



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08-10-2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:1710

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25/05/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014 κατά το μέρος που αφορά τον καταλογισμό πρόσθετων φόρων και λοιπών προσαυξήσεων και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014 κατά το μέρος που αφορά τον καταλογισμό πρόσθετων φόρων και λοιπών προσαυξήσεων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-05-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε, από κοινού με τη σύζυγό του, την με αρ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, δηλώνοντας ως εισόδημα από μισθωτή εργασία το ποσό των 56.703,21€ (κωδ.301).

Επί της ανωτέρω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (ΑΧΚ/4) με χρεωστικό ποσό 11.692,27€ κατά της οποίας ασκήθηκε η με αρ. πρωτ./05-12-2016 ενδικοφανής προσφυγή.

Με την υπ'αριθμ...../04-04-2017 απόφαση της Υπηρεσίας μας, κρίθηκε ότι από το ποσό των 56.703,21€ που εισέπραξε ο προσφεύγων ως δικαιούχος του Επενδυτικού Λογαριασμού Κάλυψης Στεγαστικών Παροχών του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου, ποσό 54.336,88€ συνιστά μεν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αλλά της χρήσης 2013 (οικ.έτος 2014).

Ο προσφεύγων συμμορφούμενος προς την ανωτέρω απόφαση, υπέβαλε τροποποιητική δήλωση για το οικονομικό έτος 2014 από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό για καταβολή ύψους 21.679,25€, περιλαμβανομένου φόρου λόγω εκπροθέσμου 5.192,61€ (υπ'αριθμ. ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου).

Κατά της ανωτέρω πράξης, υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή με την οποία αιτείται να επανεξετασθεί και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη κατά το μέρος που αφορά στον καταλογισμό των πρόσθετων φόρων, λοιπών προσαυξήσεων και εν γένει διοικητικών κυρώσεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Κατ' ουσία παράβαση της παρ. 1 και παρ. 8 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997. Ειδικότερα, η Φορολογική Αρχή εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 πλημμελώς καθόσον ο προσφεύγων δεν υπέβαλε αυτοβούλως την τροποποιητική δήλωση του οικονομικού έτους 2014 αλλά σε εκτέλεση απόφασης της Φορολογικής Αρχής κατόπιν σχετικής προσφυγής του, βάσει του σκεπτικού της οποίας υποχρεώθηκε να προβεί σε ορισμένη φορολογική ενέργεια (τροποποιητική δήλωση).

- Απαγόρευση χειροτέρευσης θέσης του προσφεύγοντος. Η φορολογική Διοίκηση κρίνοντας επί ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να καταστήσει τη θέση του τελευταίου δυσμενέστερη, η θέση δε αυτή αποτελεί πάγια αρχή του διοικητικού δικαίου και της νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Δεν είναι επιτρεπτός ο καταλογισμός σε βάρος φορολογούμενου πρόσθετου φόρου όταν η κρινόμενη φορολογική διαφορά βασίζεται αποκλειστικά σε θετική ενέργεια της Διοίκησης.

- Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής επιεικέστερης διάταξης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 45 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυαν για το κρινόμενο οικονομικό έτος 2014: *«Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους»*. Στην δε παρ.1 του άρθρου 46 ορίζεται ότι *«Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης του»*.

Επειδή, η απόδοση των ποσών που αναλογούσαν στον κάθε δικαιούχο από την εκκαθάριση του Επενδυτικού Λογαριασμού Κάλυψης Στεγαστικών Παροχών, λόγω διακοπής του προγράμματος, συνιστά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή, ομοίως έκρινε η αρμόδια Διεύθυνση του Υπ. Οικονομικών με τα με αρ. πρωτ. Δ12Β 1124201 ΕΞ 2011/02-09-2011, Δ12 Α 1023334 ΕΞ2015/18-02-2015, ΔΕΑΦ Α 1142959 ΕΞ2015/04-11-2015, ΔΕΑΦ Α 1065371 ΕΞ 2016/22-04-2016, ΔΕΑΦ Α 1077748 ΕΞ2016/20-05-2016, ΔΕΑΦ Α 1081559 ΕΞ2016/30-05-2016 έγγραφά της και ειδικότερα ότι *«Για τους εργαζόμενους που συνδέονται με το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο με ενεργή σχέση εξαρτημένης εργασίας, τα ποσά των αποδόσεων του ειδικού λογαριασμού τα οποία θα λάβουν κατά τη χρονική στιγμή της διακοπής του υπόψη προγράμματος αποτελούν πρόσθετη αποδοχή που καταβάλλεται ως αντάλλαγμα για την παροχή της εξαρτημένης εργασίας που προσφέρουν σε αυτό και ως εκ τούτου **συνιστούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες** και θα φορολογηθούν με βάση τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος»*.

Επειδή, όπως αναλυτικά περιγράφεται στο σκεπτικό της υπ' αριθ./2017 απόφασης της υπηρεσίας μας, από το συνολικό ποσό των 56.703,21€ που εισέπραξε ο προσφεύγων ως δικαιούχος του Επενδυτικού Λογαριασμού Κάλυψης Στεγαστικών Παροχών του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου, ποσό **54.336,88€, συνιστά μεν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αλλά δεδομένου ότι το δικαίωμα είσπραξης, αποκτήθηκε την 18/1/2013**, ημερομηνία πρόωρης λήξης του προγράμματος Στεγαστικό Ταμιευτήριο, **το ποσό αυτό συνιστά φορολογητέο εισόδημα της χρήσεως 2013 (οικ. έτος 2014) και λανθασμένα συμπεριελήφθη στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.**

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: *«Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση»*.

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και

μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή εν προκειμένω η διαπίστωση του λάθους και η διαφοροποίηση της φορολογικής υποχρέωσης ως προς το έτος, εκ μέρους του φορολογούμενου, επήλθε με την κοινοποίηση σε αυτόν της υπ' αριθμ./04-04-2017 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, δυνάμει της οποίας κρίθηκε ότι το ποσό των 54.336,88€ αφορά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που έπρεπε να φορολογηθεί όχι κατά το φορολογικό έτος 2015 αλλά κατά το οικονομικό έτος 2014, εφόσον το δικαίωμα εισπραχθείς αποκτήθηκε την 18/1/2013. Η ως άνω απόφαση κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή, η οποία απεστάλη στις 07/04/2017 με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ2017/07-04-2017 διαβιβαστικό έγγραφο της υπηρεσίας μας. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 η κοινοποίηση της ανωτέρω απόφασης τεκμαίρεται ότι επήλθε στις 24/04/2017.

Επειδή ο προσφεύγων μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθμ./2017 απόφασης της υπηρεσίας μας, ενήργησε άμεσα, συμμορφούμενος πλήρως στο σκεπτικό της και υπέβαλε την υπ' αριθμ./2018 τροποποιητική δήλωση για το οικονομικό έτος 2014, βάσει της οποίας εκδόθηκε στις 16/03/2018 η με αριθ. ειδοποίησης/2018 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Άλλωστε, μέχρι και την έκδοση της ως άνω απόφασης, δεν υπήρχε υπόνοια ότι μέρος του επίμαχου εισπραχθέντος ποσού, το οποίο χαρακτηρίστηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εισπράχθηκε μεν το έτος 2015 αλλά η φορολόγησή του ανάγεται στη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014), δηλαδή στο έτος κατά το οποίο αποκτήθηκε το δικαίωμα εισπραχθείς αυτού.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι, η καθυστέρηση υποβολής της επίμαχης τροποποιητικής δήλωσης οικονομικού έτους 2014, δεν οφείλεται σε υπαιτιότητα του προσφεύγοντος, καθόσον εκείνος δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει εκ των προτέρων ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, περιέχει οποιοδήποτε λάθος ή παράλειψη εκ μέρους του, προκειμένου να προβεί σε τροποποίηση αυτής εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας υποβολής και είχε ορθά και καλόπιστα σχηματίσει την πεποίθηση ότι δεν είχε υποπέσει σε φορολογικές πλημμέλειες ή παρατυπίες.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 17 και 18 του άρθρου 72 ν. 4174/2013:

«17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα.

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 οι διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζουν ότι: «Πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος:

α) ακολουθήσε τις εγκυκλίους του Υπουργείου των Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση. Ο φορολογούμενος πάντως δεν μπορεί να επικαλεσθεί τις ως άνω εγκυκλίους ή έγγραφα, εφόσον δόθηκε από το Σ.τ.Ε. αντίθετη ερμηνεία στις σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στην τελευταία περίπτωση η φορολογική αρχή επιβάλλει πρόσθετο φόρο μετά την ανάκληση των πιο πάνω εγκυκλίων ή εγγράφων.....»

Επειδή από τα ως άνω εκτεθέντα συνάγεται ότι δεν συντελέστηκε οποιαδήποτε παράλειψη ή παρατυπία από την πλευρά του προσφεύγοντα, καθόσον αυτός, με την παραλαβή της απόφασης της φορολογικής αρχής, υπέβαλε τροποποιητική δήλωση για το οικονομικό έτος 2014. Συνεπώς ενήργησε σύννομα, συμμορφούμενος πλήρως ως προς τις, απορρέουσες από την υπ' αριθ./04-04-2017 απόφαση Δ.Ε.Δ., φορολογικές του υποχρεώσεις. Ως εκ τούτου, για λόγους χρηστής διοίκησης, αλλά και βάσει των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, η εν λόγω τροποποιητική δήλωση πρέπει να θεωρηθεί ως εμπροθέσμως υποβληθείσα, και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. οφείλει να διενεργήσει εκκαθάριση χωρίς την επιβολή πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων ή άλλων κυρώσεων.

Κατά συνέπεια ο εν λόγω ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμ.πρωτ...../25-05-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... ήτοι τη μη επιβολή προσαυξήσεων επί της τροποποιητικής δήλωσης οικονομικού έτους 2014, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.