



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2109563608
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 02/06/2015

Αριθμός απόφασης: **2279**

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
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. Την από 02-03-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ., κατά του με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος της Γ.Γ.Δ.Ε. οικονομικού έτους 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος της Γ.Γ.Δ.Ε. οικονομικού έτους 2010, του οποίου ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.
7. Την από 25/05/2015 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 02-03-2015 και με 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 31-10-2014 και με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010, το οποίο εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. καταχ. εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 που υπέβαλε ο προσφεύγων την 13-12-2013 στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 12.294,16 ευρώ (κύριος φόρος ποσού 8.719,26 ευρώ πλέον προσαυξήσεις λόγω εκπρόθεσμης υποβολής ποσού 3.574,90 ευρώ).

Στην εν λόγω αρχική δήλωση, ο προσφεύγων δήλωσε συνολικό καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 43.255,04 ευρώ καθώς και τον παρακρατηθέντα φόρο μισθωτών υπηρεσιών ύψους 9.002,17 ευρώ. Η εν λόγω δήλωση εκκαθαρίστηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης εκ παραδρομής αρχικά ως εμπρόθεσμη στις 13/10/2014 με αποτέλεσμα να προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο. Στη συνέχεια και εφόσον διαπιστώθηκε το εκπρόθεσμο της δήλωσης, η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη σε οίκοθεν διορθωτική εκκαθάριση, ως όφειλε, στις 31/10/2014 από την οποία προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο, οπότε και εξεδόθη το προσβαλλόμενο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, με το οποίο βεβαιώθηκε το ως άνω ποσό οφειλόμενου φόρου χωρίς τον συμψηφισμό του παρακρατηθέντος φόρου. Στις 30/12/2014 ο προσφεύγων υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης έγγραφο αίτημα με το οποίο ζητούσε τον επανέλεγχο για την εκκαθάριση οικονομικού έτους 2010 και την αναγνώριση του παρακρατηθέντος φόρου μισθωτών υπηρεσιών. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης με την από 20/01/2015 και με αριθμ. πρωτ./2014 απάντησή του απέρριψε το εν λόγω αίτημα βάση των διατάξεων της παρ.7 του άρθ.84 του ν.2238/1994 περί παραγραφής και σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην 408/10-10-2011 γνωμοδότηση του Α' τμήματος του Ν.Σ.Κ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του από 31-10-2014 και με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος οικονομικού έτους 2010 και την επαναφορά σε ισχύ του από 13/10/2014 εκκαθαριστικού σημειώματος (το οποίο εκδόθηκε εκ παραδρομής), προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Η διάταξη του άρθρου 84 παρ.7 του ν.2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 8 παρ. 15 του ν. 3842/2010 και ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου την 23/04/2010 θα μπορούσε να έχει την έννοια ότι αφορά δηλώσεις των οποίων η χρήση ανοίγει ή κλείνει την 23/04/2010 και ως εκ τούτου η ασάφεια του νόμου δεν θα πρέπει να λειτουργεί ενάντια στον φορολογούμενο.
- Η 408/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. αφορά εντελώς διαφορετικό αντικείμενο και διαφορετικό χρονικό σημείο πριν την ψήφιση του ν.3842/2010.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθ. 61 του ν. 2238/94 όπως ίσχυαν για εισοδήματα που αποκτώνται από 01-01-2005 και μετά 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.....
«Ειδικά προκειμένου για τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν αποκλειστικά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αυτά υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, αν το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά τους υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ, εφόσον έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και δεν συντρέχει μία από τις περιπτώσεις α', ε', στ', η' ή ι' αυτής της παραγράφου.»

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'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, στην ΠΟΛ 1103/2010 αναφέρεται ότι: «Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, για τους υπόχρεους του άρθρου 62 του ν.2238/1994, που αποκτούν εισόδημα,,της περίπτ. γ' της παραγρ. 1 του άρθρου 62 του ΚΦΕ , από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές ως αξιωματικοί ή κατώτερο πλήρωμα εμπορικών πλοίων, εισόδημα αλλοδαπής κλπ., περιπτώσεις ββ), γγ), δδ), εε), της ίδιας περίπτ., παραγρ. και άρθρου,, παρατείνεται μέχρι και 5 Ιουλίου 2010 ανεξαρτήτως ΑΦΜ.

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».

Η προαναφερόμενη διάταξη ορίζει ρητά και με απόλυτη σαφήνεια την έναρξη ισχύος του νόμου και το ποιες φορολογικές δηλώσεις αυτός αφορά, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ασάφειας του νόμου πρέπει να απορριφθεί ως παντελώς αβάσιμος.

Επειδή, η υπ' αριθμ. 408/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ έγινε δεκτή από τον Αναπλ. Υπ. Οικονομικών (Σχ. 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 2010.

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλε την 13-12-2013 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης εκπρόθεσμα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, καθόσον η ημερομηνία υποβολής της έληγε την 5 Ιουλίου 2010 (συμπεριλαμβανομένης και της παράτασης), 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 2009 ενώ η αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους 2010 υποβλήθηκε εκπρόθεσμα την 13-12-2013 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 έτους 2009 με τον κύριο φόρο που προέκυψε από την δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους 2010, του προσφεύγοντα, 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 από 02-03-2015 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

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

Οικονομικό έτος 2010: Ποσό πληρωμής 12.294,16 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησης/31-10-2014 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2010 (ΑΧΚ) της Γ.Γ.Δ.Ε 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 Α2**

ΚΑΜΠΟΣΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

**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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).