



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

18-4-2016

Αριθμός απόφασης:

1479

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

δ. 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.

ε. 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. Β1 1052867 ΕΞ 2015/21.04.2015 (ΦΕΚ 815 / τ. Β' / 07.05.2015) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατά του με αρ. ειδοποίησης και ημ. Έκδοσης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φ.π. οικονομικού έτους 2011 της Γ.Γ.Δ.Ε και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αρ. ειδοποίησης και ημ. Έκδοσης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φ.π. οικονομικού έτους 2011 της Γ.Γ.Δ.Ε του οποίου ζητείται η ακύρωση .
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με το με αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε οικονομικού έτους 2011, το οποίο εκδόθηκε την 1....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 6.403,45 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής ποσού 1.536,83€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 7.940,28€. Το εν λόγω εκκαθαριστικό σημείωμα εκδόθηκε σε συνέχεια της με αρ. καταχ.δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, η οποία υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών την 19-06-2013, και κατόπιν της υπ' αριθμ. αίτησης του προσφεύγοντος προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη διενέργεια εκκαθάρισης της από 19-6-2013 αρχικής δήλωσης συνυποβάλλοντας τα απαιτούμενα για την εκκαθάριση δικαιολογητικά.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση του παραπάνω εκκαθαριστικού σημειώματος, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα ως μη νόμιμη και στερούμενη νόμιμης αιτιολογίας.
2. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφήρμοσε εσφαλμένως τις διατάξεις που τυγχάνουν εφαρμογής εν προκειμένω. Την 19-6-2013 υπέβαλλε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011 της οποίας η εκκαθάριση έγινε από την αντίδικο φορολογική αρχή την 19-11-2015. Ο φόρος που παρακρατήθηκε κατά το ως άνω οικονομικό έτος ανήρχετο στο ποσό των 2.341,88€. Η μη εκκαθάριση της ως άνω φορολογικής του δήλωσης εντός ευλόγου χρόνου και τελικά η εκκαθάριση αυτής την 19-11-2015 είχε ως συνέπεια να παραγραφεί το δικαίωμά του να ζητήσει την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου και να μη συνυπολογισθεί το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε με τον προς απόδοση φόρο εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011.

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 της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 5 του ίδιου άρθρου ορίζεται, ότι αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ.62 του ν. 2238/94 ορίζεται: «Μετά την παρέλευση της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο αυτήν και σε κάθε περίπτωση πριν από την καταχώρηση στο οικείο βιβλίο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, επιτρέπεται η επίδοση αρχικής ή συμπληρωματικής δήλωσης, για την οποία επιβάλλεται και ο οριζόμενος από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/1997 πρόσθετος φόρος..»

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλλε την από **19-6-2013** αρχική εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους **2011** (καθόσον η προθεσμία υποβολής της σχετικής δήλωσης για το εν λόγω έτος έληγε στις 30-5-2011 ή 15-6-2011, προκειμένου για ηλεκτρονική δήλωση) στην οποία συμπεριέλαβε εισοδήματα από μισθωτή εργασία που του κατεβλήθησαν το υπό κρίση έτος, σύμφωνα με την από2011 σχετική βεβαίωση αποδοχών της Ειδικότερα στην εν λόγω δήλωση συμπεριέλαβε

ποσά εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες συνολικού ύψους€ με παρακρατηθέντα φόρο ύψους€ καθώς και ποσό ύψους€ απαλλασσόμενο του φόρου.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διενήργησε εκκαθάριση της εν λόγω αρχικής δήλωσης την 19-11-2015, χωρίς όμως να συμψηφίσει τον ως άνω παρακρατηθέντα φόρο με το ποσό του κύριου φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που έλαβε ο προσφεύγων το εν λόγω έτος.

Επειδή από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 προκύπτει ότι για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1.1.2014 ισχύουν για την παραγραφή αξίωσης κατά του Δημοσίου οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθ. 84 του ν. 2238/94 ορίζεται :
*«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.** Ως προς τα λοιπά θέματα της Παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 90 παρ. 2 του ν.2362/1994 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 τις διατάξεις του άρθ. 91 εδ.α' του ν. 2362/95 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 το άρθ. 94 του ν. 2362/1995 ορίζεται ότι : *«Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό...».*

Επειδή όπως έχει νομολογηθεί, στην περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, η τριετής παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου γεννάται από την καταβολή του, 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).

Σε αυτή την περίπτωση εμπίπτει και η περίπτωση διενέργειας παρακράτησης φόρου, όπου η καταβολή αυτού παρίσταται νόμιμη το χρόνο που διενεργείται αλλά η αξίωση του φορολογούμενου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς, καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του Δημοσίου προς απόδοσή τους, γεννώνται κατά το χρόνο υποβολής της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επιπλέον, με την **408/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**, που κοινοποιήθηκε με την **Πολ. 1068/14.03.2012** διαταγή του Υπουργού Οικονομικών έγινε δεκτό ότι 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 κατ' εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/94.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η καταβολή του υπό κρίση παρακρατούμενου φόρου επί των εισοδημάτων του προσφεύγοντος, έλαβε χώρα εντός του έτους 2010, ενώ η αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 υπεβλήθη εκπρόθεσμα την 19-6-2013, ήτοι μετά τη λήξη προθεσμίας υποβολής της, αλλά εντός της τριετούς προθεσμίας παραγραφής, η οποία αρχίζει από την επομένη της λήξης της κατά νόμο προθεσμίας υποβολής της αρχικής δήλωσης.

Ως εκ τούτου η αξίωση για συμψηφισμό (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου έτους 2010 από τον τελικώς οφειλόμενο, δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά το χρόνο υποβολής την **19-6-2013** της εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 καθόσον η τριετής παραγραφή δεν είχε συμπληρωθεί κατά την υποβολή την εν λόγω δήλωσης.

Κατά συνέπεια, στην υπό κρίση περίπτωση είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος ποσού φόρου ύψους€ από τον κύριο φόρο που αναλογεί στα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες που κατεβλήθησαν στον προσφεύγοντα το υπό κρίση έτος. Ως εκ τούτου εσφαλμένα η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη στη μη έκπτωση του παρακρατούμενου φόρου κατά την εκκαθάριση της κρινόμενης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα.

Επειδή η καθυστέρηση εκκαθάρισης της εν λόγω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, πέραν της τριετούς προθεσμίας παραγραφής, οφείλεται σε υπαιτιότητα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και όχι του προσφεύγοντα ο οποίος υπέβαλλε μεν την ως άνω δήλωση εκπροθέσμως αλλά σε κάθε περίπτωση πριν την παρέλευση τριετίας από το οικονομικό έτος που έπρεπε να υποβληθεί και ως εκ τούτου, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, δε δύναται να θεωρηθεί ότι η εν λόγω καθυστέρηση της αρμόδια Δ.Ο.Υ. επιδρά στην σχετική αξίωση του προσφεύγοντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του

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

Οικ. Έτος 2011

Τελικό χρεωστικό: **5.036,35€** (κύριος φόρος 4.061,57€ και πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής 974,78€).

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).