



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

29/04/2014

Αριθμός απόφασης:

948

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 10/02/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/12-02-2014 ενδικοφανή προσφυγή των του, ΑΦΜ και του, ΑΦΜ κατοίκων ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, οδός, κατά του με αριθμό ειδοποίησης/19-12-2013 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκε κατόπιν οίκοθεν νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φόρου εισοδήματος του εν λόγω οικονομικού έτους, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Το αριθμό ειδοποίησης/19-12-2013 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης,

που εκδόθηκε κατόπιν οίκοθεν νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φόρου εισοδήματος του εν λόγω οικονομικού έτους, του οποίου ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 29/04/2014 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 10/02/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/12-02-2014 ενδικοφανούς προσφυγής των του και 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το με αριθμό ειδοποίησης/19-12-2013 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκε κατόπιν οίκοθεν νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φόρου εισοδήματος του εν λόγω οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος, εισφορά αλληλεγγύης και τέλος επιτηδεύματος συνολικού ποσού 1.311,37 €.

Το ανωτέρω ποσό επιβλήθηκε στους προσφεύγοντες κατόπιν νέας οίκοθεν εκκαθάρισης της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Α΄ Θεσσαλονίκης, διότι από έλεγχο της υποβληθείσας δήλωσης προέκυψε ότι οι προσφεύγοντες μετέφεραν στην εν λόγω δήλωση, ζημία παρελθόντων ετών (965,88 € του προσφεύγοντα και 279,65 € της προσφεύγουσας που προέρχεται από τα οικ. έτη 2011 και 2012) οι φορολογικές δηλώσεις των οποίων υπεβλήθησαν εκπρόθεσμα την 01-11-2013.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους ζητούν την ακύρωση, ή άλλως την τροποποίηση του ανωτέρω εκκαθαριστικού σημειώματος και προβάλλουν τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Με την εκδοχή ότι το επίδικο τέλος επιβάλλεται επί τεκμαιρομένου εισοδήματος, οι διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, μη προβλέποντας τη δυνατότητα ανταποδείξεως εκ μέρους των βαρυνομένων με το τέλος, ότι στην πραγματικότητα δεν απέκτησαν εισόδημα, αντίκεινται στη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 αυτού του Συντάγματος με την οποία κατοχυρώνεται το δικαίωμα δικαστικής προστασίας.

2) Η διάταξη του άρθρου 29 ν.3986/2011 κατά παραβίαση του άρθρου 78 του Συντάγματος, επιβάλλει την ειδική εισφορά αλληλεγγύης μόνο στα φυσικά πρόσωπα, ενώ τα νομικά πρόσωπα, τα οποία κατά τεκμήριο έχουν ασυγκρίτως μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα, δεν υπάγονται στην άνω εισφορά.

3) Ο υπολογισμός της έκτακτης εισφοράς και επί των εσόδων συνιστά παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας διότι ο συνυπολογισμός των εν λόγω εσόδων άγει σε προφανή άνιση μεταχείριση τον φορολογούμενο που περιέλαβε αυτά στη δήλωση του και αυτόν που εξίσου νομίμως δεν τα δήλωσε καθόλου.

4) Τέλος όσον αφορά τη μη αναγνώριση της ζημίας παρελθόντων ετών λόγω εκπροθέσμου υποβολής των φορολογικών δηλώσεων, παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας δια της συνεισφοράς στα βάρη αναλόγως των δυνάμεων ενός εκάστου, αφού καλούνται να καταβάλουν επιβάρυνση φόρου παρά την ύπαρξη ζημίας παρελθόντων ετών και παρά το γεγονός ότι λόγω της επταυξημένης φορολογίας έχει εξαντληθεί η φοροδοτική τους ικανότητά (άρθ. 4 παρ 5 του Συντάγματος). Η εκπρόθεσμη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων οφείλεται σε αδυναμία διαχείρισης του όγκου των αποδείξεων αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών του κωδικού 049 της δήλωσης Ε 1.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν 3986/2011 ορίζεται ότι: «Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής:

α) Για τις επιχειρήσεις ή ελεύθερους επαγγελματίες που έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε τετρακόσια (400) ευρώ ετησίως.

β) Για επιχειρήσεις ή ελεύθερους επαγγελματίες που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε πεντακόσια (500) ευρώ ετησίως. Η περιοχή του Νομού Αττικής λογίζεται ως μια πόλη, καθώς και το Πολεοδομικό Συγκρότημα Θεσσαλονίκης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 της ΠΟΛ. 1167/2.9.2011 ορίζεται ότι: « Η Γ.Γ.Π.Σ. εκδίδει ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα, επί του οποίου εμφανίζονται χωριστά, μετά από υπολογισμό, τα ποσά της κάθε εισφοράς και του τέλους επιτηδεύματος, αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται και στον υπόχρεο και παράλληλα ενημερώνει ηλεκτρονικά τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. για την εκκαθάριση και τους χρηματικούς καταλόγους. »

Επειδή, παρόλο που ο ισχυρισμός περί της αντισυνταγματικότητας της επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα και τη δικαιοδοτική κρίση της Υπηρεσίας μας, στο πλαίσιο της προσπάθειας μείωσης του δημοσιονομικού ελλείμματος της χώρας, ο νομοθέτης προέβη, από το 2009 και μετά, στη θέσπιση σειράς δημοσιονομικών μέτρων τόσο για την περιστολή των δημοσίων δαπανών όσο και για την αύξηση των δημοσίων εσόδων. Στα ληφθέντα προς αύξηση των δημοσίων εσόδων φορολογικά μέτρα περιλαμβάνεται ικανός αριθμός «εκτάκτων εισφορών» που επιβλήθηκαν επί του εισοδήματος και των δαπανών των φορολογούμενων. Ειδικότερα, όσον αφορά στα φυσικά πρόσωπα, με το άρθρο 18 του Ν. 3758/2009 επιβλήθηκε έκτακτη οικονομική εισφορά (η επιβολή της οποίας κρίθηκε συνταγματική με την υπ' αριθ. 1685/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ). Ακολούθως δε, με το άρθρο 5 του Ν. 3833/2010, επιβλήθηκε εκ νέου στα φυσικά πρόσωπα έκτακτη οικονομική εισφορά ανερχόμενη σε ποσοστό 1% επί του συνόλου του καθαρού

εισοδήματός τους του οικ. έτους 2010, εφ' όσον αυτό είναι 100.000,00 ευρώ και άνω. Στη συνέχεια, με το άρθρο 29 του Ν. 3986/2011 επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης στο ετήσιο συνολικό καθαρό εισόδημα άνω των 12.000,00 ευρώ των φυσικών προσώπων, οικ. ετών 2011-2015, υπολογιζόμενη με συντελεστή από 1% έως 5%. Από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογούμενων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών.

Περαιτέρω, το γεγονός ότι τα υποκείμενα στην έκτακτη εισφορά ως άνω αυτοτελώς φορολογούμενα έσοδα δηλώνονται προαιρετικώς στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δεν άγει, από πλευράς επιβολής της επίδικης εισφοράς, σε άνιση ευνοϊκή μεταχείριση -κατά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος- όσων δεν προέβησαν σε σχετική δήλωση, αφού και στους τελευταίους, πάντως, «βεβαιώνεται οίκοθεν» η εισφορά κατόπιν ελέγχου , σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 περ. α, β και δ ανωτ. άρθρου 18 του Ν. 3758/2009 (ΟλομΣΤΕ 1685/2013).

Επειδή, σύμφωνα το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του Ν 2238/94, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου για εισοδήματα που αποκτώνται από 22.12.2006 και μετά, ορίζεται ότι: « Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4.»

Στη προκειμένη περίπτωση οι προσφεύγοντες υπέβαλαν εκπρόθεσμα την 1/11/2013, τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2011 και 2012 και επομένως σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε η μεταφερόμενη ζημία των εν λόγω οικονομικών ετών στη υποβληθείσα φορολογική δήλωση του οικονομικού έτους 2013.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 4 του Ν 2238/94, ορίζεται ότι: « Για να βρεθεί του συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Ν 2238/94 τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων.

Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που

υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε επόμενα οικονομικά έτη.

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Ν 2238/94 προστέθηκε με την περίπτ. β' της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58) και ισχύει σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου και νόμου για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2010 και μετά.

Στη προκειμένη περίπτωση οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2011 και 2012 υπεβλήθησαν εκπρόθεσμα την 1/11/2013 και επομένως δεν αναγνωρίζεται η ζημία των εν λόγω οικονομικών ετών.

Επιπλέον οι προσφεύγοντες δηλώνουν εισοδήματα και από άλλες πηγές (ο προσφεύγων εισόδημα από ακίνητα ποσού 13.625,00 ευρώ στο οικ. έτος 2011 και 10.640,00 ευρώ στο οικ. έτος 2012, η δε προσφεύγουσα εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ποσού 23.355,14 ευρώ στο οικ. έτος 2011 και 25.010,94 ευρώ το οικ. έτος 2012) τα οποία συμψηφίζουν τη ζημία από ελευθέρια επαγγέλματα του οικείου οικονομικού έτους (ζημία ποσού 31, 46 ευρώ της προσφεύγουσας για το οικ. έτος 2011 και για το οικ. έτος 2012 ζημία ποσού 1.335,88 ευρώ του προσφεύγοντα και 584,21 ευρώ της προσφεύγουσας). Επομένως ακόμη και αν είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα οι δηλώσεις των οικονομικών ετών 2011 και 2012 από τους προσφεύγοντες, δεν απομένει υπόλοιπο ζημίας προκειμένου να μεταφερθεί για συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ. πρωτ. /12-02-2014 των προσφευγόντων του – ΑΦΜ και της του – ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

Κύριος φόρος:	- 60,72
Μείον:	0,93

Εισφορά αλληλεγγύης: 73,02
Τέλος επιτηδεύματος: 1.300,00
Ποσό πληρωμής: **1.311,37** ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).