



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/06/2017

Αριθμός απόφασης: 3242

**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

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 **07/02/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου Πάτρας Αχαΐας επί της οδούκατά:

α) των με αριθ. ειδοπ.,,,,,,,,εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. ετών 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ,

β) της με αριθμ. πρωτ./19-01-2017 (αρ. ειδ. Βιβλ./2017 και αρ. Πρωτ. ΓΓΠΣ:/19-01-2017) αναγκαστικής κατάσχεσης εις χείρας τρίτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ,

γ) του με αριθμ. πρωτ./18-01-2017 πίνακα χρεών, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, προσδιορίστηκε συνολικό ποσό πληρωμής φόρου ύψους 40.842,27€.

6) Με το με αριθμ. ειδοποίησηςΕκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε την 09/09/2016, βάσει της με αριθμ.αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, προσδιορίστηκε συνολικό ποσό πληρωμής φόρου ύψους 40.186,14€.

7) Με το με αριθμ. ειδοποίησηςΕκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε την 09/09/2016, βάσει της με αριθμ.αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, προσδιορίστηκε συνολικό ποσό πληρωμής φόρου ύψους 40.125,78€.

8) Με το με αριθμ. ειδοποίησηςΕκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε την 08/09/2016, βάσει της με αριθμ.αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, προσδιορίστηκε συνολικό ποσό πληρωμής φόρου ύψους 40.212,21€.

9) Με το με αριθμ. ειδοποίησηςΕνιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε την 06/09/2016, βάσει της με αριθμ.αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, προσδιορίστηκε συνολικό ποσό πληρωμής φόρου ύψους 45.379,20€.

10) Με τον με αριθ. πρωτ./18-01-2017 πίνακα χρεών ενημερώθηκε ο προσφεύγων για τις ως άνω ληξιπρόθεσμες οφειλές του ύψους 338.079,60€ πλέον προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής 4.927,93€, ήτοι συνολικό ποσό 343.007,53€

11) Με την υπ' αριθμ./19-01-2017 (αρ. ειδ. Βιβλ./2017 και αρ. Πρωτ. ΓΓΠΣ:/19-01-2017) Αναγκαστική Κατάσχεση της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ εις χείρας της Ανώνυμης Τραπεζικής Εταιρείας με την επωνυμία «ΑΛΦΑ ΤΡΑΠΕΖΑ ΑΕ», ως τρίτου, έγινε δέσμευση του τηρούμενου λογαριασμού του προσφεύγοντος μέχρι το ύψος των 343.007,53€.

Την 23/10/2015, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2004- 2012, δηλώνοντας ποσά στους κωδικούς: **301** (άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια), **313** (φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις) και **315** (φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις).

Με την υποβολή των ως άνω δηλώσεων ο προσφεύγων προσκόμισε τις αντίστοιχες βεβαιώσεις αποδοχών που εκδόθηκαν από τις εργοδότηριες εταιρίες που εργαζόταν ως μισθωτός, γεωπόνος, από τις οποίες προκύπτουν τα δηλωθέντα ποσά ανά έτος.

Κατά την εκκαθάριση των ως άνω εκπρόθεσμων δηλώσεων οικονομικών ετών 2004- 2012, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ δεν έλαβε υπόψη του τις παρακρατηθείσες από τους εργοδότες του προκαταβολές φόρου, διότι οι κρινόμενες δηλώσεις 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.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, β) να εκδοθούν νέες πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου που να συμπεριλαμβάνονται οι νομίμως παρακρατηθείσες και αποδοθείσες προκαταβολές φόρου, και γ) να αρθούν τα μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης δια της κατάσχεσης εις χείρας τρίτου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου και συγκεκριμένα των διατάξεων των άρθρων 84§7, 57 και 59 του ν. 2238/1994 καθώς και των διατάξεων του δημόσιου Λογιστικού και του Αστικού κώδικα, διότι η προκαταβολή φόρου δεν γίνεται σε καμία περίπτωση αχρεωστήτως και δεν είναι δυνατόν να υποστηριχθεί βασίμως ότι η προκαταβολική μηνιαία απόδοση φόρου γίνεται παρανόμως. Επίσης, σε καμία περίπτωση δεν είναι δυνατόν να υποστηριχθεί βασίμως ότι ο συνυπολογισμός των προκαταβολών φόρου κατά την εκκαθάριση αυτού αποτελεί καθ' οιονδήποτε τρόπο απαίτηση κατά του Δημοσίου για «επιστροφή φόρου».
2. Η Διοίκηση με την ΠΟΛ.1068/14-02-2012 ερμηνεύει και εφαρμόζει όλως εσφαλμένως την υπ' αριθμ. 408/2011 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, καθώς είναι προφανές ότι η τριετής παραγραφή αφορά μόνον τον υπερβάλλοντα φόρο αυτόν δηλαδή που κατεβλήθη πέραν του οφειλόμενου φόρου όπως προκύπτει από την επιγενόμενη εκκαθάριση και όχι τον οφειλόμενο και νομίμως καταβληθέντα φόρο.
3. Η ως άνω ερμηνευτική προσέγγιση της διοίκησης έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και με τα άρθρα 4§§1,5 17§1, 78§§1,5 του Συντάγματος.

**Ως προς τα με αριθ. ειδοπ.
.....εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον.
ετών 2004 -2012.**

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. Κατέξαιρηση 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 άρθ. 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 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. 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 άρθ. 94 του ν. 2362/1995 ορίζεται ότι : «Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου δεν αντιδάσσεται για συμψηφισμό...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθ. 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 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, 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 ο προσφεύγων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ την 23/10/2015 αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2004 - 2012, 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 εισοδημάτων του προσφεύγοντος, από τις επιχειρήσεις που εργάστηκε, έλαβε χώρα εντός των ετών 2003 έως και 2011.

Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) των παρακρατηθέντων φόρων οικονομικών ετών 2004 - 2012 με τον κύριο φόρο που προέκυψε από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών του προσφεύγοντος, 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.

Ως προς τη με αριθ. πρωτ./19-01-2017 (αριθ. πρωτ. ΓΓΠΣ/19-01-2017) αναγκαστική κατάσχεση εις χείρας τρίτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και τον επισυναπτόμενο με αριθ. πρωτ./18-01-2017 πίνακα χρεών.

Επειδή η παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει πως ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκησης ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης

Επειδή, στην παρ. 8 του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι «κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παράδοσης της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του

Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 73 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974) «η προ της ενάρξεως της εκτελέσεως ανακοπή του οφειλέτου ασκείται : α) κατά της εκδοθείσης ατομικής ειδοποίησης ... ».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας «Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, β) της κατασχετήριας έκθεσης, γ) του προγράμματος πλειστηριασμού, δ) της έκθεσης πλειστηριασμού και ε) του πίνακα κατάταξης».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαράδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή** κατά της υπ' αριθμ. πρωτ./19-01-2017 (αρ. ειδ. Βιβλ./2017 και αρ. Πρωτ. ΓΓΠΣ:/19-01-2017) αναγκαστικής εκτέλεσης εις χείρας τρίτου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και κατά του α/α/2017 επισυναπτόμενου πίνακα χρεών, επειδή οι εκ τούτων αναφυόμενη διαφορά ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης (βλ. Σ.τ.Ε. 2999/2013, 1566/2012), οπότε κατά των πράξεων αυτών είναι δυνατή μόνο η άσκηση ανακοπής σύμφωνα με τα άρθρα 217 επόμενα του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) και 73 του Κ.Ε.Δ.Ε.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **07/02/2017** και με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του
ΑΦΜ

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

Οικονομικό έτος 2004

Ποσό πληρωμής: 23.834,54 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/09-09-2016 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2004 (ΑΧΚ).

Οικονομικό έτος 2005

Ποσό πληρωμής: 30.643,74 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/09-09-2016 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2005 (ΑΧΚ).

Οικονομικό έτος 2006

Ποσό πληρωμής: 37.832,38 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/09-09-2016 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2006 (ΑΧΚ).

Οικονομικό έτος 2007

Ποσό πληρωμής: 39.321,60 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/09-09-2016 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2007 (ΑΧΚ).

Οικονομικό έτος 2008

Ποσό πληρωμής: 40.842,27 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/09-09-2016 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2008 (ΑΧΚ).

Οικονομικό έτος 2009

Ποσό πληρωμής: 40.186,14 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/09-09-2016 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2009 (ΑΧΚ).

Οικονομικό έτος 2010

Ποσό πληρωμής: 40.125,78 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/09-09-2016 Εκκαθαριστικό
Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2010 (ΑΧΚ).

Οικονομικό έτος 2011

Ποσό πληρωμής: 40.212,21 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/08-09-2016 Εκκαθαριστικό
Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2011 (ΑΧΚ).

Οικονομικό έτος 2012

Ποσό πληρωμής: 45.379,20 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/06-09-2016 Εκκαθαριστικό
Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2012 (ΑΧΚ).

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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