



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604565

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 20/02/2017

Αριθμός Απόφασης: 1617

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, κατοίκου, οδός, Τ.Κ., για τον θανόντα πατέρα της του, ΑΦΜ, κατά της αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί

των από 27/9/2016 τροποποιητικών δηλώσεων οικονομικών ετών 2010, 2011 και 2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/10/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, για τον θανόντα πατέρα της του, 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:

Σύντομο Ιστορικό

Στις1/2015 κατατέθηκαν από τον θανόντα του αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011 και 2012 στην Δ.Ο.Υ., οι οποίες διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου και εκκαθαρίστηκαν χωρίς να ληφθούν υπόψη οι παρακρατούμενοι φόροι λόγω παραγραφής. Στις 27/9/2016 υποβλήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. τροποποιητικές δηλώσεις για τα αντίστοιχα έτη, με αίτημα να υπολογιστούν οι παρακρατούμενοι φόροι για τις οποίες δόθηκε η με αριθμ. πρωτ...../10-10-2016 αρνητική απάντηση από τον Προϊστάμενο της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεκκαθάριση των ως άνω φορολογικών δηλώσεων, οικονομικών ετών 2010, 2011 και 2012, του θανόντα πατέρα της, του οποίου τυγχάνει μοναδική εξ'αδιαθέτου κληρονόμος, με έκπτωση των παρακρατηθέντων προκαταβολών φόρου καθώς και την διαγραφή των επιπλέον βεβαιωθέντων σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθ. 61 του ν. 2238/94 όπως ίσχυαν για εισοδήματα που αποκτώνται από 01-01-2005 και μετά 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.....»*

«Ειδικά προκειμένου για τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν αποκλειστικά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αυτά υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, αν το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά τους υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ, εφόσον έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και δεν συντρέχει μία από τις περιπτώσεις α', ε', στ', η' ή ι' αυτής της παραγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 62 του ν. 2238/94 όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο 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, σύμφωνα 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. 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..... Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.»

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 αντιτάσσεται 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 :
«.....

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 τις παρ.15-17 του άρθρου 66 του ν.4174/2013, όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013:

«17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

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, η υπ'αριθμ. 408/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ έγινε δεκτή από τον Αναπλ. Υπ. Οικονομικών (Σχετ. ΠΟΛ. 1068/14-3-2012) και ως εκ τούτου καθίσταται δεσμευτική για τη Διοίκηση ως προς το περιεχόμενό της και ως προς τις περιπτώσεις που ρυθμίζονται με αυτή. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω γνωμοδότηση, η τριετής παραγραφή του άρθρου 90 παρ. 2 του ν.2362/1995 προς απόδοση, από το Δημόσιο, τόσο των αχρεωστήτως παρακρατηθέντων, όσο και των παρακρατηθέντων φόρων, αρχίζει όχι από τον χρόνο καταβολής τους στη Φορολογική Αρχή, αλλά από την υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης, στην περίπτωση που αυτή υποβληθεί εμπρόθεσμα, από τη λήξη της, κατά νόμο, προθεσμίας για την υποβολή της (ΣτΕ 1643/1983). Ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου κοινοπραξίας οικονομικού έτους 2005, που κατέβαλε η κοινοπραξία το 2004 με δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, με τον κύριο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2005, καθόσον η σχετική αξίωση είχε ήδη παραγραφεί κατά το χρόνο που η εν λόγω (δήλωση) υποβλήθηκε από την κοινοπραξία

εκπρόθεσμα στις 25-6-2009 και συγκεκριμένα μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της.

Κατά συνέπεια η ως άνω γνωμοδότηση του ΝΣΚ αφενός αφορά συγκεκριμένη περίπτωση φορολογούμενου νομικού προσώπου, αφετέρου ρυθμίζει κατ' ουσία όμοια υπόθεση που στηρίζεται στην ίδια νομική βάση με την υπό κρίση περίπτωση, καθότι με αυτήν έγινε ερμηνεία διατάξεων νόμου που ήταν σε ισχύ κατά την εκκαθάριση των υπό κρίση δηλώσεων οικονομικών ετών 2010, 2011 και 2012.

Επειδή, εν προκειμένω ο θανών του υπέβαλε την 25-11-2015 στην Δ.Ο.Υ. εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011 και 2012, ήτοι μετά την πάροδο τριών ετών από τη λήξη προθεσμίας υποβολής τους.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η καταβολή του υπό κρίση παρακρατούμενου φόρου επί των εισοδημάτων του πατέρα της προσφεύγουσας, έλαβε χώρα εντός των ετών 2009, 2010 και 2011 ενώ οι αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών 2010, 2011 και 2012 αντίστοιχα υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα την 25-11-2015 και δη μετά την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής τους, και ως εκ τούτου μετά την παρέλευση της τριετούς προθεσμίας παραγραφής τους.

Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντα φόρου των ετών 2009, 2010 και 2011 με τον κύριο φόρο που προέκυψε από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών 2010, 2011 και 2012 αντίστοιχα, του πατέρα της προσφεύγουσας, καθότι αφορά παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου η οποία δεν αντιστασσει για συμψηφισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 94 του ν. 2362/95.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, για τον θανόντα πατέρα της του, ΑΦΜ

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

α) Οικονομικό έτος 2010: Ποσό πληρωμής 5.209,26 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδ...../14-04-2016 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2010 (ΑΧΚ) της Γ.Γ.Δ.Ε. και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτού.

β) Οικονομικό έτος 2011: Ποσό πληρωμής 4.182,67 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδ./14-04-2016 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2011 (ΑΧΚ) της Γ.Γ.Δ.Ε και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτού.

γ) Οικονομικό έτος 2012: Ποσό πληρωμής 5.912,71 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδ./18-04-2016 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2012 (ΑΧΚ) της Γ.Γ.Δ.Ε και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτού.

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 ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6
α/α**

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΔΕΡΒΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
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.