



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 01/09/2016

Αριθμός απόφασης: 2817

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 αριθ. 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 27/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά του υπ' αριθμ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2005, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το υπ' αριθμ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2005, του οποίου ζητείται η επανεξέταση.

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 27/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το με αριθμ. ειδοποίησης προσβαλλόμενο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που εκδόθηκε στις, δυνάμει της με αριθμ. /2015 υποβληθείσης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, προέκυψε στον προσφεύγοντα ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 18.907,89 ευρώ.

Στην εν λόγω αρχική δήλωση που υπέβαλε εκπρόθεσμα ο προσφεύγων, δήλωσε το καθαρό του εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ύψους 39.503,81 ευρώ, όπως αυτό προέκυψε από τη βεβαίωση αποδοχών του εργοδότη του, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε στο παραπάνω ποσό, ύψους 9.702,75 ευρώ. Ωστόσο κατά την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης από τη Δ.Ο.Υ. δε λήφθηκε υπόψη το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου, με αποτέλεσμα να προκύψει για τον προσφεύγοντα συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 18.907,89 ευρώ, αποτελούμενο από κύριο φόρο ποσού 9.951,52 ευρώ και πρόσθετο φόρο λόγω εκπρόθεσμης υποβληθείσας δήλωσης ποσού 8.956,37 ευρώ

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το ποσό των 9.702,75 ευρώ είχε παρακρατηθεί και αποδοθεί ως φόρος από την εργοδότη εταιρεία του, όπως προκύπτει αναμφισβήτητα από τη βεβαίωση αποδοχών οικονομικού έτους 2005 την οποία προσκομίζει. Συνεπώς το ως άνω ποσό του παρακρατηθέντος φόρου, έπρεπε να αφαιρεθεί από τον υπολογιζόμενο βάσει κλίμακας συντελεστών κύριο φόρο και ο καταλογισθείς κύριος φόρος έπρεπε να ανέρχεται στο ποσό μόνο των $(9.951,52 - 9.702,75) = 248,77$ ευρώ.
- Η αφαίρεση του ποσού του παρακρατηθέντος φόρου από τον υπολογιζόμενο βάσει συντελεστών κύριο φόρο είναι ανεξάρτητη από το εμπρόθεσμο ή μη της υποβολής της σχετικής δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, ενώ δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής ή άλλης απόσβεσης της έκπτωσης του παρακρατηθέντος φόρου, αφού στην προκειμένη περίπτωση ο παρακρατηθείς φόρος δεν υπερβαίνει τον αναλογούντα και δεν υπάρχει ζήτημα αξιώσεως για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.
- Το ποσό του προσθέτου φόρου λόγω εκπρόθεσμου συναρτάται με το ύψος του κυρίου φόρου που προκύπτει ως οφειλόμενος, συνεπώς ο αντίθετος στον νόμο μη συνυπολογισμός του παρακρατηθέντος ποσού φόρου για να συναχθεί το ποσό του κυρίου φόρου καθιστά

αντίθετο στον νόμο, και συγκεκριμένα στη διάταξη του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, και τον καταλογισμό με το προσβαλλόμενο εκκαθαριστικό σημείωμα του πρόσθετου φόρου ύψους 8.956,37 ευρώ.

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 Εξωτερικών, 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, 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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2005 στις 10/11/2015, εκπρόθεσμα και αφού είχαν παρέλθει τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί, έχουν ισχύ οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις. Συνεπώς ορθώς κατά την εκκαθάριση της εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης οικονομικού έτους 2005 η Φορολογική Διοίκηση δεν έλαβε υπόψη και δεν αφαίρεσε το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου από τον υπολογιζόμενο βάσει κλίμακας συντελεστών κύριο φόρο, λανθασμένα όμως υπολόγισε το ποσοστό του πρόσθετου φόρου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης σε 90% αντί για 60% που είναι το ανώτερο όριο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 και ισχύει για τις δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά την 30/03/2011.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27/04/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ, ως προς το ποσό του φόρου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης.

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

Κύριος Φόρος:	9.951,52 €
Φόρος λόγω Εκπροθέσμου:	<u>5.970,91 €</u>
Τελικό Χρεωστικό:	15.922,43 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4
ΚΑΦΗΡΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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).