



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604573

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 03.03.2020

Αριθμός απόφασης: 477

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **06.11.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού αρ. ΤΚ, κατά της με αρ. πρωτ./2019 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, επί της από 02.08.2019 ταυτάριμης αίτησης (ένστασης – καταγγελίας) περί ακύρωσης των με αρ. ειδοποίησης/2019 και/2019 εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε., οικ. ετών 2011 & 2013 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4.

Επί της από **06.11.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Με τα από 20.03.2019 και 17.05.2019 εκδοθέντα και με αριθμούς ειδοποίησης και εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, της Α.Α.Δ.Ε., οικ. ετών 2011 και 2013 αντιστοίχως, προέκυψε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου 273,77 € πλέον προσαύξηση εκπροθέσμου 202,59 €, ήτοι σύνολο 476,36 € για το 2011 και ποσό φόρου 3.123,48 € πλέον προσαύξηση εκπροθέσμου 1.374,33 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 450,15 €, ήτοι σύνολο 4947,96 € για το 2013.

Η προσφεύγουσα, στις 31.03.2017 υπέβαλε εκπρόθεσμα τις υπ' αριθ. οικ. έτους 2011 και οικ. έτους 2013 αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, στις οποίες αντιστοίχως δήλωσε: **α)** στον κωδικό 301, 13.541,71 € ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και στον κωδικό 315, τον φόρο εισοδήματος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, κατ' άρθρο 57 του ν. 2238/1994, ποσού 910,69 €

και **β)** στον κωδικό 301, 21.103,55 € ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και στον κωδικό 315, τον φόρο εισοδήματος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, κατ' άρθρο 57 του ν. 2238/1994, ποσού 2.650,92 €

Κατά την εκκαθάριση των ως άνω δηλώσεων, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, δεν έλαβε υπόψη του τα ποσά των παρακρατηθέντων και αποδοθέντων στο Δημόσιο φόρων επί των δηλωθέντων εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες και συνεπεία αυτού προέκυψε, για τα δηλωθέντα εισοδήματά της, για το οικ. έτος 2011 συνολικό ποσό φόρου πλέον προσαυξήσεων ύψους 476,36 € και για το οικ. έτος 2013 συνολικό ποσό φόρου πλέον προσαυξήσεων και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.947,96 €.

Σύμφωνα με τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., επειδή η δήλωση φόρου εισοδήματος είχε υποβληθεί μετά την πάροδο τριετίας από την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής της, το δικαίωμα συμψηφισμού («έκπτωσης») του παρακρατηθέντος φόρου έχει υποπέσει στην τριετή παραγραφή που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 90 του ν. 2362/1995 και της παρ. 7 του άρθ. 84 του ν. 2238/1994.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλλε την με αρ. αριθ. πρωτ./2019 αίτηση (ένσταση – καταγγελία) με την οποία ζητούσε την ακύρωση την υπό κρίση εκκαθαριστικών σημειωμάτων και την εκ νέου εκκαθάριση των δηλώσεων αυτών, αφού λαμβανόταν υπόψη ο παρακρατηθείς φόρος εισοδήματος. Με την από 08.10.2019 ταυτάριθμη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται:

α) να περιοριστεί η φορολόγηση του εισοδήματος στη χρεωστική διαφορά μεταξύ των παρακρατηθέντων και των αναλογούντων φόρων, ήτοι να μην επαναφορολογηθεί, εφ' όσον έχει αποδοθεί ο φόρος στο Δημόσιο από τον εργοδότη και

β) να γίνει επανεκκαθάριση των με αρ. οικ. έτους 2011 και οικ. έτους 2013 δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

- Η προκαταβολή φόρου από τον εργοδότη της έγινε σύμφωνα με τον νόμο, βάσει των διατάξεων των άρθρ. 57 και 59 του ν. 2238/1994, προς εξόφληση μέρους της φορολογικής της υποχρέωσης και όχι αχρεωστήτως, συνεπώς ο φόρος δεν μπορεί να θεωρηθεί ούτε ως παρανόμως, ούτε ως αχρεωστήτως καταβληθείς, για να τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 90 ν. 2362/1995 περί τριετούς παραγραφής.

- Η διάταξη του άρθρ. 84 παρ. 7 του ν. 2238/1994 κάνει λόγο για παραγραφή «της απαίτησης κατά του Δημοσίου για επιστροφή φόρου» που εν προκειμένω δεν συντρέχει στην περίπτωση της.

- Ενώ έχει παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος στην πηγή, καλείται να καταβάλει, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως, επιπρόσθετο φόρο εισοδήματος (και με τις σχετικές προσαυξήσεις). – Η περίπτωση της αυτή συνιστά εκκαθάριση φόρου, και όχι περίπτωση συμψηφισμού εκατέρωθεν απαιτήσεων ώστε να τίθεται ζήτημα τριετούς παραγραφής.

- Δεν νοείται αναλογική ή επεκτατική εφαρμογή των διατάξεων περί παραγραφής σε περιπτώσεις που δεν αναφέρονται ρητώς στο νόμο, όπως συμβαίνει εν προκειμένω.

- Στην εκκαθάριση, δεν νοείται εκ νέου υπολογισμός του ήδη καταβληθέντος ή παρακρατηθέντος φόρου γιατί αυτό θα αποτελούσε διπλή καταβολή του ίδιου φόρου από την ίδια αιτία.

- Η φορολογική Αρχή δεν μπορεί να μεταβάλλει το περιεχόμενο της δήλωσης και των συνυποβληθέντων εντύπων του φορολογουμένων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «**1.α.** Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. **β.** Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 (παραγραφή) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.....».

Επειδή, στις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, ν. 4174/2013, Α' 170), στην παρ. 43 που τέθηκε όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ. 2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, Α' 85/07.04.2014, που κατ' άρθρο 2 παρ. 1 περ. α του ΚΦΔ

εφαρμόζεται στη φορολογία εισοδήματος, ορίζεται ότι: «**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 της παρ. 1. του άρθ. 57 του ν. 2238/1994, (Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, οριζόταν ότι: «**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 και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής: α)».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθ. 9 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, οριζόταν ότι: «**9.** Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες της παραγράφου 1 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 με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθ. 84 του ν. 2238/1994, όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε μετά την αντικατάστασή της με την παρ. 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23.4.2010.7), οριζόταν ότι: «**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 κατά το άρθρο 90 του ν. 2362/1995 περί Δημοσίου Λογιστικού (ΦΕΚ 247 Α'): «**παρ. 1.** Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής.

παρ. 2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής ...».

Επειδή κατά το άρθρο 91 του ν. 2362/1995 περί Δημοσίου Λογιστικού (ΦΕΚ 247 Α'): «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 αυτής...».

Επειδή, από τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994 προκύπτει σαφώς ότι εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος ο φόρος που παρακρατήθηκε, βάσει των άρθρ. 52 και 54 έως 58 του ίδιου νόμου, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικ. έτος και επομένως, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί αποτελεί νόμιμη εξόφληση μέρους της φορολογικής υποχρέωσης και δεν αποτελεί αχρεώστητη ή παρά τον νόμο καταβολή χρηματικού ποσού ώστε να τίθεται θέμα εφαρμογής αφενός του άρθρου 90 παρ. 2 του ν.2362/1995 και αφετέρου του άρθρου 84 παρ. 7 του ν. 2238/1994 (όπως η παράγραφος αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της από το άρθρο 8 παρ. 15 του ν.3842/2010).

Επειδή, από τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, δεν προβλέπεται τίποτα σχετικά με την παραγραφή της κατά το άρθρ. 9 παρ. 9 του ίδιου νόμου υποχρέωσης του Δημοσίου προς έκπτωση του φόρου που παρακρατήθηκε σύμφωνα με τα άρθρα 52 και 54 έως 58, και ο οποίος αποδίδεται σ' αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 του ίδιου πάντα νόμου

Επειδή η παραγραφή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995, αφορά απαίτηση προς επιστροφή αχρεώστητης ή παρά το νόμο καταβολής, προϋποθέσεις που δεν ισχύουν στην περίπτωση του παρακρατηθέντος, και αποδοθέντος στο Δημόσιο, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή ούτε από τις διατάξεις του άρθρ. 90 παρ. 2 του ν.2362/1995, αλλά ούτε και από τις διατάξεις του άρθρ. 84 παρ. 7 του ν. 2238/1994, προβλέπεται κάποια παραγραφή της αξίωσης έκπτωσης του φόρου που παρακρατήθηκε, από τον οφειλόμενο.

Επειδή, η αξίωση του φορολογουμένου προς έκπτωση του κατά τα ανωτέρω παρακρατηθέντος φόρου, από μισθωτές υπηρεσίες και αποδοθέντος στο Δημόσιο, εξακολουθεί να υφίσταται ανεξάρτητα αν αυτός υποβάλλει εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εφόσον κατά τα ανωτέρω δεν προκύπτει ότι η αξίωση αυτή υπόκειται σε παραγραφή (Δ.Εφ.Αθ. 4140, 4141, 4142 του 2018)

Επειδή με την Ε 2204/24-12-2019, με θέμα: Έκπτωση παρακρατούμενων, προκαταβληθέντων φόρων και φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή, κατά την διενέργεια άμεσου προσδιορισμού φόρου ή την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου, γνωστοποιήθηκαν τα ακόλουθα:

Α. Για την έκπτωση παρακρατούμενων και προκαταβληθέντων φόρων καθώς και φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή για τα οικονομικά έτη έως και το 2014 ισχύουν οι διατάξεις του νόμου [2238/1994](#) και ειδικότερα τα [άρθρ. 9 \(παρ. 9\)](#) και [10 \(παρ. 3 και 4\)](#), για τα φυσικά πρόσωπα και τα πρόσωπα της [παραγράφου 4 του άρθρου 2](#) του νόμου [2238/1994](#), καθώς και το [άρθρ. 109 \(παρ. 4\)](#) για τα νομικά πρόσωπα.

Επιπλέον, στην [παρ. 7 του άρθρου 84](#) του ίδιου νόμου 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.

Περαιτέρω, για την παραγραφή φορολογικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου που γεννήθηκαν ως τις 31.12.2013 εφαρμόζεται η παράγραφος 2 του άρθρου 90 του ν. [2362/1995](#), η οποία ορίζει ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σε αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από την καταβολή. Η παραγραφή όμως που προβλέπεται στη διάταξη αυτή αφορά μόνο απαίτηση προς επιστροφή αχρεώστητης ή παρά το νόμο καταβολής, προϋποθέσεις που δεν ισχύουν στην περίπτωση του παρακρατηθέντος, και αποδοθέντος στο Δημόσιο, ή προκαταβληθέντος φόρου, ή φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Κατά συνέπεια, ζήτημα παραγραφής δεν τίθεται για παρακρατηθέντα / προκαταβληθέντα ποσά που εκπίπτουν από (συμψηφίζονται με) τη φορολογική υποχρέωση βάσει δήλωσης, κατά το μέρος που δεν προκύπτει επιστροφή φόρου και η έκπτωση των φόρων αυτών διενεργείται ανεξάρτητα από το γεγονός εάν ο φορολογούμενος έχει υποβάλει εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Β. Για την έκπτωση παρακρατούμενων και προκαταβληθέντων φόρων καθώς και φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή για οικονομικά έτη μετά το 2014 ισχύουν οι διατάξεις του ν. [4172/2013](#) (σχετικό το [άρθρο 72 παρ. 25](#) αυτού και ειδικότερα οι διατάξεις του [άρθ. 67 \(παρ. 6\)](#), για τα φυσικά πρόσωπα, και αυτές του άρθρου 68 (παρ. 3) για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες).

Επιπλέον για την παραγραφή αξιώσεων επιστροφής φόρου που έχει καταβληθεί αχρεώστητα εφαρμόζεται η [παράγραφος 4 του άρθρου 42](#) του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εφεξής Κ.Φ.Δ.), η οποία ορίζει ότι η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις [παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36](#) του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.

Γ. Από τις ως άνω διατάξεις προκύπτει ότι εκπίπτει κατά τον υπολογισμό του φόρου κάθε παρακρατούμενος ή προκαταβληθείς φόρος και φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ανεξάρτητα από το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η διαφορά επιστρέφεται σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην [παράγραφο 4 του άρθρου 42](#) του Κ.Φ.Δ., ενώ η παραγραφή εξετάζεται μόνον για το ποσό του οποίου αξιώνεται η επιστροφή.

Επομένως, σε κάθε πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση βάσει φορολογικής δήλωσης, καθώς και σε κάθε άμεσο προσδιορισμό φόρου που διενεργείται με βάση τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, κατά τον υπολογισμό του φόρου εκπίπτουν ο φόρος που παρακρατήθηκε, ο φόρος που προκαταβλήθηκε και ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με τους εκάστοτε ισχύοντες περιορισμούς στην περίπτωση του τελευταίου.

Όλα τα παραπάνω ισχύουν και κατά την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατά τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 32](#) του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες, πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση, εκτός από τα στοιχεία που περιέχονται σε

φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση (πχ. βεβαιώσεις αποδοχών που οι υπόχρεοι φορείς - εργοδότες, ασφαλιστικοί οργανισμοί κλπ έχουν αποστείλει ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση).

Κάθε εγκύκλιος ή οδηγία κατά το μέρος που αντιτίθεται στην παρούσα παύει εφεξής να ισχύει.

Τυχόν φόροι που αποδόθηκαν κατά την εφαρμογή αντίθετων οδηγιών ή εγκυκλίων, στο πλαίσιο εφαρμογής του νόμου [2238/1994](#), δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτουν τα εξής: Η προσφεύγουσα, υπέβαλε, εκπροθέσμως, στη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών τις υπ' αριθ. οικ. έτους 2011 και οικ. έτους 2013 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, στις οποίες αντιστοίχως δήλωσε: **α)** στον κωδικό 301, 13.541,71 € ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και στον κωδικό 315, τον φόρο εισοδήματος που παρακρατήθηκε στις αμοιβές αυτές κατ' άρθρο 57 του ν. 2238/1994, ποσού 910,69 €

και **β)** στον κωδικό 301, 21.103,55 € ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, στον κωδικό 315, τον φόρο εισοδήματος που παρακρατήθηκε στις αμοιβές αυτές κατ' άρθρο 57 του ν. 2238/1994, ποσού 2.650,92 € και στον κωδικό 333 135,20 € ως ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων το 2019 δεν λήφθηκαν υπόψη από την Δ.Ο.Υ. ούτε οι παρακρατηθέντες φόροι εισοδήματος, ούτε η παρακρατηθείσα εισφορά αλληλεγγύης για το οικ. έτος 2013

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, λαμβάνοντας ειδικότερα υπόψη ότι:

α) η προσφεύγουσα υπέβαλε τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011 και του οικ. έτους 2013 εκπρόθεσμα στις 31.03.2017.

β) σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 9 του ν. 2238/1994, εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος, ο φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα, που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος,

γ) ο φόρος που έχει παρακρατηθεί αποτελεί νόμιμη εξόφληση μέρους της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου και δεν αποτελεί αχρεώστητη καταβολή, ώστε να τίθεται θέμα εφαρμογής αφενός του άρθρου 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995 και αφετέρου του άρθρου 84 παρ. 7 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε τα κρινόμενα έτη και αφορούσε στην απαίτηση προς επιστροφή φόρου.

Επειδή, αντίθετη παραδοχή θα οδηγούσε στο άτοπο, ο φορολογούμενος να υποχρεούται σε διπλή καταβολή του ίδιου φόρου λόγω της υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, κατά παράβαση των συνταγματικής ισχύος αρχών της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος) και της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος).

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. μη νόμιμα δεν εξέπεσε : **α)** από τον

οφειλόμενο φόρο εισοδήματος, κατά τα οικ. έτη 2011 & 2013, το ως άνω ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε από τις ετήσιες αποδοχές της και β) από την οφειλόμενη εισφορά αλληλεγγύης την παρακρατηθείσα εισφορά κατά το οικ. έτος 2013.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί έκπτωσης του παρακρατηθέντος φόρου και εισφοράς στο εισόδημά της από μισθωτές υπηρεσίες, από τον οφειλόμενο φόρο και εισφοράς (που αναλογεί στο συνολικό της εισόδημα) που προέκυψε κατά την διενέργεια εκκαθάρισης των δηλώσεων Φ.Ε. οικ. 2011 & 2013 , κρίνονται βάσιμοι, γίνονται αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **06.11.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **του**, με **ΑΦΜ** και την διενέργεια νέας εκκαθάρισης των κρινόμενων οικ. ετών κατά τα ως άνω εκτεθέντα.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**