



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 12/05/2016

Αριθμός απόφασης: 1707

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. Β1 1052867 ΕΞ 2015/21.04.2015 (ΦΕΚ 815 / τ. Β' / 07.05.2015) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των από και με αριθμ. ειδοπ. εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς (άρθρ. 5 ν. 3833/2010) οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τα από και με αριθμ. ειδοπ. εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς (άρθρ. 5 ν. 3833/2010) οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων αιτείται την ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Το αριθ. πρωτ. (.....) έγγραφο – απάντηση της Δ.Ο.Υ. επί του με αριθ. πρωτ. εγγράφου – ερωτήματος της Υπηρεσίας μας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στις τροποποιητική – συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, δηλώνοντας στον κωδικό 659 (*Εισοδήματα του 2009 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ κτλ*») αντιστοίχως, εισόδημα προηγούμενων ετών (1998 – 2000) από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. ποσού €15.792.626,95 και τόκους οικονομικών ετών 2009 και 2010 ποσών €389.445,22 και €553.483,32 αντιστοίχως.

Βάσει της ως άνω δήλωσης, εκδόθηκαν α) το από και με αριθμ. ειδοπ. εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος με το οποίο δεν προέκυψε επιπλέον φορολογική υποχρέωση και β) το από και με αριθμ. ειδοπ. (ΑΧΚ) εκκαθαριστικό σημείωμα έκτακτης εισφοράς (άρθρ.5 ν. 3833/2010) με το οποίο προέκυψε επιπλέον έκτακτη εισφορά συνολικού ποσού €166.980,74, επί συνολικού επιπλέον ποσού στον κωδ. 659 ύψους €16.698.074,25 [€389.445,22 (τόκοι οικ. έτους 2009) + €553.483,32 (τόκοι οικ. έτους 2010) + €15.755.145,71 (εισόδημα από την πώληση μετοχών οικ. ετών 1999 – 2001 όπως αναμορφώθηκε από τη Δ.Ο.Υ.)].

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω εκκαθαριστικών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τη διαγραφή μέρους της επιβληθείσας έκτακτης εισφοράς ποσού €157.551,46 (€15.755.145,71 x 1%), προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Τα ως άνω εισοδήματα δηλώθηκαν συμπληρωματικά στο τελευταίο μη παραγεγραμμένο έτος, δηλαδή οικονομικό έτος 2010, βάσει της ΠΟΛ 1174/14.07.2014, ενώ αφορούν εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά τα προηγούμενα έτη όταν δεν υπήρχε η υποχρέωση να δηλωθούν τότε.
- Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 3833/2010, η έκτακτη εισφορά επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα που αποκτήθηκε στο οικονομικό έτος 2010.
- Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 3 του ν. 2238/1994 (παρ. 1 του άρθρ. 8 του ν. 4172/2013), ο φόρος εισοδήματος επιβάλλεται επί των κατ' έτος κτηθέντων εισοδημάτων (αρχή του ετήσιου της φορολογίας και της αυτοτέλειας των φορολογικών ετών), το οποίο ισχύει και για την επιβολή οποιουδήποτε άλλου φόρου, τέλους ή εισφοράς επί του εισοδήματος δεδομένου έτους.
- Η επιβολή έκτακτης εισφοράς επί των εισοδημάτων παρελθόντων ετών είναι αντίθετη προς τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθρου 4 και της παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος περί ισότητας των πολιτών και της άνευ διακρίσεως συνεισφοράς στα δημόσια βάρη.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε, οριζόταν ότι: *«Τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, εκτός της περίπτωσης που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 5 του ν. 3833/2010 οριζόταν ότι:

«1. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά ποσοστού ένα τοις εκατό (1%) επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς. Επίσης στο εισόδημα των φυσικών προσώπων τα οποία φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ΄ Ψηφίσματος του έτους 1975 (ΦΕΚ 23 Α).

2. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010, εφόσον αυτό είναι εκατό χιλιάδες ευρώ (€100.000) και άνω. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1174/14.07.2014 διευκρινίσθηκε ότι:

«[...] 2. Οπότε, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2014), όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2014), 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.4174/2014). Για τις δηλώσεις αυτές θα επιβάλλονται οι ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2014).

4. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι οι εν λόγω εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις που συμπληρώνουν ποσά τα οποία ορίζονταν ρητά στην παρ.2 του άρθρου 19 του Ν.2238/1994 και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η προστιθέμενη διαφορά δαπάνης, υποβάλλονται χωρίς την επιβολή κυρώσεων, μέσα στη προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2014) και εφόσον με την παράλειψη δήλωσης αυτών των ποσών στην αρχική δήλωση δεν παραβιάστηκε φορολογική διάταξη διότι εκείνο το έτος δεν υπήρχε υποχρέωση συμπλήρωσής τους στο έντυπο της φορολογικής δήλωσης. Στην περίπτωση όμως που το κρίσιμο έτος έχει παραγραφεί το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, τότε μόνο γι' αυτά τα ποσά, και εφόσον αποδεδειγμένα δεν έχουν αναλωθεί, μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση στο επόμενο μη παραγραφόμενο έτος και εφεξής».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1044454 ΕΞ 2016/18.03.2016 έγγραφο του τμήματος Α' της Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης σε εισοδήματα παραγεγραμμένων ετών, τα οποία δηλώνονται στο επόμενο μη παραγεγραμμένο έτος, προκειμένου να ληφθούν υπόψη κατά το σχηματισμό ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών» διευκρινίσθηκαν τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011-2015.

2. Επίσης, με το άρθρο 52 του ν. 4305/2014 ορίστηκε ότι, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, επιβάλλεται και στα εισοδήματα που αποκτώνται κατά τα φορολογικά έτη 2015 και 2016.

3. Επιπλέον, σύμφωνα με πάγια θέση της Φορολογικής Διοίκησης, επιτρέπεται η υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης (συμπληρώνοντας συγκεντρωτικά εισόδημα προηγούμενων ετών που δεν υπήρχε υποχρέωση να δηλωθεί όταν αποκτήθηκε, πχ. μερίσματα, πώληση μετοχών, τόκοι κλπ ή ποσά που δεν αποτελούν εισόδημα αλλά καλύπτουν τεκμήρια, όπως πχ. εκποίηση περιουσιακών στοιχείων), χωρίς την επιβολή κυρώσεων, **στο αμέσως επόμενο μη παραγεγραμμένο έτος**, δεδομένου ότι με την παράλειψη αυτή δεν παραβιάζεται κάποια φορολογική διάταξη.

4. Για το λόγο αυτό, εισοδήματα παλαιότερων ετών, που αποκτήθηκαν πριν από την επιβολή της εισφοράς και δεν ήταν υποχρεωτικό να δηλωθούν, δύνανται να δηλώνονται εκπρόθεσμα στο πρώτο μη παραγεγραμμένο έτος, που σήμερα είναι η χρήση 2010 (οικονομικό 2011), **στοιχείου τα εισοδήματα άρχισε να επιβάλλεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Η δυνατότητα αυτή έχει δοθεί, διότι κάποια εισοδήματα που δεν είχαν υποχρέωση να δηλωθούν και συνεπώς δεν καθιστούν παράβαση για τον φορολογούμενο, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να ληφθούν υπόψη κατά το σχηματισμό κεφαλαίων προηγούμενων ετών.**

5. Μετά από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται ότι, **δεν επιβάλλεται εισφορά αλληλεγγύης σε εισοδήματα που αποκτήθηκαν πριν από την 2010 (οικονομικό 2011), ακόμη κι αν δηλωθούν εκ των υστέρων σε έτος του οποίου τα εισοδήματα υπόκεινται σε εισφορά, διότι το γεγονός αυτό είναι διαδικαστικό και δεν καθιστά τα εισοδήματα αυτά εισοδήματα του οικονομικού έτους 2011.**

6. Κατ' ανάλογη εφαρμογή, τα παραπάνω ισχύουν και για τις άλλες εισφορές που επιβλήθηκαν, δηλαδή την έκτακτη εφάπαξ εισφορά στα εισοδήματα άνω των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ του ν. 3833/2010 και της εισφοράς στα εισοδήματα πάνω από εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000) του ν. 3758/2009».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, με την από τροποποιητική – συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, δήλωσε, μεταξύ άλλων, στον κωδικό 659 (*Εισοδήματα του 2009 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ κτλ*) εισόδημα προηγούμενων ετών (1998 – 2000) από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. το οποίο αναμορφώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στο ποσό των €15.755.145,71 επί του οποίου υπολογίσθηκε πρόσθετη έκτακτη εισφορά ποσού €157.551,46.

Επειδή, όπως αναφέρεται και στο με αριθμ. πρωτ. (.....) έγγραφο – απάντηση της Δ.Ο.Υ. επί του με αριθμ. πρωτ. ερωτήματος που της διαβίβασαμε σχετικά με το τελικώς προσδιορισθέν εισόδημα από την πώληση των μετοχών που δηλώθηκε στην ως άνω τροποποιητική – συμπληρωματική δήλωση και τα έτη στα οποία ανάγεται, προκύπτει ότι το ποσό ανερχόταν στα €15.755.145,71 και αφορά στα έτη 1998 – 2000.

Επειδή, με το συμπροσβαλλόμενο εκδοθέν από και με αριθμ. ειδοπ. Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 δεν προέκυψε πρόσθετη φορολογική υποχρέωση, καθώς το υπό κρίση ποσό δηλώθηκε στον κωδικό 659 (*Εισοδήματα του 2009 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ κτλ*).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το από και με αριθμ. ειδοπ. (ΑΧΚ)
Εκκαθαριστικό Σημείωμα Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων και Σχολάζουσας
Κληρονομιάς (άρθρ.5 ν. 3833/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πρέπει να τροποποιηθεί
και η πρόσθετη οφειλόμενη έκτακτη εισφορά να μειωθεί κατά το ποσό των €157.551,46.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της (ΑΦΜ) και την **τροποποίηση** του από
..... και με αριθμ. ειδοπ. (ΑΧΚ) Εκκαθαριστικού Σημειώματος Έκτακτης
Εισφοράς Φυσικών Προσώπων και Σχολάζουσας Κληρονομιάς (άρθρ.5 ν. 3833/2010) του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. βάσει των ανωτέρω.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ. έτος 2010:

Έκτακτη εισφορά: € 9.429,29 [€ 166.980,74 – € 157.551,46]

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση
στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).