



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

9/10/2013

Αριθμός απόφασης:

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 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. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της απόφασης ΠΟΛ 1209/06.09.2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.
2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ 1211/12-9-2013 του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του....., ΑΦΜ....., κατοίκου, οδός....., η οποία κατατέθηκε στοστις....., κατά του υπ' αρ.μερικού φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον.έτους 2003 και τα προσκομιζόμενα σε αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Το απόμερικό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου τουτου οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 6/8/2013 οικεία έκθεση ελέγχου του ελεγκτή
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 9/10/2013. εισήγηση της υπαλλήλου

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου υποβολής στοενδικοφανούς προσφυγής....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμακαι μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επάγεται τα ακόλουθα:

Για το υπ' αριθ..... Φύλλο Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος οικονομικού έτους 2003, με το οποίο επεβλήθη κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 30.855,66 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 37.026,79 ευρώ .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 του Ν. 2238/94 διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τα φορολογητέα εισοδήματα του υπόχρεου ποσού 77.139,15 ευρώ προερχόμενο από επιχειρηματική αμοιβή (αριθμ.δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2003).

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν ευσταθούν και ειδικότερα:

Επειδή ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί συγγνωστής πλάνης του ως προς την ανακρίβεια της φορολογικής του δήλωσης οικονομικού έτους 2003 δεν ευσταθεί καθόσον:

Σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 2238/1994 «1. Η δήλωση υποβάλλεται, σε δύο αντίτυπα, αυτοπρωςάπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν ή ταχυδρομείται επί αποδείξει στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63, μέχρι την

Ο υπόχρεος για την επίδοση της δήλωσης βεβαιώνει υπεύθυνα, έχοντας γνώση των συνεπειών των άρθρων 86, 87, 88 και 90, την ειλικρίνεια και το περιεχόμενο της δήλωσης και των λοιπών συνυποβαλλόμενων με αυτήν εντύπων.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται κάθε φορά ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με τη δήλωση και που ο φορολογούμενος υποχρεούται να συμπληρώσει ανάλογα με την περίπτωση του.

Επομένως προκύπτει αβίαστα πως η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται από τον φορολογούμενο δηλώνοντας υπεύθυνα την ειλικρίνεια του περιεχομένου της. Συγγνωστή πλάνη ως προς τη συμπλήρωση της δήλωσης δεν μπορεί να γίνει δεκτή καθώς τόσο στις δημοσιευμένες ερμηνευτικές εγκυκλίους όσο και στις έντυπες οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών, που αποστέλλονταν στους φορολογουμένους, καθορίζεται ο τρόπος συμπλήρωσης των κωδικών της δήλωσης. Επιπλέον στο έντυπο της δήλωσης αναγράφεται αναλυτικά από το Υπουργείο Οικονομικών, δίπλα από κάθε κωδικό, το είδος του εισοδήματος το οποίο θα πρέπει να καταχωρηθεί.

Ως προς τον ισχυρισμό του φορολογούμενου περί υποχρέωσης του εφοριακού υπαλλήλου να ελέγξει τα αριθμητικά δεδομένα κατά την παραλαβή της δήλωσης, η υποχρέωση του υπαλλήλου εξαντλείται στον έλεγχο των δικαιολογητικών που προσκομίζει ο φορολογούμενος, καθώς λόγω του φόρτου εργασίας των ημερών της παραλαβής δηλώσεων διενεργείται κατά το πλείστον απλή παραλαβή, με την δυνατότητα να ακολουθήσει έλεγχος σε δεύτερο στάδιο. Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου οικ. έτους 2003 ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. θέτει την υπογραφή του μόνο στο πεδίο της παραλαβής της δήλωσης και όχι στο πεδίο του ελέγχου.

Ακόμη ο φορολογούμενος είχε τη δυνατότητα οποτεδήποτε μέχρι την ημερομηνία του ελέγχου να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2003 δηλώνοντας τα σωστά ποσά, πράγμα το οποίο δεν έπραξε. Δεδομένου δε ότι έλαβε αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στη ΔΟΥ είχε τη δυνατότητα να ελέγξει οποτεδήποτε τη δήλωση που υπέβαλε.

Επειδή ο ισχυρισμός του φορολογούμενου σχετικά με την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος οικον. Έτους 2003, είναι αβάσιμος καθόσον οι σχετικές περί παραγραφής διατάξεις, ορίζουν τ' ακόλουθα:

Σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 ορίζεται κατά τη βασική αρχή της πενταετούς προθεσμίας για κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης ότι «το χρονικό διάστημα κατά το οποίο μπορεί να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 69 αυτού του κώδικα είναι 5 έτη από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο, δηλαδή να διενεργήσει έλεγχο και να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης». Η ανωτέρω όμως διάταξη συμπληρώνεται από τις ειδικότερες ισχύουσες διατάξεις που παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου. Η υπό κρίση περίπτωση αφορά στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002 (οικονομικό έτος 2003), για το οποίο σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις ο χρόνος παραγραφής θα συμπληρωνόταν στις 31/12/2008. Η προθεσμία όμως για τη χρήση αυτή παρατάθηκε αρχικά με τη διάταξη του άρθ. 11 του Ν. 3513/2006 κατά την οποία ορίστηκε ότι οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007 ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρα-

τείνονται μέχρι 31/12/2008, ενώ στη συνέχεια με τη διάταξη του άρθ. 29 του Ν. 3697/2008 κατά την οποία ορίστηκε ότι οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2008 ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31/12/2009. Περαιτέρω με το άρθ. 10 του Ν. 3790/2009 ορίστηκε ότι οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, που λήγουν στις 31/12/2009 παρατείνονται μέχρι 30/6/2010. Η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2009, είτε πρόκειται για κανονικές προθεσμίες παραγραφής που λήγουν την προαναφερόμενη ημερομηνία (π.χ. χρήση 2003) είτε πρόκειται για προθεσμίες οι οποίες βάσει υφισταμένων διατάξεων έχουν ήδη παραταθεί ή είναι μεγαλύτερες των κανονικών και η κατά παράταση ή η μεγαλύτερη προθεσμία λήγει την ίδια ως άνω ημερομηνία. Στη συνέχεια και με το άρθ. 82 του Ν. 3842/2010 ορίστηκε ότι «με τις παραπάνω διατάξεις προβλέπεται ότι η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/6/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010». Στη συνέχεια και με την παρ. 7 του άρθ. 12 του ν. 3888/2010 ορίστηκε ότι η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Ν. 4002/2011 η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2011 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31-12-2012.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 4098/2012 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, που λήγει στις 31-12-2012 παρατείνεται μέχρι 31-12-2013.

Σχετικές με το παραπάνω θέμα και οι ΠΟΛ 1088/26-5-2008 και 1114/8-9-2009 καθώς και η με αριθμό 217/2003 γνωμοδότηση του Β' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Προκύπτει λοιπόν αβίαστα από τις παραπάνω διαδοχικά εφαρμοστέες διατάξεις το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου έως το τέλος του έτους 2013, όπως εν προκειμένω έγινε και κοινοποιήθηκε η προσβαλλόμενη με την ενδικοφανή προσφυγή πράξη στις 08/08/2013 και ως εκ τούτου η ένσταση παραγραφής είναι νόμω αβάσιμη.

Επειδή ο ισχυρισμός του φορολογούμενου ότι με την επιβολή του πρόσθετου φόρου παραβιάζεται η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, δεν ευσταθεί καθόσον:

Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 2112/1984, 1149/1988, 2153/1989, 268, 393/1993, 990/2004 Ολ., 564/2006, 596/2007, 628/2008).

Είναι σαφές λοιπόν ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι τα όρια των προσθέτων φόρων προβλέπονται ευθέως στο νόμο (άρθρο 1 του Ν. 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων) και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του π.δ. 186/92 και ν. 2523/97, λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων.

Όπως έχει άλλωστε κριθεί με την πρόσφατη 2402/2010 ΣτΕ, «...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του

ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί».

Όσον αφορά ειδικότερα το νόμιμο της επιβολής προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας που ανέρχεται σε ποσοστό 2% για κάθε μήνα καθυστέρησης ο προσφεύγων χαρακτηρίζει την επιβολή του πρόσθετου φόρου 2% λόγω ανακρίβειας ως αντικείμενη στο σύνταγμα και συγκεκριμένα στις διατάξεις των άρθρων 5, 17, 20 § 1 και 25 § 3, αποσιωπώντας το γεγονός ότι η επιβολή πρόσθετου φόρου είναι υποχρεωτική για τον διενεργούντα τον φορολογικό έλεγχο υπάλληλο και γίνεται σε εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και συγκεκριμένα των άρθρων 1 και 2 σε συνδυασμό με το άρθρο 38 § 1 περ. α' ν. 2523/97, όπως ίσχυαν για την υπό κρίση χρήση, αποσκοπώντας στην χωρίς διακρίσεις συνεισφορά των πολιτών στα δημόσια βάρη.

Κατόπιν τούτων, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος για την παραβίαση της συνταγματικής αναλογικότητας είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 1 παρ 1 του Ν. 2523/1997 επιβάλλεται πρόσθετος φόρος σε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από την επόμενη μέρα εκείνης που έληξε η προθεσμία υποβολής της κάθε δήλωσης

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής του....., ΑΦΜ:....., κατά του με αριθμόΦύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. Έτους 2003 που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του.....

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

Διαφορά φόρου	30.855,66 ευρώ
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	37.026,79 ευρώ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	67.882,45 ευρώ

Η παρούσα απόφαση μπορεί να γίνει αποδεκτή εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της, με πρακτικό αποδοχής στην αρμόδια φορολογική αρχή και την καταβολή του 1/5 του παραπάνω ποσού και με αναπροσαρμογή του πρόσθετου φόρου μέχρι το χρόνο αποδοχής. Το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα (άρθ. 74 Ν. 2238/94, όπως ισχύει ύστερα από το Ν. 4172/13). Το ποσό 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοσή της, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του Κ.Δ.Δ. (Ν.2717/1999 όπως ισχύει) , 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).

Επί άσκησης προσφυγής είναι καταβλητέο εφάπαξ το 50% του κατά περίπτωση προκύπτοντος (καταλογιζόμενου) βάσει της απόφασης αυτής ποσού, μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Αν η παρούσα απόφαση οριστικοποιηθεί λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, είναι καταβλητέο εφάπαξ ολόκληρο το προκύπτον (καταλογιζόμενο) ποσό βάσει της απόφασης αυτής, με αναπροσαρμογή του πρόσθετου φόρου μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης, μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**