



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 08/03/2016

Αριθμός απόφασης: **756**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604565
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), 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 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ., κατά του

με αριθμ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2004, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθμ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2004, του οποίου ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.
7. Την από εισήγηση του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 από και με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2004, το οποίο εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμ. καταχ. εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 που υπέβαλε ο προσφεύγων την 20-11-2012 στη Δ.Ο.Υ., η οποία και διαβίβασε με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο, την εν λόγω δήλωση με τον σχετικό φάκελο στην αρμόδια πλέον Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, όπου ανήκει τώρα ο φορολογούμενος, επιβλήθηκε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 3.692,82 ευρώ (κύριος φόρος ποσού 2.308,01 ευρώ πλέον φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής ποσού 1.384,81 ευρώ).

Στην εκκαθάριση της σχετικής δήλωσης δεν συνυπολογίστηκε, λόγω παραγραφής, παρακρατηθέν ποσό ύψους 4.798,84 ευρώ, το οποίο σύμφωνα με την συνημμένη βεβαίωση είχε παρακρατηθεί από τις αμοιβές του προσφεύγοντος από την εργοδότη «.....» και είχε αποδοθεί στο Δημόσιο κατά το έτος 2003 ως οφειλόταν.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του από και με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος, οικονομικού έτους 2004, και την αναγνώριση ότι ο επιβληθέν φόρος έχει εξοφληθεί από το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε και προκαταβλήθηκε, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Το ποσό της παρακράτησης φόρου για το οικονομικό 2004 υπερκαλύπτει κατά πολύ τον επιβαλλόμενο φόρο και άρα δεν υπάρχει ουσιαστική απαίτηση του ελληνικού δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος στο πρόσωπό του.
- Η συμπεριφορά της φορολογικής διοίκησης στη συγκεκριμένη περίπτωση έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της νομιμότητας των διοικητικών πράξεων και της χρηστής διοίκησης αφού α) ο οφειλόμενος φόρος έχει καταβληθεί από τον παρακρατηθέντα του οποίου ουδέποτε ζητήθηκε η επιστροφή και β) τον περιάγει σε δυσχερέστερη νομική και οικονομική θέση από φορολογούμενους οι οποίοι έχουν διαπράξει φορολογικές παραβάσεις πολύ βαρύτερες.

- Θίγεται το δικαίωμα σεβασμού και προστασίας της ατομικής του περιουσίας όπως καθιερώνεται στο άρθρο 17 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθ. 61 του ν. 2238/94 όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο 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.

Υποχρέωση για υποβολή δήλωσης υπάρχει επίσης και όταν το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου είναι μικρότερο από τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, αλλά στο εισόδημα αυτό περιλαμβάνεται και ζημία από εμπορική επιχείρηση ή γεωργική εκμετάλλευση, την οποία δικαιούται κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 να συμψηφίσει με εισοδήματα του ίδιου και των επόμενων ετών.

Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, η οποία αναγράφει τη ζημία που προέκυψε στο ίδιο ή τα προηγούμενα αυτού οικονομικά έτη, του στερεί το δικαίωμα να τη συμψηφίσει

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'εξαιρέση 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 την ΠΟΛ. 1184/26-8-2011 δόθηκε η δυνατότητα, βάσει των διατάξεων του άρθ.18 παρ. 1 του ν. 4002/2011 όπως αυτές τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 6 άρθρου 3 της από 31.12.2011 ΠΝΠ (ΦΕΚ Α 268/31.12.2011), στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν έχουν υποβάλλει δήλωση ή υπέβαλλαν ανακριβώς , για τα εισοδήματα που έπρεπε να έχουν δηλωθεί με τις δηλώσεις μέχρι και το οικονομικό έτος 2010, να υποβάλλουν στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μέχρι 30 Σεπτεμβρίου 2011 όπως αυτή η προθεσμία παρατάθηκε με την ΥΑ ΠΟΛ.: 1266/30.12.2011 (ΦΕΚ Β'39/20.1.2012) έως **20 Ιανουαρίου 2012**, αρχική ή συμπληρωματική ή τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, χωρίς να τους επιβληθεί πρόσθετος φόρος, προσαύξηση, πρόστιμο ή οποιαδήποτε άλλη κύρωση , λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής.

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 της υπό κρίση δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2004.

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλε την 20-11-2012 στην Δ.Ο.Υ. εκπρόθεσμα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, ήτοι μετά την πάροδο τριών ετών από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η καταβολή του υπό κρίση παρακρατούμενου φόρου επί του εισοδήματος του προσφεύγοντος, έλαβε χώρα εντός του έτους 2003 ενώ η αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους 2004 υποβλήθηκε εκπρόθεσμα την 20-11-2012 και δη μετά την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής της, και ως εκ τούτου μετά την παρέλευση της τριετούς προθεσμίας παραγραφής της.

Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντα φόρου του οικονομικού έτους 2004 με τον κύριο φόρο που προέκυψε από την δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους 2004 του προσφεύγοντα, καθότι αφορά παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου η οποία δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

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

Οικονομικό έτος 2004

Ποσό πληρωμής: 3.692,82 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2004 (ΑΧΚ) της Γ.Γ.Π.Σ. 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

ΔΕΡΒΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

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 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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).