007

Ποσό πληρωμής: 2.806,61 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2007 (ΑΧΚ «.....»).

Οικονομικό έτος 2008

Ποσό πληρωμής: 3.895,41 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2008 (ΑΧΚ «.....»).

Οικονομικό έτος 2009

Ποσό πληρωμής: 3.703,81 €

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

Οικονομικό έτος 2010

Ποσό πληρωμής: 3.775,76 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2010 (ΑΧΚ «.....»).

Οικονομικό έτος 2011

Ποσό πληρωμής: 3.994,65 €

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

Οικονομικό έτος 2012

Ποσό πληρωμής: 6.431,21 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2012 (ΑΧΚ «.....»).

Οικονομικό έτος 2013

Ποσό πληρωμής: 5.795,41 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2013 (ΑΧΚ «.....»).

Οικονομικό έτος 2014**Ποσό πληρωμής: 4.397,83 €**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου οικονομικού έτους 2014 (ΑΧΚ «.....»).

Φορολογικό έτος 2014**Ποσό πληρωμής: 3.452,27 €**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2014 (ΑΧΚ «.....»).

Φορολογικό έτος 2015**Ποσό πληρωμής: 3.731,49 €**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2015 (ΑΧΚ «.....»).

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

Ακριβές Αντίγραφο**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ****Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης****Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ****ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.