



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25-06-2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1276

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

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 τροποποιήθηκε 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).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 08-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου , οδός, Τ.Κ., ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του θανόντος συζύγου της του με ΑΦΜ κατά του με

ημερομηνία έκδοσης 9/12/19 και με αριθμό ειδοποίησης χρεωστικού εκκαθαριστικού σημειώματος του φορολογούμενου του, οικονομικού έτους 2011 που αφορά στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος υπ' αριθμ., οικονομικού έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του θανόντος συζύγου της του με ΑΦΜ 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 αριθμό ειδοποίησης/2019 εκκαθαριστικό σημείωμα οικονομικού έτους 2011, το οποίο εκδόθηκε την, κατόπιν υποβολής στη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων της υπ' αριθμ./2019 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογούμενου του με ΑΦΜ του οικείου οικονομικού έτους, προέκυψε κύριος φόρος ποσού ύψους €2.956,66 πλέον πρόσθετου φόρου λόγω εκπροθέσμου ποσού ύψους €1.567,69, ήτοι συνολικό ποσό οφειλής ύψους €4.254,35.

Βάσει της προαναφερθείσας υπ' αριθμ./2019 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, η οποία υποβλήθηκε εκπρόθεσμα χειρόγραφα την 05/08/2019, δηλώθηκαν:

α) στον κωδικό 301 οι αμοιβές που εισέπραξε από το τότε Υπουργείο Περιβάλλοντος και Κλιματικών Αλλαγών ο α/22.01.2019 θανών υπόχρεος του με ΑΦΜ, ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ποσού ύψους €24.126,41,

β) στον κωδικό 313 ο φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις ποσού ύψους €2.452,56,

γ) στον κωδικό 315 ο φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις ποσού ύψους €2.415,77. Τα ποσά προκύπτουν και από το φωτοαντίγραφο της από 12/04/2011 βεβαίωσης αποδοχών χρονικής περιόδου από 01/01/2010 έως 31/12/2010.

Κατά την εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δε λήφθηκε υπόψη το ποσό του παρακρατηθέντος και αποδοθέντος στο Δημόσιο φόρου επί του δηλωθέντος εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες του θανόντος .

Η προσφεύγουσα ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του θανόντος συζύγου της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεκκαθάριση της με αριθ./19 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, με σκοπό να συνυπολογιστεί ο προκαταβληθείς φόρος, ποσού 2.452,56€ προβάλλοντας συνοπτικά τους πιο κάτω λόγους:

- ο φόρος που έχει ήδη παρακρατηθεί και αποδοθεί ποσού €2.415,77 αποτελεί νόμιμη αιτία έκπτωσης σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία (ν2362/95 άρθρο 90 παρ.2)
- προβλέπεται από την Πολ 2204/24-12-2019 της ΑΑΔΕ
- Ο μη συμψηφισμός συνιστά διπλή φορολογία και είναι αντισυνταγματική (άρθρο 4 παρ.5)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

« 1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση. Στις περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 61 το φύλλο ελέγχου εκδίδεται:

.....

δ) Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο, στο όνομα του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία του θανάτου του...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:« 1. 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.

5. 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.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

.....

"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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «...11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις

προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί

...

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, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. Ε.2204/24-12-2019 πρόσφατη εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα: «Έκπτωση παρακρατούμενων, προκαταβληθέντων φόρων και φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή, κατά τη διενέργεια άμεσου προσδιορισμού φόρου ή την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου» αναφέρεται ότι:

Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν στην υπηρεσία μας σας γνωρίζουμε 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 [άρθ. 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 [άρθ. 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 (συμφηφίζονται 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 από τα προαναφερόμενα συνάγεται ότι:

- Η Δ.Ο.Υ παρέλαβε και εκκαθάρισε την υποβληθείσα υπ αριθμ./2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογούμενου του καθόσον το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση Εκκαθαριστικού Σημειώματος φόρου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή.

- Μετά την έκδοση της προσβαλλομένης πράξης εξεδόθη η με αριθ. πρωτ. Ε.2204/24-12-2019 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ η οποία διευκρίνισε το θέμα της έκπτωσης παρακρατούμενων, προκαταβληθέντων φόρων.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί έκπτωσης (συμψηφισμού) του προκαταβληθέντος φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 από τον οφειλόμενο φόρο που προέκυψε κατά την διενέργεια εκκαθάρισης της με αριθ./2019 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, γίνονται αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./08-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος του θανόντος συζύγου της του **με ΑΦΜ** και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΑΓ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ προβεί σε νέα εκκαθάριση της με αριθ./2019 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στις υπόχρεες.

Ακριβές Αντίγραφο

**Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.