



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 4.04.2019

Αριθμός απόφασης: 1073

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 7.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κάτοικου, κατά: α) του από 9.11.2018 και με αριθ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2010, β) του από 9.11.2018 και με αριθ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2011, γ) του από 9.11.2018 και με αριθ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2012, δ) του από 9.11.2018 και με αριθ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2013, ε) του από 9.11.2018 και με αριθ. ειδοποίησης

Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2014 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Το από 9.11.2018 και με αριθ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. με βάση την αρχική δήλωση, οικ. έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, β) το από 9.11.2018 και με αριθ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. με βάση την αρχική δήλωση, οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, γ) το από 9.11.2018 και με αριθ. ειδοποίησης Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. με βάση την αρχική δήλωση, οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, δ) το από 9.11.2018 και με αριθ. ειδοποίησης Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. με βάση την αρχική δήλωση, οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και ε) την από 9.11.2018 και με αριθ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. με βάση την αρχική δήλωση, οικ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 12.12.2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 7.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπροθέσμως και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλλε εκπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, στις 13.11.2017, αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014, δηλώνοντας ποσά στους κωδικούς: 301 (άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια), 313 (φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις), 315 (φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις) και 333 (ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011) με συνέπεια την έκδοση των κάτωθι πράξεων:

- α) του με αριθ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 9.11.2018 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. με βάση την αρχική δήλωση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2010, όπου προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής 950,74 ευρώ.
- β) του με αριθ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 9.11.2018 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. με βάση την αρχική δήλωση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2011, όπου προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής 1.273,05 ευρώ.

γ) του με αριθ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 9.11.2018 Ενιαίου Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. με βάση την αρχική δήλωση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2012, όπου προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής 2.385,14 ευρώ.

δ) του με αριθ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 9.11.2018 Ενιαίου Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. με βάση την αρχική δήλωση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2013, όπου προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής 2.691,68 ευρώ.

ε) της με αριθ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 9.11.2018 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. με βάση την αρχική δήλωση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2013, όπου προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής 2.172,52 ευρώ.

Με την υποβολή των εν λόγω δηλώσεων ο προσφεύγων προσκόμισε τις αντίστοιχες βεβαιώσεις αποδοχών που εκδόθηκαν από την εργοδότη εταιρία που εργαζόταν ως μισθωτός, από τις οποίες προκύπτουν τα δηλωθέντα ποσά ανά έτος.

Κατά την εκκαθάριση των ως άνω εκπρόθεσμων αρχικών δηλώσεων οικονομικών ετών 2010-2014, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών δεν έλαβε υπόψη του τις παρακρατηθείσες από τον εργοδότη του προκαταβολές φόρου, διότι οι κρινόμενες δηλώσεις υποβλήθηκαν μετά τη παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής τους.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν μερικά ή ολικά ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις και να γίνει νέα εκκαθάριση λαμβάνοντας υπόψη τους παρακρατηθέντες φόρους όπως προκύπτουν από τις βεβαιώσεις αποδοχών, οι οποίοι άλλωστε έχουν αποδοθεί στο Δημόσιο από τον εργοδότη του σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 και 59 του ν.2238/1994 και όχι αχρεωστήτως. Συνεπώς ο παρακρατηθείς φόρος δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ούτε ως παρανόμως ούτε ως αχρεωστήτως καταβληθείς και ως εκ τούτου δεν μπορεί να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 90 του ν.2362/1995. Επικαλείται δε τις διατάξεις του άρθρου 905 παρ. 2 του ΑΚ σύμφωνα με τις οποίες «το χρέος που καταβλήθηκε πριν από την λήξη δεν αναζητείται» καθώς και την διάταξη του άρθρου 8 παρ. 15 του ν.3842/2010, η οποία σχετικά με την παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου για επιστροφή φόρου προϋποθέτει ότι υφίσταται κατά το νόμο λόγος επιστροφής φόρου, δηλαδή ότι αυτός έχει καταβληθεί παράνομα ή αχρεώστητα, ενώ η προκαταβολή φόρου δεν είναι παρά το νόμο ή αχρεώστητη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, 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. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει

να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτως προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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. 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, 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 άρθρ. 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 άρθρ. 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 άρθρ. 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 άρθρ. 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 (AD HOC 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, (AD HOC 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/A0012/22.09.2004, 1096800/2440/A0012/22.12.2004, 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. Δ΄ Αθηνών την 13/11/2017 αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010-2014, 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 την επιχείρηση που εργάστηκε, έλαβε χώρα εντός των ετών 2009 έως και 2013.

Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) των παρακρατηθέντων φόρων οικονομικών ετών 2010-2014 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 7.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Οικονομικό έτος 2010

Ποσό πληρωμής: 950,74 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/9.11.2018
Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2010 (ΑΧΚ).

Οικονομικό έτος 2011

Ποσό πληρωμής: 1.273,05 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/9.11.2018
Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2011 (ΑΧΚ 71/2).

Οικονομικό έτος 2012

Ποσό πληρωμής: 2.385,14 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/9.11.2018
Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2012 (ΑΧΚ).

Οικονομικό έτος 2013

Ποσό πληρωμής: 2.691,68 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/9.11.2018 Ενιαίο
Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2013 (ΑΧΚ).

Οικονομικό έτος 2014

Ποσό πληρωμής: 2.172,52 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοποίησης/9.11.2018 Πράξη
Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2014 (ΑΧΚ
.....).

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

ΚΑΜΠΟΣΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

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.