



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27-04-2018
Αριθμός Απόφασης: 856

**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.thess@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 1064/12-04-2017 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. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου του Δήμου επί της οδού, κατά της με αρ. ειδοπ. - υπ' αριθμ. χρημ. καταλ. - πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους (χρήση), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων 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 απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία 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. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους, δηλώνοντας ως εισόδημα από μισθωτή εργασία το ποσό των € 56.582,93 στο οποίο παρακρατήθηκε και αποδόθηκε φόρος ποσού € 11.316,59, και ομοίως παρακρατήθηκε και αποδόθηκε εισφορά αλληλεγγύης ποσού € 1.188,25 με βάση την ηλεκτρονική αποστολή των αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών από την Τράπεζα Ανώνυμη Εταιρεία (ΠΟΛ. 1274/2015). Προς τούτο τα ποσά αυτά ήταν προσυμπληρωμένα στα πεδία 301, 315 και 333 της φορολογικής δήλωσης του προσφεύγοντα.

Στη συνέχεια, κατέθεσε την με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Βάσει του σκεπτικού της εν λόγω απόφασης, κρίθηκε ότι από το ποσό των 56.582,92 ευρώ που εισέπραξε ως δικαιούχος του Επενδυτικού Λογαριασμού Κάλυψης Στεγαστικών Παροχών του, ποσό 54.409,48 ευρώ, 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 (οικ. έτος). Επομένως στους αντίστοιχους κωδικούς «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ» (301), της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους, λανθασμένα συμπεριλαμβάνεται το ανωτέρω ποσό. Περαιτέρω, κρίθηκε ότι το ποσό των 2.173,45 ευρώ το οποίο αντιστοιχεί στην ωφέλεια από την καθυστέρηση της εκκαθάρισης του εν λόγω προγράμματος, του οποίου το δικαίωμα είσπραξης αποκτήθηκε το έτος, συνιστά εισόδημα από κεφάλαιο του φορολογικού έτους, 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, ενώ ο προσφεύγων συμμορφούμενος και αυτός προς την ανωτέρω απόφαση, υπέβαλε τροποποιητική δήλωση για το οικονομικό έτος Από την εκκαθάριση της επίμαχης τροποποιητικής δήλωσης, εκδόθηκε η με αρ. ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, δυνάμει της οποίας, προέκυψε

νέο χρεωστικό ποσό για καταβολή ύψους 16.964,90 €, ήτοι 12.115,36 € κύριος φόρος, πλέον νομίμων προσαυξήσεων ποσού 3.913,93€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 935,62€.

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 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 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: «*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. έγγραφά της και ειδικότερα ότι «*Για τους εργαζόμενους που συνδέονται με*

το 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. απόφασης της υπηρεσίας μας, από το συνολικό ποσό των 56.582,92 ευρώ που εισέπραξε ο προσφεύγων ως δικαιούχος του Επενδυτικού Λογαριασμού Κάλυψης Στεγαστικών Παροχών του, ποσό **54.409,48 ευρώ, συνιστά μεν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αλλά δεδομένου ότι το δικαίωμα είσπραξης, αποκτήθηκε την 18/1/2013, ημερομηνία πρόωρης λήξης του προγράμματος Στεγαστικό Ταμειυτήριο, ως εκ τούτου το ποσό αυτό συνιστά φορολογητέο εισόδημα της χρήσεως (οικ. έτος)** και λανθασμένα συμπεριελήφθη στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους

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 κατ' έτος, εκ μέρους του φορολογούμενου, επήλθε με την κοινοποίηση σε αυτόν της υπ' αριθ. απόφασης ΔΕΔ, δυνάμει της οποίας κρίθηκε ότι το ποσό των 54.409,48 € αφορά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που έπρεπε να φορολογηθεί όχι κατά το φορολογικό έτος αλλά κατά το οικονομικό έτος, εφόσον το δικαίωμα είσπραξης αποκτήθηκε την 18/1/2013. Η ως άνω απόφαση κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή, η οποία απεστάλη στις 08/03/2017 με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ 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 24/03/2017.

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 κοινό περί δικαίου αίσθημα, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα δε με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους στην προστασία των συμφερόντων τους και στην απόλαυση των δικαιωμάτων τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Επειδή ο προσφεύγων μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. απόφασης της υπηρεσίας μας, ενήργησε άμεσα, συμμορφούμενη πλήρως στο σκεπτικό της και υπέβαλε την υπ' αριθ. τροποποιητική δήλωση για το οικονομικό έτος, βάσει της οποίας εκδόθηκε στις 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 αλλά η φορολόγησή του ανάγεται στη χρήση (οικονομικό έτος), δηλαδή στο έτος κατά το οποίο αποκτήθηκε το δικαίωμα εισπράξης αυτού.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι, η καθυστέρηση υποβολής της επίμαχης τροποποιητικής δήλωσης οικονομικού έτους, δεν οφείλεται σε υπαιτιότητα του προσφεύγοντος, καθόσον εκείνος δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει εκ των προτέρων ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους, 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) 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 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, με την παραλαβή της απόφασης της

φορολογικής αρχής, υπέβαλε τροποποιητική δήλωση για το οικονομικό έτος Συνεπώς ενήργησε σύννομα, συμμορφούμενος πλήρως ως προς τις, απορρέουσες από την υπ' αριθ. 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.

Αποφασίζουμε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ήτοι τη μη επιβολή προσαυξήσεων επί της τροποποιητικής δήλωσης οικονομικού έτους, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.