



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 529

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 14-01-2019

Αριθμός απόφασης: 192

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25-09-2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αρ....., κατά α) του με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 16-08-2018 Ενιαίου Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φυσικών Προσώπων με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, και β) της με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 11-09-2018 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Το με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 16-08-2018 Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, και β) τη με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 11-09-2018 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση

υπαιτιότητας φορολογουμένου οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-09-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης **16-08-2018** **Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων** με βάση τη 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου **οικονομικού έτους 2013** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους **1.793,73€**.

Με τη με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης **11-09-2018** **Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου** με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου **οικονομικού έτους 2014** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους **3.455,46€**.

Ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 27-01-2017 αρχικές μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2013 και 2014, ενώπιον του Τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, στις οποίες συμπεριέλαβε δαπάνες ενοικίου στον κωδικό 811 και δαπάνη αγοράς αγαθών στον κωδικό 049. Οι παραπάνω υποβληθείσες δηλώσεις ήταν ανακριβείς, διότι, όπως προέκυψε από την ηλεκτρονική διασταύρωση, που πραγματοποιήθηκε από το αρμόδιο τμήμα της ως άνω Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων για τις διαχειριστικές χρήσεις 01-01-2012 έως 31-12-2012 και από 01-01-2013 έως 31-12-2013 εργαζόταν ως μισθωτός και λάμβανε αποδοχές, τις οποίες όμως παραβιάζοντας τις φορολογικές διατάξεις δεν συμπεριέλαβε ως όφειλε στις αρχικές δηλώσεις του.

Κατόπιν των ανωτέρω, το Τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ απέστειλε στον προσφεύγοντα τη με αριθμό/2018 πρόσκληση με την οποία ο τελευταίος εκλήθη, εντός πέντε ημερών από την κοινοποίηση της παραπάνω πρόσκλησης να υποβάλλει τροποποιητικές δηλώσεις συμπεριλαμβάνοντας τις αποκρυβείσες αποδοχές των παραπάνω ετών.

Ο προσφεύγων, στις 15-06-2018, δηλαδή περίπου έξι μήνες από την ορισθείσα προθεσμία των πέντε ημερών της παραπάνω πρόσκλησης, προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και υπέβαλε συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014.

Συγκεκριμένα, με τη με αριθ. καταχώρησης συμπληρωματική δήλωση οικονομικού έτους 2013, δηλώθηκαν α) στον κωδικό 301 εισοδήματα από μισθούς ύψους 14.448,87€, β) στον κωδικό 313 φόρος που αναλογεί στο παραπάνω εισόδημα ύψους 1.133,56€, γ) στον κωδικό 315 φόρος που παρακρατήθηκε ύψους 1.116,56€, και δ) στον κωδικό 333 ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 144,09€. Στις 17/09/2018 η δήλωση εκκαθαρίστηκε από το αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, χωρίς να συμψηφιστεί ο παρακρατηθείς φόρος με τον αναλογούντα φόρο, που προέκυψε από την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης, οπότε και εξεδόθη το προσαλλόμενο εκκαθαριστικό σημείωμα, με το οποίο βεβαιώθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος συνολικού ύψους 1.793,73€.

Ομοίως, με τη με αριθ. καταχώρησης συμπληρωματική δήλωση οικονομικού έτους 2014 δηλώθηκαν α) στον κωδικό 301 εισοδήματα από μισθούς ύψους 5.672,69€, β) στον κωδικό 313 φόρος που αναλογεί στο παραπάνω εισόδημα ύψους 351.71€, γ) στον κωδ. 315 φόρος που παρακρατήθηκε ύψους 346,44€ και δ) στον κωδικό 333 ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 52,38€. Επίσης, με την ίδια δήλωση δηλώθηκε στον κωδικό 507 εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του πίνακα 4 ύψους 8.566,68€ και στον κωδ. 605 φόροι 20% και 10% (άρθ. 58 ΚΦΕ) και 15% (περ. γ' παρ. 5 άρθ. 52 ΚΦΕ) που παρακρατήθηκαν ύψους 1.713,34€. Στις 17/09/2018 η δήλωση εκκαθαρίστηκε το αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, χωρίς να συμψηφιστούν οι παρακρατηθέντες φόροι με τους αναλογούντες φόρους, που προέκυψαν από την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης, οπότε και εξεδόθη η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με την οποία βεβαιώθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος συνολικού ύψους 3.455,46 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και την ΠΟΛ. 1172/14-11-2017, όταν εκκαθαρίστηκαν οι συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που αφορούν τα οικονομικά έτη 2013 και 2014, δεν ελήφθησαν υπόψη τα δηλωθέντα ποσά παρακρατηθέντων φόρων, με αποτέλεσμα να μην εκπέσουν από το φόρο που αναλογούσε στο συνολικό καθαρό του εισόδημα.

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72§43 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προβλέπονται τα εξής: «43. Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 84§7 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 8§15 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23.4.2010), προβλέπονταν τα εξής: «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. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της Παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε, οριζόταν ότι: «Η δήλωση υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα είτε αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν είτε ταχυδρομείται επί αποδείξει. Με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών γίνεται υποχρεωτικά η υποβολή από κάθε υπόχρεο που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, καθώς και από κάθε άλλο υπόχρεο του οποίου η δήλωση υποβάλλεται από εξουσιοδοτημένο λογιστή στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63. Η δήλωση υποβάλλεται από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου του οικείου οικονομικού έτους και μέχρι την έναρξη του ωραρίου λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών της επόμενης μέρας από την ημέρα λήξης της προθεσμίας».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1154/26.06.2013** (ΦΕΚ Β 1620 27.6.2013): «1. Η προθεσμία υποβολής των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τους υπόχρεους του άρθρου 62 του ΚΦΕ, που γίνεται υποχρεωτικά με τη χρήση της ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου και λήγει στις 30 Ιουνίου 2013, παρατείνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου ως εξής: για το ψηφίο: 1 και 2 έως και την 22α Ιουλίου 2013, για τα ψηφία: 3 και 4 έως και την 29η Ιουλίου 2013, για τα ψηφία: 5 και 6 έως και την 5η Αυγούστου 2013, για τα ψηφία: 7 και 8 έως και την 12η Αυγούστου 2013, για το ψηφίο: 9 έως και την 26η Αυγούστου 2013 και για το ψηφίο 0 έως και την 30η Αυγούστου 2013. [...]».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1169/30.6.2014** (ΦΕΚ Β 1780/30-06-2014): «1. Η προθεσμία υποβολής των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), που υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου και λήγει στις 30 Ιουνίου 2014, παρατείνεται έως και τις 14 Ιουλίου 2014. Οι ίδιες ημερομηνίες ισχύουν και για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν χειρόγραφα στις Δ.Ο.Υ.. Οι συμπληρωματικές - τροποποιητικές δηλώσεις θα υποβάλλονται εμπρόθεσμα ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου έως και τις 14 Ιουλίου 2014, εφόσον οι αρχικές τους δηλώσεις έχουν υποβληθεί και εκκαθαριστεί ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα υποβάλλονται στις Δ.Ο.Υ.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2238/1994 ορίζεται: «1. 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 άρθρου 9§10 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «10. 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 τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 90 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 άρθρο 251 Α.Κ. ορίζεται ότι: «Η παραγραφή αρχίζει από τότε που γεννήθηκε η αξίωση και είναι δυνατή η δικαστική επιδίωξη της» και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 91 του ν. 2362/1995 ορίζεται ότι: «Επιφυλασσομένης 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 της.[...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 94 του ν. 2362/1995 ορίζεται ότι: «Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου, δεν αντιστάσσεται για συμψηφισμό. [...]».

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 ΗΟC 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, με το υπ' αριθμ. πρωτ. **Δ12Α 1165279 ΕΞ 2014/12.12.2014** έγγραφο της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. «Συμψηφισμός παρακράτησης φόρου εισοδήματος σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» επαναλαμβάνεται το ως άνω σκεπτικό του Ν.Σ.Κ. και σημειώνονται τα εξής:

«[...] 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' Θεσσαλονίκης), 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.1068/14.3.2012, 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.

7. Εξάλλου, σας γνωρίζουμε ότι, από 01.01.2014, με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), μεταβλήθηκε το νομοθετικό πλαίσιο περί παραγραφής της αξίωσης για επιστροφή φόρου (άρθρα 36 και 42), και περαιτέρω, προβλέφθηκε, ρητά, ότι για φορολογικές υποθέσεις έως την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ήτοι έως 31.12.2013) εφαρμόζονται τα σχετικά με την παραγραφή αξίωσης κατά απαίτησης του Δημοσίου βάσει των διατάξεων του άρθρου 84 του ν.2238/1994, οι οποίες καταργήθηκαν από 01.01.2014 και εφεξής.».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, οι με αριθ. καταχώρησης 1258 και 1260 αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα στις 27-01-2017, αντί της ημερομηνίας λήξης της προθεσμίας υποβολής των παραπάνω δηλώσεων, ήτοι στις 30/08/2013 και 14/07/2014 οικονομικών ετών 2013 και 2014 αντίστοιχα.

Επειδή, επιπλέον, οι με αριθ. καταχώρησης 5961 και 6750 συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014, βάσει των οποίων επήλθε και η τελική εκκαθάριση των ως άνω δηλώσεων υποβλήθηκαν στις 15-06-2018.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ ορθώς δεν έλαβε υπόψη τις διατάξεις της ΠΟΛ.1172/14-11-2017 διότι στην προκειμένη περίπτωση δεν έχουν εφαρμογή τα διαλαμβανόμενα σε αυτή, καθώς με την εν λόγω ΠΟΛ δίνονται διευκρινίσεις, σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Συγκεκριμένα, με την παραπάνω ΠΟΛ. παρέχονται οδηγίες για την αξίωση επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής και χωρίς υποχρεωτικό χαρακτήρα δήλωσης και όχι για τις περιπτώσεις υποβολής υποχρεωτικού χαρακτήρα τροποποιητικών δηλώσεων, με τις οποίες προστίθεται εισόδημα, όπως, εν προκειμένω. Με τις τελευταίες δεν δημιουργείται νέα αφετηρία παραγραφής, της αξίωσης του φορολογουμένου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς και της αντίστοιχης υποχρέωσης του Δημοσίου προς απόδοσή τους. Επομένως, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, εν προκειμένω, οι αρχικές και ειδικότερα οι συμπληρωματικές δηλώσεις, βάσει των οποίων επήλθε και η τελική εκκαθάριση των δηλώσεων, υποβλήθηκαν στις 15-06-2018, ήτοι πέραν της τριετίας από την λήξη της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων, η αξίωση του προσφεύγοντα για έκπτωση (συμψηφισμό) του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2013 και 2014 είχε ήδη παραγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 25-09-2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2013: Ποσό πληρωμής: 1.793,73 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθ. ειδοποίησης (ΑΧΚ/....) Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

Οικονομικό έτος 2014: Ποσό πληρωμής: 3.455,46 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθ. ειδοποίησης (ΑΧΚ/....) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

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**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.