



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Καλλιθέα 09/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4214

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
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 ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 14/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά α) του με αριθμ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων της Γ.Γ.Π.Σ., οικονομικού έτους 2009 και β) του με αριθμ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων της Γ.Γ.Π.Σ., οικονομικού έτους 2010, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Το με αριθμ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων της Γ.Γ.Π.Σ., οικονομικού έτους 2009 και β) το με αριθμ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων της Γ.Γ.Π.Σ., οικονομικού έτους 2010, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

α) Με το με αριθμ. ειδοποίησης προσαλλόμενο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων της Γ.Γ.Π.Σ., που εκδόθηκε στις, δυνάμει της με αριθμ. /2016 υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, προέκυψε στον προσφεύγοντα ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 3.051,62 ευρώ.

Στην εν λόγω αρχική δήλωση που υπέβαλε εκπρόθεσμα ο προσφεύγων, δήλωσε, μεταξύ άλλων, το καθαρό του εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ύψους 18.244,36 ευρώ, όπως αυτό προέκυψε από τη βεβαίωση αποδοχών του εργοδότη του, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε στο παραπάνω ποσό, ύψους 1.521,89 ευρώ. Ωστόσο κατά την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης από τη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών δε λήφθηκε υπόψη το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου, με αποτέλεσμα να προκύψει για τον προσφεύγοντα συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 3.051,62 ευρώ, αποτελούμενο από κύριο φόρο ποσού 1.685,98 ευρώ και πρόσθετο φόρο λόγω εκπρόθεσμης υποβληθείσας δήλωσης ποσού 1.365,64 ευρώ.

β) Με το με αριθμ. ειδοποίησης προσαλλόμενο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων της Γ.Γ.Π.Σ., που εκδόθηκε στις, δυνάμει της με αριθμ. /2016 υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, προέκυψε στον προσφεύγοντα ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 2.991,03 ευρώ.

Στην εν λόγω αρχική δήλωση που υπέβαλε εκπρόθεσμα ο προσφεύγων, δήλωσε, μεταξύ άλλων, το καθαρό του εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ύψους 19.079,35 ευρώ, όπως αυτό προέκυψε από τη βεβαίωση αποδοχών του εργοδότη του, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε στο παραπάνω ποσό, ύψους 1.786,12 ευρώ. Ωστόσο κατά την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης από τη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών δε λήφθηκε υπόψη το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου, με αποτέλεσμα να προκύψει για τον προσφεύγοντα συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 2.991,03 ευρώ, αποτελούμενο από κύριο φόρο ποσού 1.769,84 ευρώ και πρόσθετο φόρο λόγω εκπρόθεσμης υποβληθείσας δήλωσης ποσού 1.221,19 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσαλλόμενων πράξεων και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος, με την αφαίρεση από τον αναλογούντα φόρο του ποσού του παρακρατηθέντος φόρου, ύψους 1.521,89 ευρώ για οικονομικό έτος 2009 και ύψους 1.786,12 ευρώ για το οικονομικό έτος 2010,

ο οποίος αποδόθηκε νομίμως και εμπροθέσμως στο Ελληνικό Δημόσιο, Ο προσφεύγων προβάλλει του παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η φορολογική αρχή παράνομα και εσφαλμένα κατά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος

οικονομικών ετών 2009 και 2010 δεν αφαιρέσει τον αναλογούντα επ' αυτών παρακρατηθέντα φόρο μισθωτών υπηρεσιών.

- Παραβιάζεται η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και του ενιαυσίου του φόρου επειδή καλούνται δύο διαφορετικά πρόσωπα να καταβάλουν τον ίδιο ακριβώς φόρο, ήτοι το φόρο μισθωτών υπηρεσιών οικ. ετών 2009 και 2010.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«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, στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010 και ισχύει σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1204/29.12.2010 για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από 23/4/2010 και μετά, ορίζεται:

«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, όπως αναφέρεται και στα με αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1083618 ΕΞ 2014 / 30-05-2014 και Δ12Α1178060ΕΞ 2013 / 18-11-2013 έγγραφα της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με την 408/2011 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1068/14.3.2012 και έχει εφαρμογή για φορολογικά έτη προ εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2009 και 2010 στις, εκπρόθεσμα και αφού είχαν παρέλθει πάνω από τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές έπρεπε να είχαν υποβληθεί, έχουν ισχύ οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και συνεπώς ορθώς κατά την εκκαθάριση των εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων οικονομικών ετών 2009 και 2010 η Φορολογική Διοίκηση δεν έλαβε υπόψη και δεν αφαιρέσει το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου από τον υπολογιζόμενο βάσει κλίμακας συντελεστών κύριο φόρο.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«18. Για την υποβολή μετά την 1.1.2014, εκπρόθεσμων χρεωστικών δηλώσεων που αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις έως 31.12.2013, επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης»,

και με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου:

«1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 4 και 6 του άρθρου 2 του ν. 2523/97 ισχύει:

«4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

6. Ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται και συμβεβαιώνεται με το φόρο της δήλωσης.....»

Επειδή σύμφωνα με τη ΠΟΛ 1109/10-05-2011 προβλέπεται: « 4. Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 26 του ν.3943/2011, αντικαθίσταται η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν.2523/1997, και περιορίζονται τα ανώτατα ποσοστά των πρόσθετων φόρων, που

προβλέπονται από το άρθρο 1 αυτού, τα οποία σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό (60%), αντί του εκατό τοις εκατό (100%) που ίσχυε, για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται, αντί του διακόσια τοις εκατό (200%) που ίσχυε, για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης. Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τις 31 Μαρτίου 2011 καθώς και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τις 31 Μαρτίου 2011, ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως και εφαρμόζονται για όσους υπόχρεους αναφέρονται στο άρθρο 1 του ν.2523/1997, ανεξαρτήτως χρήσεως που αφορούν.»

Ως εκ τούτου κι επειδή οι με αριθμ. και αρχικές εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 αντίστοιχα υποβλήθηκαν τον Μάιο του 2016 και συνεπεία αυτών την εκδόθηκαν τα προσβαλλόμενα εκκαθαριστικά σημειώματα, η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα πρέπει να τροποποιηθεί ως προς το ποσό του πρόσθετου φόρου. Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις το ποσό του πρόσθετου φόρου δεν μπορεί να υπερβεί το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης ,ήτοι ποσό πρόσθετου φόρου = ποσό κύριου φόρου x 60%.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 14/07/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος και την τροποποίηση της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης ως εξής:

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

α)Οικονομικό έτος 2009

Τελικό Χρεωστικό: 2.697,57 € (ήτοι κύριος φόρος 1.685,98 € πλέον πρόσθετος φόρος 60% λόγω εκπρόθεσμης υποβληθείσας δήλωσης 1,011,59 €).

β)Οικονομικό έτος 2010

Τελικό Χρεωστικό: 2.831,74 € (ήτοι κύριος φόρος 1.769,84 € πλέον πρόσθετος φόρος 60% λόγω εκπρόθεσμης υποβληθείσας δήλωσης 1,061,90 €).

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΦΗΡΑΣ

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).