



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

Καλλιθέα 10-2-2015

Αριθμός απόφασης: 519

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569803
ΦΑΞ : 210 9531321

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά του υπ' αριθ./2014 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε οικονομικού έτους 2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Το υπ' αριθμ./2014 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε οικονομικού έτους 2006 του οποίου ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 το από και με αρ. ειδ. εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2006 το οποίο εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. καταχ./2013 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2006 που υπέβαλλε ο προσφεύγων, από κοινού με τη σύζυγό του, την επιβλήθηκε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 3.427,49 ευρώ χωρίς την επιβολή πρόσθετου φόρου λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ. 1184/26-8-2011.

Στην εν λόγω αρχική δήλωση, ο προσφεύγων συμπεριέλαβε μεταξύ άλλων συνολικό καθαρό εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα ύψους 14.745,92 ευρώ και συνολικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες της συζύγου του ύψους 24.411,92 ευρώ καθώς και τον παρακρατηθέντα φόρο μισθωτών υπηρεσιών ύψους 3.659,02 ευρώ. Η εν λόγω δήλωση εκκαθαρίστηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις4 οπότε και εξεδόθη το προσαλλόμενο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 με το οποίο βεβαιώθηκε το ως άνω ποσό οφειλόμενου φόρου χωρίς τον συμψηφισμό του παρακρατηθέντος φόρου που προέκυψε από τα εισοδήματα της συζύγου του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του παραπάνω εκκαθαριστικού σημειώματος προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Την κατέθεσα την αρχική δήλωση οικ. έτους 2006 χωρίς την επιβολή κυρώσεων συνεπεία της ΠΟΛ 1184/2011. Τηνεκδόθηκε η ΠΟΛ 1068/2012 κάνοντας δεκτή τη με αρ./2011 γνωμοδότηση του ΝΣΚ. Το εκκαθ. Σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 εκδόθηκε χωρίς τον συμψηφισμό του φόρου που παρακρατήθηκε στη πηγή, με βάση την ΠΟΛ.1068/2012. Ως εκ τούτου αν η δήλωσή μου εκκαθαριζόταν το 2011 ή μέχρι την δε θα συνέτρεχε καμία περίπτωση μη συμψηφισμού του παρακρατούμενου φόρου.
2. Η ΠΟΛ. 1068/2012 αφορά περίπτωση υποβολή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από κοινοπραξία, δεν καταλαμβάνει τις περιπτώσεις υποβολής δήλωσης βάσει της ΠΟΛ 1184/2011 και δεν έχει αναδρομική ισχύ.
3. Στις περιπτώσεις που υπάρχουν δύο νόμοι ο πολίτης έχει δικαίωμα και η πολιτεία την υποχρέωση να εφαρμόσει την ευνοϊκότερη ρύθμιση για τον πολίτη και εν προκειμένω πρέπει να εφαρμοστεί η ΠΟΛ 1184/2011 και να συμψηφιστεί ο παρακρατούμενος φόρος.
4. Αυθαίρετα και καταχρηστικά εφαρμόστηκε η ΠΟΛ. 1068/2012 και καταλογίστηκε για δεύτερη φορά ποσού φόρου ύψους 3.659,02 ευρώ που αντιστοιχεί στον παρακρατηθέντα φόρο, μη λαμβάνοντας υπόψη ότι η παραγραφή ξεκινά ξανά μετά από «επιγενόμενο λόγο» που στην περίπτωση του αντιστοιχεί στην ΠΟΛ.

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..... Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης για τα εισοδήματά τους, ανεξάρτητα από το αν υπόκεινται ή όχι σε φόρο κατά τις διατάξεις του παρόντος είναι και:...β') Όσοι ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα....».

Περαιτέρω με τις διατάξεις των 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..... 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 προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν υπέβαλλε, ως είχε την υποχρέωση εντός της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της ήτοι μέχρι 31 Μαΐου 2006, αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 για τα εισοδήματα που απέκτησε ο ίδιος και η σύζυγός του κατά το διάστημα από 01/01/2005 έως 31/12/2005.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1184/26-8-2011 δόθηκε η δυνατότητα, βάσει των διατάξεων του άρθ.18 παρ. 1 του ν. 4002/2011 όπως αυτές τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 6 άρθρου 3 της από 31.12.2011 ΠΝΠ (ΦΕΚ Α 268/31.12.2011), στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν έχουν υποβάλλει δήλωση ή υπέβαλλαν ανακριβώς , για τα εισοδήματα που έπρεπε να έχουν δηλωθεί με τις δηλώσεις μέχρι και το οικονομικό έτος 2010, να υποβάλλουν στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μέχρι 30 Σεπτεμβρίου 2011 όπως αυτή η προθεσμία παρατάθηκε με την ΥΑ ΠΟΛ.: 1266/30.12.2011 (ΦΕΚ Β'39/20.1.2012) έως **20 Ιανουαρίου 2012**, αρχική ή συμπληρωματική ή τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, χωρίς να τους επιβληθεί πρόσθετος φόρος, προσαύξηση, πρόστιμο ή οποιαδήποτε άλλη κύρωση , λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλλε τηνστην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 καθόσον η ημερομηνία υποβολής της έληγε την , ήτοι μετά την πάροδο τριών ετών από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της, **χωρίς όμως την επιβολή του**

οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθ. 1 του ν. 2523/97 πρόσθετου φόρου λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ως άνω ΠΟΛ.1184/2011.

Επειδή η ανωτέρω ρύθμιση βάσει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθ. 18 του ν. 4002/2011 και της εκδοθείσας κατ' εφαρμογή αυτών, ΠΟΛ. 1184/2011, αφορά στην υποβολή **εκπρόθεσμων** δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων παρελθόντων ετών με ευνοϊκούς όρους ήτοι χωρίς την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής τους και ως εκ τούτου δεν καταλαμβάνει περιπτώσεις συμψηφισμού παρακρατούμενων φόρων. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός που προβάλλεται από τον προσφεύγοντα περί εφαρμογής της ως άνω ΠΟΛ.1184/2011 ως ευνοϊκότερη έναντι της δυσμενούς, όπως επικαλείται, ΠΟΛ. 1068/2012 δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτεός καθότι οι επικαλούμενοι εγκύκλιοι αφορούν μεν περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος αφετέρου ρυθμίζουν διαφορετικά θέματα και δεν αλληλοκαλύπτονται ως προς το περιεχόμενό τους.

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. 2362/95 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.2362/1994 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 αντιδάσσεται για συμψηφισμό...»*

Επειδή όπως έχει νομολογηθεί η αξίωση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος ποσού φόρου γεννάται κατά το χρόνο υποβολής της σχετικής δήλωσης από μέρους του φορολογούμενου από την οποία προκύπτει η έλλειψη φορολογικής του υποχρέωσης και όχι από το χρόνο της καταβολής δεδομένου ότι η καταβολή του φόρου,

κατά το χρονικό σημείο που ενεργείται, είναι νόμιμη και ως τούτου η υποχρέωση για απόδοση των αχρεωστήτως καταβληθέντων προκύπτει από **επιγενόμενο λόγο (που εν προκειμένω συμπίπτει με την υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης)**, οπότε και αρχίζει ο χρόνος της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και σε καμία περίπτωση δεν συνιστά επιγενόμενο λόγο η εφαρμογή της ΠΟΛ. 1184/2011 όπως επικαλείται ο προσφεύγων. (Γνωμ ΝΣΚ 62/2007, 156/2002, 837/1991, ΣτΕ 3850/2000, 4290/1995, 2056/1989, 3091/1984, Γνωμ. ΝΣΚ 429/2008, 656/2002).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθ. 84 του ν. 2238/94 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 προκειμένη περίπτωση, η καταβολή του υπό κρίση παρακρατούμενου φόρου επί των εισοδημάτων της συζύγου του προσφεύγοντος, έλαβε χώρα εντός του έτους 2005, ενώ η αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους υποβλήθηκε εκπρόθεσμα την **και όχι εντός της ημερομηνίας λήξης της προθεσμίας υποβολής της,** ήτοι μέχρι την και σε κάθε περίπτωση μετά την παρέλευση της τριετούς προθεσμίας παραγραφής .

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η σχετική αξίωση για επιστροφή (ή έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου επί του εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών της συζύγου του προσφεύγοντος, είχε υποπέσει ήδη, κατά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του προσφεύγοντος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην τριετή παραγραφή του άρθ. 90 §2 του ν.2362/95 αρχόμενη από την αρχή του επόμενου έτους από εκείνο εντός του οποίου έπρεπε να είχε υποβληθεί αντίστοιχη φορολογική δήλωση με την οποία θα προέκυπτε η αξίωση για συμψηφισμό του φόρου αυτού. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός που προβάλλεται ότι αν η εν λόγω δήλωση εκκαθαριζόταν το έτος 2011 , πριν την έκδοση της ΠΟΛ. 1068/2012, θα συμψηφιζόταν ο παρακρατούμενος φόρος δεν ευσταθεί καθότι είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή η σχετική αξίωση κατά την υποβολή της δήλωσης.

Κατά συνέπεια, ενόψει των ανωτέρω, δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντα φόρου έτους 2005 με τον κύριο φόρο που προέκυψε από τη φορολογική δήλωση οικονομικού έτους 2006 του προσφεύγοντα που υπέβαλλε από κοινού με τη σύζυγό του, καθότι αφορά παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου η οποία δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 94 του ν. 2362/95.

Επειδή η επικαλούμενη με αρ. 408/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ έγινε δεκτή από τον Αναπλ. Υπ. Οικονομικών (Σχέτ. ΠΟΛ. 1068/14-3-2012) και ως εκ τούτου την καθιστά

δεσμευτική για τη Διοίκηση ως προς το περιεχόμενό της και ως προς τις περιπτώσεις που ρυθμίζονται με αυτή. Συγκεκριμένα, το Ν.Σ.Κ. (Τμήμα Α') γνωμοδότησε ομόφωνα ότι 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 της οικονομικού έτους 2005, η οποία (δήλωση) υποβλήθηκε από την κοινοπραξία εκπρόθεσμα στις δηλαδή 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 και δεν μπορεί να θεωρηθεί αναδρομική εφαρμογή διάταξης νόμου η εφαρμογή της σχετικής εγκυκλίου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. καθότι με αυτή έγινε ερμηνεία διατάξεων νόμου που ήταν σε ισχύ κατά την υποβολή και εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης οικονομικού έτους 2006.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της απόκαι με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ

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

Ποσό πληρωμής: 3.427,49€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το από Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2006 (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.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).