



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12-12-2017

Αριθμ. Αποφ.: 2389

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. : 54630
Κώδικας
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ...2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού ... – Τ.Κ. ..., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην με αριθ. πρωτ. .../...-2017 αίτηση και στην με αριθ. πρωτ. .../...-2017 συμπληρωματική αίτηση περί της εκ νέου εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος και του συμψηφισμού παρακρατηθέντος φόρου για τα οικονομικά έτη 2005 (χρήση 2004), 2006 (χρήση 2005), 2007 (χρήση 2006),

2008 (χρήση 2007), 2009 (χρήση 2008), 2010 (χρήση 2009), 2011 (χρήση 2010), 2012 (χρήση 2011) και 2013 (χρήση 2012) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, είναι ελεύθερος επαγγελματίας και συγκεκριμένα δικηγόρος, ο οποίος έως τις ...-2017, δεν είχε υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για τα οικονομικά έτη 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014. Στις 07-02-2017 κάνοντας χρήση του Ν. 4446/2016 (“περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών...”), υπέβαλε εκπρόθεσμα αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για τα εν λόγω έτη, δηλώνοντας στους κωδικούς: 501 το καθαρό εισόδημα από το ατομικό του επάγγελμα, στον κωδικό 517 τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος και στον κωδικό 605 τον φόρο που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε από τον Δικηγορικό Σύλλογο, προσκομίζοντας και τις σχετικές βεβαιώσεις παρακράτησης φόρου, για τα αντίστοιχα χρόνια.

Κατά την εκκαθάριση των εκπρόθεσμων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2005 έως 2013, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ, δεν έλαβε υπόψη του τον παρακρατηθέντα και αποδοθέντα, από τον Δικηγορικό Σύλλογο, φόρο εισοδήματος, διότι οι κρινόμενες δηλώσεις υποβλήθηκαν μετά την παρέλευση τριετίας από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί. Ενώ, κατά την εκκαθάριση της εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 συμψηφίστηκε ο παρακρατηθείς φόρος, λόγω μη παρέλευσης τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της.

Ο προσφεύγων υπέβαλε στις ...2017 την με αριθμό πρωτοκόλλου ... αίτηση και στις ...2017 την με αριθμό πρωτοκόλλου ... συμπληρωματική αίτηση περί νέας εκκαθάρισης και συμψηφισμού του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος, για τα εν λόγω οικονομικά έτη.

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή, στη ... ΔΟΥ, των ως άνω αιτήσεων, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημα του προσφεύγοντος, περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης και συμψηφισμού του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος, για τα ανωτέρω οικονομικά έτη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ.....και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης, κατά το μέρος που δεν

συμψηφίστηκε το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου από τις φορολογηθείσες αμοιβές, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Με τα άρθρα 57 έως 61 του Ν. 4446/2016 προβλέπεται ειδική κατηγορία φορολογικών δηλώσεων παρελθόντων ετών με ειδικά χαρακτηριστικά, ως προς τον τρόπο υποβολής αυτών, τον τρόπο εκκαθάρισης και βεβαίωσης φόρου παρελθόντων ετών και την προθεσμία υποβολής τους.
- Οι ειδικές φορολογικές δηλώσεις του άρθρου 57 του Ν. 4446/2016 χαρακτηρίζονται επιπροσθέτως από τη χορήγηση ευεργετημάτων που προβλέπονται στο άρθρο 59 του ίδιου νόμου και την απαγόρευση ανάκλησης υποβληθέντων φορολογικών δηλώσεων που προβλέπεται στο άρθρο 61 του ίδιου νόμου.
- Δεν νοούνται νομικά εκπρόθεσμες οι ειδικές φορολογικές δηλώσεις του άρθρου 57 του Ν. 4446/2016, επειδή τα ανωτέρω προαναφερόμενα ισχύουν για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, με μορφή αποσβεστικής προθεσμίας (ήτοι από την δημοσίευσή του ως άνω νόμου έως τις 31-05-2017).
- Το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α 1165279 ΕΞ 2014/12-12-2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα “Συμψηφισμός παρακράτησης φόρου εισοδήματος σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος”, αφορά περιπτώσεις εκπρόθεσμων -σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες γενικές διατάξεις- δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται οι ειδικές φορολογικές δηλώσεις του άρθρου 57 του Ν. 4446/2016.
- Η ειδική κατηγορία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που προβλέπει το άρθρο 57 του Ν. 4446/2016, στοιχειοθετεί “επιγενόμενο λόγο”, με την έννοια της γνωμοδότησης με αριθμό 408/2011 του Ν.Σ.Κ.
- Η αξίωση για συμψηφισμό του παρακρατηθέντος και προκαταβληθέντος φόρου εισοδήματος προγενέστερων ετών μπορεί να γεννηθεί από επιγενόμενο λόγο, εφόσον το αχρεώστητο της εν λόγω καταβολής προκύψει ύστερα από διενεργηθείσα εκκαθάριση και βεβαίωση φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 57 έως 61 του Ν. 4446/2016.
- Οι ειδικές φορολογικές δηλώσεις του άρθρου 57 του Ν. 4446/2016 περιάπτονται του ειδικού εντύπου (Ε1 και δομή-περιεχόμενο αυτού) που ορίζει η ΠΟΛ.1006/2017 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016.
- Ο ειδικός έντυπος τύπος των ειδικών φορολογικών δηλώσεων του άρθρου 57 του Ν. 4446/2016, οικονομικών ετών 2005 έως 2014, προβλέπει την υποχρέωση δήλωσης συμψηφισμού του φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκε κατά τη διάρκεια του αντίστοιχου οικονομικού έτους.
- Ο ειδικός έντυπος τύπος των εκκαθαριστικών σημειωμάτων, οικονομικών ετών 2005 έως 2014, υποχρεώνει την αναγραφή των φόρων που παρακρατήθηκαν κατά τη διάρκεια του αντίστοιχου οικονομικού έτους καθώς και το συμψηφισμό του φόρου που παρακρατήθηκε με το φόρο που αναλογεί.

- Τα εκκαθαριστικά σημειώματα, οικονομικών ετών 2005 έως 2013, ανατιολόγητα δεν αναγράφουν το φόρο που παρακρατήθηκε και αναγράφεται στην οικεία δήλωση, με αποτέλεσμα στα ως άνω εκκαθαριστικά σημειώματα, ως δημόσια έγγραφα, να παραλείπεται η βεβαίωση αληθούς γεγονότος, το οποίο έχει έννομες συνέπειες με την έννοια του άρθρου 242 παρ.1 του Π.Κ.
- Οι προαναφερόμενες μη νόμιμες παραλείψεις βεβαίωσης αληθών γεγονότων, προκαλούν με αιτιώδη πρόσφορο τρόπο την παράλειψη νόμιμης εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος, για τα ανωτέρω οικονομικά έτη.
- Μη νόμιμα, υπαίτια και επί ζημιά του δεν διενεργείται συμψηφισμός του φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκε κατά τη διάρκεια των ανωτέρω οικονομικών ετών, ύψους 2.342,81€.
- Το άρθρο 60 παρ.1 εδαφ. β του Ν. 4446/2016 δεν αφορά φορολογικές δηλώσεις από τις οποίες προκύπτει προκαταβολή φόρου εισοδήματος για τα επόμενα έτη.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 61 παρ.1 εδαφ. α΄ του Ν.2238/94** ορίζεται ότι: «1. Κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημα του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ». Στη συνέχεια το ως άνω εδάφιο τροποποιήθηκε με το άρθρο 8 παρ.1 Ν.4110/2013 και με την περ.8 της υποπαρ. Δ.2 της παρ.Δ του άρθρου πρώτου Ν.4152/2013, από το οικονομικό έτος 2013 και μετά ως ακολούθως «Κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, ανεξάρτητα από το αν υπόκειται ή όχι σε φόρο, έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση εφόσον έχει συμπληρώσει το δέκατο όγδοο (18ο) έτος της ηλικίας του, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 5 και εφόσον δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί προσώπων που βαρύνουν τους φορολογούμενους του άρθρου 7».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 52 παρ. 5 του Ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι: «5.α) Επί των δικηγορικών αμοιβών οφείλεται προκαταβολή φόρου 15% με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 58. Ο τρόπος, η διαδικασία, ο χρόνος και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια υπολογισμού και απόδοσης του φόρου αυτού καθορίζεται με την απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση της υποπαραγράφου ζ' της παρούσας παραγράφου. Δεν υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος επί των αμοιβών για παραστάσεις, καθώς και για κάθε άλλη νομική υπηρεσία που παρέχουν δικηγόροι οι οποίοι συνδέονται με τον εντολέα τους με σύμβαση έμμισθης εντολής και αμείβονται με πάγια αντιμισθία. β)... γ) Κάθε δικηγορικός σύλλογος ή ταμείο συνεργασίας ή διανεμητικός λογαριασμός οποιασδήποτε νομικής μορφής υποχρεούται να παρακρατεί φόρο εισοδήματος με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί οποιουδήποτε ποσού καταβάλλει ως μέρισμα σε δικηγόρο.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, ορίζεται 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθ. 84 του ν. 2238/94 ορίζεται : «*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 επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της οποιαδήποτε τρόπο αποδοχής της... Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.*»

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 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, με τις διατάξεις του Ν. 4446/2016 αναφορικά με την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών και ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 σχετικά με τη ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων, ορίζεται ότι: “1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α’ 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016”.

Σύμφωνα με την (παρ. 1 του άρθρου 30 του Ν. 4474/2017 ΦΕΚ Α’ 80/07-06-2017) η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν. 4446/2016 (Α’ 240) παρατείνεται από τότε που έληξε μέχρι και τις 30.9.2017.

Περαιτέρω, η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.1 παρατάθηκε από τότε που έληξε (30.9.2016) αρχικά μέχρι και τις2017 και στη συνέχεια μέχρι και τις2017, με τη παρ.1 άρθρου 30 Ν.4474/2017, ΦΕΚ Α 80, όπως αυτή αντικαταστάθηκε διαδοχικά με το άρθρο δέκατο τέταρτο Ν.4490/2017, ΦΕΚ Α 150/11.10.2017 και με το άρθρο 11 Ν.4499/2017, ΦΕΚ Α 176/....2017.

2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. Μετά την υποβολή της δήλωσης διενεργείται, κατά περίπτωση, άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997 (Α’ 179), ή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1006/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ορίζονται τα εξής:

1. Οι δηλώσεις υποβάλλονται στον αρμόδιο κατά την κείμενη νομοθεσία προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται χειρόγραφα...

3. Επί του σώματος των χειρόγραφα υποβαλλόμενων δηλώσεων αναγράφεται ρητά ότι «η δήλωση υποβάλλεται βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 61 του Ν. 4446/2016». Στις

περιπτώσεις υποβολής δήλωσης φυσικών προσώπων και ατομικών επιχειρήσεων αναγράφεται επιπλέον από τον υπόχρεο και ότι «Δεν εμπίπτω στις εξαιρέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60 του Ν. 4446/2016». Η αναγραφή των ανωτέρω εξομοιώνεται με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 (Α' 70). Αν δεν αναγραφούν οι ως άνω φράσεις, θεωρείται ότι η υποβληθείσα δήλωση δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016....

5. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται σύμφωνα με την παρούσα ρύθμιση, εκκαθαρίζονται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις κατά το έτος που αφορούν. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η δήλωση θα προβαίνει στην εκκαθάριση της υπολογίζοντας τον πρόσθετο φόρο, κατά περίπτωση, κατ' εφαρμογή των άρθρων 57 και 58 του Ν. 4446/2016“.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 της ως άνω ΠΟΛ, ορίζονται τα εξής:

1. Για τις δηλώσεις που αφορούν απόδοση φόρου εισοδήματος, και λοιπών φόρων, τελών, εισφορών, εκ των αναφερομένων στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013, εφαρμόζονται κατά περίπτωση οι διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται χειρόγραφα...

Επειδή, σε συνέχεια της ΠΟΛ 1006/2017, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1009/2017, με την οποία παρέχονται οι παρακάτω διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις των άρθρων 57 και 58: “Ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων - Λοιπές περιπτώσεις υπαγωγής στη ρύθμιση“:

Α) 1. Στη ρύθμιση δύνανται να υπαχθεί κάθε φορολογούμενος, ήτοι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Δεν δύνανται να υπαχθούν στη ρύθμιση τα φυσικά πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 60 του νόμου.

2. Με τη ρύθμιση παρέχεται η δυνατότητα στους φορολογούμενους από τις 22.12.2016, ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 4446/2016, μέχρι τις 31.5.2017 να υποβάλουν δηλώσεις, με μείωση ή απαλλαγή, υπό προϋποθέσεις και κατά περίπτωση, από τις κατά νόμο επιβαρύνσεις μη υποβολής, ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ή καταβολής (πρόσθετους φόρους και πρόστιμα). Για δηλώσεις που αφορούν σε χρήσεις, έτη ή υποθέσεις μέχρι 31.12.2013, εφόσον προκύπτει φόρος για καταβολή και οι σχετικές δηλώσεις υποβληθούν μέχρι τις 31.3.2017, ο οφειλόμενος πρόσθετος φόρος κατά τα άρθρα 1 και 2 του Ν. 2523/1997 ορίζεται στο 8% του κύριου φόρου που προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση. Εφόσον οι δηλώσεις υποβληθούν μετά τις 31.3.2017 και μέχρι τη λήξη της ρύθμισης (31.5.2017) ο οφειλόμενος πρόσθετος φόρος ορίζεται στο 10% του κύριου φόρου που προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση. Ο κατά τα ανωτέρω προσδιορισθείς πρόσθετος φόρος αναπροσαρμόζεται περαιτέρω βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής του πίνακα της παρ. 4 του άρθρου 57, αναλόγως του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης και στρογγυλοποιείται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα. Β) Δηλώσεις που δύνανται να υποβληθούν σύμφωνα με τη ρύθμιση: “Με τη ρύθμιση παρέχεται η δυνατότητα στους φορολογούμενους να υποβάλουν μη υποβληθείσες ή ανακριβώς ή ελλιπώς υποβληθείσες δηλώσεις, αρχικές ή τροποποιητικές, μηδενικές ή

χρεωστικές, ακόμη και πληροφοριακού χαρακτήρα. Οι δηλώσεις υποβάλλονται στον αρμόδιο κατά τις κείμενες διατάξεις Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., χειρόγραφα ή ηλεκτρονικά, κατά περίπτωση, και καταχωρίζονται στα οικεία βιβλία μεταγραφής σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1006/16.1.2017 (Β' 43/17.1.2017)..."

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1009/19-01-2017, στο ειδικό μέρος, σχετικά με την "υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων", διευκρινίζονται τα ακόλουθα: "1. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 4446/2016, στη ρύθμιση για υποβολή των δηλώσεων με βάση τις υπόψη διατάξεις υπάγονται οι αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 61 του Ν. 4446/2016, ορίζεται ότι: "1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται".

Επειδή, στο γενικό μέρος, της ΠΟΛ 1009/19-01-2017, παρ. 1 του άρθρου 61 ορίζεται ότι: "1. Οι καταβολές (πιστώσεις στις οφειλές αυτές) που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται (είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, περιλαμβανομένης της παραγραφής)".

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 2 Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: "2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη φορολογική διοίκηση έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας".

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε τις αρχικές δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος των οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 κατά την 07/02//2017, ήτοι μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις και η αξίωση για συμψηφισμό (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου των εν λόγω οικονομικών ετών σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, οι ως άνω αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2005 έως 2014, υποβλήθηκαν εντός του 2017 ενώ η παρακράτηση φόρου επί των παραστάσεων και μερισμάτων που διενεργήθηκε από τον Δικηγορικό Σύλλογο, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 2.342,81€, έλαβε χώρα εντός των οικείων οικονομικών ετών, η αξίωση για έκπτωση (συμψηφισμό)

του καταβληθέντος, από το έτος 2004 έως το 2012, αντίστοιχα φόρου από τον τελικώς οφειλόμενο φόρο, είχε ήδη παραγραφεί κατά το χρόνο υποβολής των ως άνω αντίστοιχων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Συνεπώς, η εκκαθάριση χωρίς συμψηφισμό του ποσού του παρακρατηθέντος φόρου κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των ανωτέρω οικονομικών ετών, είναι ορθός και σύμφωνος με τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, ότι η μη βεβαίωση της παρακράτησης φόρου στα εκκαθαριστικά σημειώματα, οικονομικών ετών 2005 έως 2013, επιφέρει τις έννομες συνέπειες του άρθρου 242 παρ.1 του Π.Κ., λόγω του ότι παραλείπεται η βεβαίωση αληθούς γεγονότος, αναφέρουμε ότι η υπηρεσία ενήργησε, ως όφειλε, εφαρμόζοντας τις γενικές διατάξεις περί τριετούς παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου που την δεσμεύουν σε κάθε παρόμοια περίπτωση.

Επειδή, από την νομολογία προκύπτει ότι οι φορολογικοί νόμοι ερμηνεύονται στενά γραμματικά και δεν επιτρέπεται η διασταλτική ερμηνεία τους στο φορολογικό δίκαιο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ο έλεγχος της συνταγματικότητας του νόμου, δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης αλλά ανήκει στην δικαιοδοσία των δικαστηρίων, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης ...-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2005 :

Τελικό ποσό: 0,00 €

Οικονομικό Έτος 2006 :

Τελικό ποσό: 0,00 €

Οικονομικό Έτος 2007 :

Τελικό ποσό: 0,00 €

Οικονομικό Έτος 2008 :

Τελικό ποσό: 0,00 €

Οικονομικό Έτος 2009 :

Τελικό ποσό: 0,00 €

Οικονομικό Έτος 2010 :

Τελικό ποσό: 0,00 €

Οικονομικό Έτος 2011 :

Ποσό πληρωμής: 108,18 €

(πλέον τέλους επιτηδεύματος ποσού 300,00€)

Οικονομικό Έτος 2012 :

Ποσό πληρωμής: 2.269,94 €

Οικονομικό Έτος 2013 :

Ποσό πληρωμής: 1.053,93 €

Τα παραπάνω ποσά προέκυψαν με: α) το με αριθμ. ειδ. .../...-2017 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. Έτους 2005, β) το με αριθμ. ειδοπ. .../...-2017 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. Έτους 2006, γ) το με αριθμ. ειδ. .../...-2017 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. Έτους 2007, δ) το με αριθμ. ειδ. .../...-2017 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. Έτους 2008, ε) το με αριθμ. ειδ. .../...-2017 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. Έτους 2009, στ) το με αριθμ. ειδ. .../...-2017 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. Έτους 2010, ζ) το με αριθμ. ειδ. .../...-2017 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικον. Έτους 2011, η) το με αριθμ. ειδ. .../...-2017 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. Έτους 2012 και θ) το με αριθμ. ειδ. .../...-2017 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. Έτους 2013, της Γ.Γ.Π.Σ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ 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.