



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 6/2/2018

Αριθμός απόφασης: 416

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης /2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, Τ.Κ., κατά : α) του με αριθμ. ειδ. 2017 εκδοθέντος εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την με αριθμ. /..... -2017 ηλεκτρονική καταχώρηση 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης οικονομικού έτους 2011 και β) του με αριθμ. ειδ. /..... 2017 εκδοθέντος εκκαθαριστικού

σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την με αριθμ. /..... -2017 ηλεκτρονική καταχώρηση 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης του οικείου οικονομικού έτους, δυνάμει των άρθρων 57 έως 61 του Ν.4446/2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τα ανωτέρω εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... Θεσσαλονίκης.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από /2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 αρ. ειδ. -2017 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος τελικού ποσού φόρου εισοδήματος, ύψους 55.145,42 €.

Με το αρ. ειδ. /..... 2017 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2011, του Προϊσταμένου της |..... Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος τελικού ποσού φόρου εισοδήματος, ύψους 66.376,24 €.

Τα εν λόγω εκκαθαριστικά σημειώματα εκδόθηκαν μετά την υποβολή της με αριθ. καταχώρησης /..... -2017 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης και της με αριθ. /..... -2017 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης οικονομικού έτους 2011, αντίστοιχα, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 57 έως 61 του Ν.4446/2016, κατόπιν της με αριθμ. /..... -2017 ειδικής πρόσκλησης οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης της Δ.Ο.Υ..... Θεσσαλονίκης. Με την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 501 του πίνακα 4 (Εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα), το ποσό των 212.416,64 € από την άσκηση του επαγγέλματός του, στον κωδικό 517 του ιδίου πίνακα (ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος), το ποσό των 294.529,87 € και στον κωδικό 605 του πίνακα 8 (προκαταβληθέντες – παρακρατηθέντες φόροι) το ποσό των 49.149,74 €, που του παρακρατήθηκε. Περαιτέρω, με την 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους, ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 401 του πίνακα 3 (Εισόδημα από εμπορική επιχείρηση), το ποσό των 234.700,00 €, στον κωδικό 425 του ιδίου πίνακα (ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση), το ποσό των 297.400,00 € και στον κωδικό 605 του πίνακα 8 (προκαταβληθέντες –

παρακρατηθέντες φόροι) το ποσό των 49.149,74 €, που του παρακρατήθηκε. Σημειώνεται ότι τα εν λόγω ποσά παρακρατηθέντων φόρων, ενώ παρακρατήθηκαν και αποδόθηκαν στο Δημόσιο, εντούτοις, λόγω μη χορήγησης σχετικών βεβαιώσεων μέχρι το χρόνο σύνταξης και υποβολής της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος και ελλείπει των σχετικών παραστατικών δεν συμπεριλήφθηκαν στον κωδικό 605 του εντύπου της αρχικής δήλωσης φόρου εισοδήματός του. και ως εκ τούτου δεν είχαν συνυπολογιστεί – εκπεστεί κατά την εκκαθάριση του οικείου φόρου. Η φορολογική αρχή παρέλαβε τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 οι οποίες υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του Ν.4446/2016, ωστόσο δεν συνυπολόγισε –συμψήφισε τον παρακρατηθέντα φόρο ύψους 49.149,74 €, αλλά μόνο το ποσό της αρχικής δήλωσης ύψους 34.952,00 €, με την αιτιολογία ότι το δικαίωμα προς επιστροφή – συμψηφισμό ως αχρεωστήτως καταβληθέντων είχε υποπέσει σε τριετή παραγραφή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης, κατά το μέρος που δεν συμψηφίστηκε το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου με τον επιπλέον επιβληθέντα φόρο εισοδήματος, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 90 του ν. 2362/1995 αλλά και του άρθρου 140 του νεότερου νόμου 4270/2014, περί παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου προϋποθέτει την ύπαρξη «απαίτησης» του διοικούμενου-φορολογούμενου κατά του Δημοσίου, δηλαδή δικαστικώς επιδιώξιμη (αξιώσιμη) απαίτηση η οποία στην περίπτωση της παρ.2 αφορά αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέν ποσό, δηλαδή ποσό η καταβολή του οποίου δεν στηρίζονταν στις κείμενες εφαρμοστέες νομοθετικές διατάξεις.
- Στην προκειμένη περίπτωση το επίμαχο ποσό μη δηλωθέντων - παρακρατηθέντων φόρων ύψους 14.197,74 €, παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στο Δημόσιο σε συμμόρφωση προς τις διατάξεις των άρθρων 58 επ. του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), αφορά δε σε παρακράτηση πραγματικά καταβληθέντων αμοιβών του, οι οποίες μάλιστα συμπεριλήφθηκαν εκ μέρους του στα ποσά που είχα δηλώσει ήδη με την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματός του ως καθαρά και ακαθάριστα ποσά εισοδήματός του από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματός του ως δικηγόρου. Ενόψει των προαναφερομένων, καθίσταται σαφές ότι το επίμαχο ποσό μη δηλωθέντων - παρακρατηθέντων φόρων δεν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, αφού δεν συντρέχει περίπτωση παρακράτησης και απόδοσης μεγαλύτερου ποσού απ'αυτό που προβλέπονταν κατά το νόμο, ούτε υπήρχε ερειδόμενη σε οποιαδήποτε άλλη νόμιμη βάση απαίτηση-αξίωσή του για επιστροφή του ποσού αυτού έναντι του Ελληνικού Δημοσίου. Ως εκ τούτου δεν καταλείπεται εν προκειμένω πεδίο εφαρμογής των προαναφερθεισών διατάξεων περί παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου και, κατ'επέκταση, το ποσό αυτό έπρεπε να ληφθεί υπόψη με βάση τα αναγραφόμενα στην επίμαχη 1^η και 2^η τροποποιητική δήλωση

φόρου εισοδήματός του ως εκπιπτώμενο ποσό κατά τη νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος και των λοιπών συμβεβαιωθέντων ποσών.

Επειδή, με το άρθρο 18 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) 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. γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.»

Επειδή, με το άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση....3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1174/2014 παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) κατά την υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα. Συγκεκριμένα διευκρινίζονται τα εξής: “1. Με την παράγραφο 25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994 (Α΄ 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ’ εξουσιοδότηση αυτού του νόμου. Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και οι διατάξεις του άρθρου 62 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων δεν έχουν πλέον εφαρμογή από 1.1.2014.

2. Οπότε, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), ήτοι από 1.1.2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών (οικ. ετών 2013 και προηγούμενα), μπορούν να υποβληθούν μέσα στη προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013). Για τις δηλώσεις αυτές θα επιβάλλονται οι ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).”

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1114/2016 «Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)» ορίζεται ότι η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, ΣτΕ 1378/2006, ΣτΕ 2950/2005, [ΣτΕ 1626/2001](#) κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣτΕ 3788/2005). Επομένως, υπό το καθεστώς του [άρθρου 19](#) του Κ. Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται, μεταξύ άλλων, στη μεν παράγραφο 11 ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν, στη δε παράγραφο 43 ότι,

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, εξάλλου, το άρθρο 84 του ίδιου Κώδικα ορίζει στην παράγραφο 7 ότι: «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» και όπως αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν.3842/2010 (Α' 58), ότι «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 [...]». Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν». Τέλος, κατά το άρθρο 90 παρ.2 το ν.2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού [...]» (Α' 247), «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, σύμφωνα με τη 408/2011 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1068/2012 δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου με κύριο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος, η οποία (δήλωση) υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της.

Επειδή, στο υπ' αριθμ.πρωτ. Δ12Α1165279 ΕΞ 2014/12.12.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών και σε αναφορά της υπ' αριθμ.408/2011 ομόφωνης γνωμοδότησης του ΝΣΚ (που έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ 1068/14-03-2012) επισημαίνεται ότι «Στην περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου η τριετής παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου γεννάται από τη καταβολή του (εάν κατά το χρονικό αυτό σημείο δεν υφίστατο όντως υποχρέωση καταβολής), 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, οπότε και αρχίζει ο χρόνος της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση αυτού του φόρου. Σε αυτή την περίπτωση εμπίπτει και η περίπτωση διενέργειας (κατά τις διατάξεις του ΚΦΕ) παρακράτησης φόρου, όπου η καταβολή αυτού παρίσταται νόμιμη, αλλά, η αξίωση του φορολογούμενου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς, καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του

Δημοσίου προς απόδοσή τους, 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.

Συνεχίζοντας το συλλογισμό του το Ν.Σ.Κ. διευκρίνισε πως ειδικότερα έχει κριθεί ότι 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, νομολογιακή λύση που υιοθετήθηκε ρητά με την παρ. 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994».

Επειδή εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του ν. 4446/2016, ορίζεται ότι *“φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ιδίου ως άνω νόμου, δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται”*.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε τις με αριθμ. 105636 και 205636 τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, στις 31/05/2017 και 20/07/2017, αντίστοιχα, ήτοι, μετά την πάροδο τριετίας από την ημερομηνία υποβολής της αρχικής δήλωσης του οικείου έτους, η φορολογική αρχή νομίμως διενήργησε την εκκαθάριση αυτών, καθώς η επαύξηση της φορολογητέας του ύλης ανάγεται στη δική του βούληση και επιλογή και ως τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εκκαθάρισης λόγω μη συμψηφισμού του ποσού του παρακρατηθέντος φόρου από το έτος 2010 φόρου (ποσού 14.197,74 €) από τον τελικώς οφειλόμενο φόρο κατά την εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, τέλος οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης /2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2011

Τελικό χρεωστικό ποσό: 66.376,24 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από την εκκαθάριση της 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και η διαφορά με το προηγούμενο ποσό της 1ης τροποποιητικής δήλωσης ύψους **11.230,82€** (66.376,24– 55.145,42), βεβαιώθηκε με τον αρ., χρηματικό κατάλογο.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7' ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.