



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 10-7-2018

Αριθμ. Αποφ.: 1361

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης -**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ. κατά α) της με αριθ. -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011) και β) της με αριθμ. -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από -2018 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την αριθμό -**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος, 2.227,69 €, πλέον πρόσθετου φόρου 2.673,23€, ήτοι **συνολικό ποσό 4.900,92€.**
2. Με την αριθμό -**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος, 2.185,46 €, πλέον πρόσθετου φόρου 2.447,72€, ήτοι **συνολικό ποσό 4.633,18€.**

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο του διενεργηθέντος μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013, δυνάμει της υπ' αριθμ. -2016 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ, που εκδόθηκε σύμφωνα με το άρθρο 26 του Ν.4174/2013.

Ο προσφεύγων, ως απολυμένος υπάλληλος της «.....» και ειδικότερα του εργοστασίου της Θεσσαλονίκης, εισέπραττε βάσει του άρθρου 23 του Ν 3526/2007 ειδική επιδότηση ανεργίας από τον ΟΑΕΔ, ο οποίος παρακρατούσε και απέδιδε και τις αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές στον οικείο ασφαλιστικό φορέα. Ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 661 «Επίδομα ανεργίας του Ο.Α.Ε.Δ.» του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση οικονομικών ετών τα ποσά της ειδικής αυτής επιδότησης και όχι στον κωδικό 301 προκειμένου να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις του Ν 2238/1994, σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου -2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το ειδικό επίδομα ανεργίας του άρθρου 23 του Ν.3526/2007 ως παροχή του Ο.Α.Ε.Δ. απαλλάσσεται από το φόρο και δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις. Οι προσβαλλόμενες πράξεις αντιβαίνουν ευθέως στις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.3526/2007, του άρθρου 14 παρ.3 του ν. 1545/1985, του άρθρου 4 παρ.5 του ν. 3842/2010 και των άρθρων 45 και 57 του Κ.Φ.Ε.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών, προστίμων ως προς τη διαχειριστική χρήση 2011, καθώς η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε μετά την παρέλευση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο.
3. Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και του τεκμηρίου νομιμότητας.
4. Εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης ως προς την επιβολή του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας.
5. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς ο επιβληθείς φόρος εισοδήματος και ιδιαίτερα ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν 3526/2007 ορίζεται ότι: «1. Οι μισθωτοί της "ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ ΦΩΣΦΟΡΙΚΩΝ ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ Α.Ε." που απασχολούνται στο εργοστάσιο θεσσαλονίκης των οποίων η σύμβαση εργασίας καταγγέλλθηκε από 4.12.2006 και μέχρι τις 31.1.2007, και δεν έχουν ήδη συμπληρωμένες τις προϋποθέσεις πλήρους συνταξιοδότησης από τον κύριο ασφαλιστικό τους φορέα, δικαιούνται να επιλέξουν ένα από τα παρακάτω προγράμματα του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ.): α)..., β)..., ε) ειδικής επιδότησης ανεργίας....

3. Στο πρόγραμμα της ειδικής επιδότησης ανεργίας έχουν δικαίωμα να ενταχθούν μισθωτοί που είναι ασφαλισμένοι στο Ι.Κ.Α. ή Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε., εφόσον κατά την ημέρα της καταγγελίας της σύμβασης εργασίας τους απασχολούνται ήδη στο εργοστάσιο Θεσσαλονίκης της ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ

ΦΩΣΦΟΡΙΚΩΝ ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ Α.Ε. τουλάχιστον επί δύο (2) χρόνια. Επίσης στο πρόγραμμα ειδικής επιδότησης ανεργίας μπορούν να ενταχθούν όσοι απασχολούνται με σύμβαση έργου ή άλλη παρεμφερή μορφή απασχόλησης που έχει συμφωνηθεί με τη Β.Φ.Λ. Α.Ε., εφόσον εργάζονται στο εργοστάσιο Θεσσαλονίκης της Β.Φ.Λ. Α.Ε. τουλάχιστον τρία (3) χρόνια και καλύπτουν πάγιες και διαρκείς ανάγκες.

4. Η διάρκεια της ειδικής επιδότησης ανεργίας θα είναι μέχρι τη συμπλήρωση των ισχυουσών σήμερα προϋποθέσεων για λήψη πλήρους ή μειωμένης συντάξεως γήρατος και δεν θα υπερβαίνει τους εβδομήντα δύο (72) μήνες. Αν συμπληρωθούν οι προϋποθέσεις για τη λήψη μειωμένης συντάξεως γήρατος, όχι όμως και πλήρους, η ειδική επιδότηση συνεχίζεται μέχρι τη συμπλήρωση του ορίου πλήρους συνταξιοδότησης, όχι όμως πέραν του ανώτατου χρονικού ορίου αυτής, ήτοι των εβδομήντα δύο (72) μηνών. Με απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας το ανώτατο χρονικό όριο ειδικής επιδότησης εβδομήντα δύο (72) μηνών μπορεί να παραταθεί....

5. Κατά το διάστημα της ειδικής επιδότησης ανεργίας συνεχίζεται η ασφάλιση των επιδοτούμενων στους οικείους ασφαλιστικούς φορείς κύριας και επικουρικής ασφάλισης και για όλους τους κλάδους στους οποίους ασφαλίζονται ως μισθωτοί. Υπόχρεος για την παρακράτηση και απόδοση των αναλογουσών ασφαλιστικών εισφορών για όλους τους κλάδους είναι ο Ο.Α.Ε.Δ.. Ο παραπάνω χρόνος ασφάλισης λαμβάνεται υπόψη για τη συμπλήρωση των προϋποθέσεων για συνταξιοδότηση με πλήρη ή μειωμένη σύνταξη, καθώς και των απαιτούμενων από την παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 825/1978, όπως ισχύει κάθε φορά, χρονικών προϋποθέσεων.....

7. Για την ένταξη και την επιδότηση των μισθωτών στο πρόγραμμα της ειδικής επιδότησης ανεργίας, πέραν των παραπάνω διατάξεων, ισχύουν οι διατάξεις περί επιδοτήσεως των κοινών ανέργων από τον Ο.Α.Ε.Δ.. Η ειδική επιδότηση ανεργίας θα αναστέλλεται αν υπάρξει οποιασδήποτε μορφής απασχόληση του επιδοτούμενου».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του Ν. 3526/2007, οι μισθωτοί που είναι ασφαλισμένοι στο Ι.Κ.Α. ή Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε., εφόσον κατά την ημέρα της καταγγελίας της σύμβασης εργασίας τους απασχολούνται ήδη στο εργοστάσιο Θεσσαλονίκης της «.....» τουλάχιστον επί δύο χρόνια δικαιούνται ειδική επιδότηση ανεργίας του Ο.Α.Ε.Δ. ύψους ίσου με το 80% του καταβαλλόμενου κατά τη λύση της σύμβασης μηνιαίου μισθού ή του εικοσιπενταπλασίου του καταβαλλόμενου ημερομισθίου και δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.500,00€. Κατά το διάστημα χορήγησης της εν λόγω ενίσχυσης συνεχίζεται η ασφάλιση των επιδοτούμενων στους οικείους ασφαλιστικούς φορείς κύριας και επικουρικής ασφάλισης για όλους τους κλάδους στους οποίους ασφαλίζονται ως μισθωτοί. Υπόχρεος για την παρακράτηση και απόδοση των αναλογουσών ασφαλιστικών εισφορών για όλους τους κλάδους είναι ο Ο.Α.Ε.Δ..

Επειδή, στην παράγραφο 7 του άρθρου 23 του Ν 3526/2007 ορίζεται ότι για την ένταξη και την επιδότηση των μισθωτών στο πρόγραμμα της ειδικής επιδότησης ανεργίας ισχύουν οι διατάξεις περί επιδοτήσεως των κοινών ανέργων του ΟΑΕΔ, ενώ πουθενά από τις διατάξεις του Ν 3526/2007 δεν προβλέπεται η μη φορολόγηση της ως άνω ειδικής επιδότησης ανεργίας.

Στην υπό κρίση περίπτωση της ειδικής επιδότησης ανεργίας τα ποσά που καταβάλλει ο ΟΑΕΔ δεν αποτελούν επιδόματα ανεργίας με βάση τις κοινές περί ανεργίας διατάξεις, αλλά δίνονται ως εισοδηματική ενίσχυση στους πρώην εργαζόμενους της Βιομηχανίας Φωσφορικών Λιπασμάτων εξαιτίας του ότι απώλεσαν τις αποδοχές τους από την εταιρεία στην οποία εργάζονταν ενώ η περιοδικότητά τους προσιδιάζει με τακτικές αποδοχές.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν 2238/1994: «1. 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».

Επειδή, με την με αριθμό πρωτ.Δ12 1081550 ΕΞ2010/14-06-2010 έγγραφη απάντησή της, η Γενική Διεύθυνση Φορολογίας, Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος, Τμήμα Α', λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω καταλήγει ότι η εν λόγω ειδική επιδότηση ανεργίας που χορηγείται στους παραπάνω δικαιούχους, απολυθέντες, από την «.....» προσιδιάζει με τακτικές αποδοχές, καθόσον αυτή δίνεται σε αντικατάσταση των αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα είχαν εφόσον εξακολουθούσαν να εργάζονται στην παραπάνω εταιρεία και από την οποία ενίσχυση εξακολουθούν να παρακρατούνται οι ασφαλιστικές εισφορές που βαρύνουν τους ανωτέρω δικαιούχους και να αποδίδονται στα αντίστοιχα ασφαλιστικά ταμεία (1054326/ 959/A0012/19-05-2008 έγγραφο της ίδιας ως άνω διεύθυνσης για τους εργαζόμενους στις Κλωστοϋφαντουργικές Επιχειρήσεις της Νάουσας). Επιπλέον, σύμφωνα με την ίδια έγγραφη απάντηση, ο Ν 3526/2007 καθορίζει το ύψος της εν λόγω ειδικής εισοδηματικής ενίσχυσης ανεργίας και δεν προβλέπει τη μη φορολόγησή της. Συνεπώς, το ποσό της ανωτέρω ειδικής εισοδηματικής ενίσχυσης ανεργίας αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ και δηλώνεται στον κωδικό 301 ή 302 του εντύπου Ε1 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ).

Επειδή, η Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, Τμήμα Α', με το με αριθμό πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1096839 ΕΞ 2016/28-06-2016 έγγραφό της προς το Σύλλογο Απολυμένων Συνταξιούχων, καθώς και με το με αριθμό πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1107336 ΕΞ 2016/13-07-2016 έγγραφό της προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης, σε απάντηση του αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ 1098100 ΕΞ 2016 ΕΜΠ/29-6-2016 τεθέντος ερωτήματος της υπηρεσίας μας, εμμένει στο χαρακτηρισμό της ειδικής επιδότησης ανεργίας ως εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες που

φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ, καθόσον ενέχει το στοιχείο της περιοδικότητας και προσιδιάζει με τακτικές αποδοχές.

Επειδή, το άρθρο 23 του ν. 3526/2007 καθορίζει το ύψος της εν λόγω ειδικής εισοδηματικής ενίσχυσης ανεργίας των απολυθέντων της εταιρείας «.....» και δεν προβλέπει τη μη φορολόγησή της.

Ως εκ τούτου, το ποσό της ανωτέρω ειδικής επιδότησης χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ (Ν.2238/1994) καθόσον ενέχει το στοιχείο της περιοδικότητας και προσιδιάζει με τακτικές αποδοχές. Ο ισχυρισμός ότι, σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 23 του ν.3526/2007 περί ένταξης και επιδότησης των μισθωτών στο πρόγραμμα της ειδικής επιδότησης ανεργίας, πέραν των παραπάνω διατάξεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί επιδοτήσεως των κοινών ανέργων από τον ΟΑΕΔ, δεν επιφέρει τη μη φορολόγηση της εν λόγω επιδότησης, καθόσον στη συγκεκριμένη περίπτωση τα ποσά που καταβάλει ο ΟΑΕΔ δεν αποτελούν επιδόματα ανεργίας με βάση τις κοινές περί ανεργίας διατάξεις, αλλά δίνονται ως εισοδηματική ενίσχυση στους πρώην εργαζόμενους της εταιρίας, εξαιτίας του ότι απώλεσαν τις αποδοχές τους από την εταιρία στην οποία εργάζονταν.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το αρ.72 παρ.11 του ν. 4174/2013 «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

«Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Το τελευταίο εδάφιο της παρ.11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 προστέθηκε με την υποπαρ.Δ.2 περ.18.β άρθρου πρώτου Ν.4254/2014,ΦΕΚ Α 85/7.4.2014. Σύμφωνα δε με τη περ. 24 της αυτής

υποπαραγράφου: «Οι διατάξεις των περιπτώσεων της παρούσας υποπαραγράφου, εφαρμόζονται και ισχύουν από την 1.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται σε αυτές»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.1 του Ν. 2238/1994 «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2011 εκδόθηκε την 29-12-2017 και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με ταχυδρομική επιστολή στις 29-1-2018.

Ωστόσο, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι παρανόμως η υπ' αριθμ. 110/50/29-12-2017 οριστική πράξη κοινοποιήθηκε μετά την 31/12/2017, αφού σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ.1 του ν. 2238/94, είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο στη χρήση 2011, απορρίπτεται, καθώς από τις μεταβατικές διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προκύπτει ότι ο κρίσιμος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο ακόμη και σε χρήσεις πριν την καθολική εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. σχετίζεται με το χρόνο έκδοσης της οριστικής πράξης και όχι με το χρόνο κοινοποίησης αυτής.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με τη φορολόγηση του επιδόματος της ειδικής επιδότησης ανεργίας.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή, μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκλήθηκε από θετική ενέργεια των οργάνων της

φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κ.λ.π.

Συνεπώς δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Επειδή, η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθήσει τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, όπως αυτές διατυπώνονται μέσω των ερμηνευτικών εγκυκλίων χωρίς να εξετάζει τη «συνταγματικότητα» ή όχι αυτής, αρμοδιότητα που εναπόκειται στα χέρια της δικαστικής εξουσίας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στην παράγραφο 17 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013, ως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, οριζόταν ότι *“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 Φορολογικής Διαδικασίας.*

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (σχετ.ΣτΕ 3130/2014 σε συνδυασμό με την ΣτΕ 2904/2015), ότι οι διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2523/1997 δεν αντίκεινται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας ούτε θίγουν ουσιωδώς το δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού πρόσθετου φόρου και συνάρτησης του ποσού αυτού με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό του δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρόμοιων παραβάσεων. Συνεπώς δεν αντίκεινται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς, κατά το άρθρο 20 παρ.1 Σ και το άρθρο 6 παρ.1 ΕΣΔΑ, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του πρόσθετου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου.

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται στο Άρθρο 58 (Πρόστιμο ανακριβούς

δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης): 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.. [...].».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθμ. -2017 & -2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 & 2013 επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως.

– Υπ' αριθμ. -2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 -31/12/2011):

Διαφορά φόρου: 2.227,69€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (55 μήνες Χ 0,73% = 40,15%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.673,23	1.113,85	894,42	2.008,27	2.008,27

– Υπ' αριθμ. -2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 -31/12/2012):

Διαφορά φόρου: 2.185,46€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (112%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (55 μήνες Χ 0,73% = 40,15%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.447,72	1.092,73	877,46	1.970,19	1.970,19

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός πρέπει να γίνει δεκτός.

Αποφασίζουμε

Τη **μερική αποδοχή** της από -2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την **τροποποίηση** των υπ' αριθμ. -2017 και -2017 πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2012 και 2013 αντίστοιχα, αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

- 1) Η υπ' αριθμ. -**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 - 31/12/2011)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Κύριος φόρος	2.227,69	
Διαφορά φόρου	2.227,69	2.227,69
Πρόσθετος φόρος	2.673,23	
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013		1.113,85
Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013		894,42
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.900,92	4.235,96

- 2) Η υπ' αριθμ. -**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Κύριος φόρος	2.185,46	
Διαφορά φόρου	2.185,46	2.185,46
Πρόσθετος φόρος	2.447,72	
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013		1.092,73
Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013		877,46
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.633,18	4.155,65

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

Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης

Μαβινίδου Κυράτσα
(Εφοριακός ΠΕ/Α)

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής 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.