



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, 04-05-2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 876

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 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), όπως ισχύει.

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 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:, κατά της με αριθμό ειδοποίησης-2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. οικονομικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό ειδοποίησης-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Α.Α.Δ.Ε. οικονομικού έτους 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ. 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 την με αρ. ειδοποίησης-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε φορολογικού έτους 2015 προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της χρεωστικό ποσό ύψους 3.348,81 €.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε από κοινού με το σύζυγό της τη με αριθμό αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με επιφύλαξη, δηλώνοντας μεταξύ άλλων ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες το ποσό των 55.782,21€ στο οποίο παρακρατήθηκε και αποδόθηκε φόρος ποσού 19.409,96€ και ομοίως παρακρατήθηκε και αποδόθηκε εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.512,10€ με βάση την ηλεκτρονική αποστολή των αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών από την Τράπεζα Eurobank Ergasias Ανώνυμη Εταιρεία (ΠΟΛ. 1274/2015). Προς τούτο τα ποσά αυτά ήταν προσυμπληρωμένα στα πεδία 302, 316 και 334 της φορολογικής δήλωσης της προσφεύγουσας.

Με την παρέλευση απράκτου τριμήνου από την υποβολή της ως άνω δήλωσης επιφύλαξης, η προσφεύγουσα κατέθεσε την με αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ.-2017 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης. Βάσει του σκεπτικού της εν λόγω απόφασης, κρίθηκε ότι από το ποσό των 55.782,21€ που εισέπραξε ως δικαιούχος του Επενδυτικού Λογαριασμού Κάλυψης Στεγαστικών Παροχών του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου, ποσό 53.471,07€, συνιστά μεν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αλλά δεδομένου ότι το δικαίωμα εισπράξης, αποκτήθηκε την 18/1/2013, ημερομηνία πρόωρης λήξης του προγράμματος Στεγαστικό Ταμιευτήριο, ως εκ τούτου το ποσό αυτό συνιστά φορολογητέο εισόδημα της χρήσεως 2013 (οικ. έτος 2014). Επομένως στους αντίστοιχους κωδικούς «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ» (302) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 λανθασμένα συμπεριλαμβάνεται το ανωτέρω ποσό. Περαιτέρω, κρίθηκε ότι το ποσό των 2.311,14€ το οποίο αντιστοιχεί στην ωφέλεια από την καθυστέρηση της εκκαθάρισης του εν λόγω προγράμματος, του οποίου το δικαίωμα εισπράξης αποκτήθηκε το έτος 2015, συνιστά εισόδημα από κεφάλαιο του

φορολογικού έτους 2015 κατά το άρθρο 37 Ν. 4172/13 και όχι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Εν συνεχεία, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., ως όφειλε βάσει της ως άνω απόφασης, προέβη σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ενώ η προσφεύγουσα, συμμορφούμενη και αυτή προς την ανωτέρω απόφαση, υπέβαλε τροποποιητική δήλωση για το οικονομικό έτος 2014. Κατόπιν της εκκαθάρισης της επίμαχης τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε η με αρ. ειδοποίησης-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος δυνάμει της οποίας προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό για καταβολή ύψους 6.549,83 € στο οποίο συμπεριλαμβανόταν φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους 1.498,88€, εκ του οποίου ποσό 1.449,70€ αφορά την ίδια.

Κατά της ανωτέρω πράξης, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά 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 η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε αυτοβούλως την τροποποιητική δήλωση του οικονομικού έτους 2014, αλλά σε εκτέλεση απόφασης της Φορολογικής Αρχής, κατόπιν σχετικής προσφυγής της, βάσει του σκεπτικού της οποίας υποχρεώθηκε να προβεί σε ορισμένη φορολογική ενέργεια (τροποποιητική δήλωση).

- Απαγόρευση χειροτέρευσης θέσης 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.

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 55.782,21 € που εισέπραξε η προσφεύγουσα ως δικαιούχος του Επενδυτικού Λογαριασμού Κάλυψης Στεγαστικών Παροχών του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου, ποσό 53.471,07 €, συνιστά μεν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αλλά δεδομένου ότι το δικαίωμα είσπραξης, αποκτήθηκε την 18/1/2013, ημερομηνία πρόωρης λήξης του προγράμματος Στεγαστικό Ταμιευτήριο, ως εκ τούτου 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 κατά την αρχική υποβολή στις/2016 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, διατυπώθηκε επιφύλαξη από την προσφεύγουσα, ως προς τα ποσά

που ήταν ήδη προσυμπληρωμένα με βάση την ηλεκτρονική αποστολή των αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών από την Τράπεζα Eurobank Ergasias Ανώνυμη Εταιρεία στα πεδία 302, 316 και 334 της εν λόγω δήλωσης.

Επειδή εν προκειμένω η διαπίστωση του λάθους και η διαφοροποίηση της φορολογικής υποχρέωσης κατ' έτος, εκ μέρους της φορολογουμένης επήλθε με την κοινοποίηση σε αυτήν της υπ' αριθ.-2017 απόφασης Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης δυνάμει της οποίας κρίθηκε ότι το ποσό των 53.471,07 € αφορά σε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που έπρεπε να φορολογηθεί όχι κατά το φορολογικό έτος 2015 αλλά κατά το οικονομικό έτος 2014, εφόσον το δικαίωμα είσπραξης αποκτήθηκε την 18/1/2013. Η ως άνω απόφαση κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή, η οποία απεστάλη στις/2017 με το με αρ. πρωτ. 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/2017.

Επειδή όπως ορίζουν οι αρχές της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Επειδή η προσφεύγουσα μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ./2017 απόφασης της υπηρεσίας μας και συμμορφούμενη πλήρως στο σκεπτικό της υπέβαλε την υπ' αριθ.-2017 τροποποιητική δήλωση για το οικονομικό έτος 2014, βάσει της οποίας εκδόθηκε στις/2017 η με αριθ. ειδοποίησης 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 είσπραξης.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι η καθυστέρηση υποβολής της επίμαχης τροποποιητικής δήλωσης οικονομικού έτους 2014 δεν οφείλεται σε υπαιτιότητα της προσφεύγουσας, καθόσον εκείνη δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει εκ των προτέρων ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 περιέχει οποιοδήποτε λάθος ή παράλειψη εκ μέρους της προκειμένου να προβεί σε τροποποίηση αυτής εντός των οριζόμενων προθεσμιών

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) ακολούθησε 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 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 της προσφεύγουσας, καθόσον αυτή, με την παραλαβή της απόφασης της φορολογικής αρχής, υπέβαλε τροποποιητική δήλωση για το οικονομικό έτος 2014. Συνεπώς ενήργησε σύννομα, συμμορφούμενη πλήρως ως προς τις απορρέουσες από την υπ' αριθ.-2017 απόφαση Δ.Ε.Δ. φορολογικές της 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.

Επειδή γενομένου δεκτού του ανωτέρω λόγου, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του ΑΦΜ, ήτοι τη μη επιβολή προσαυξήσεων επί της τροποποιητικής δήλωσης οικονομικού έτους 2014 σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.