



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/04/2017

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

Αριθμός απόφασης: 1017

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/12/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ:, κατά των με αρ. ειδοποίησης/.....2016 και/.....2016 εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2006 και 2008 του Υπουργείου Οικονομικών, που εκδόθηκαν κατόπιν υποβολής αντίστοιχων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (αρ. δηλ. και/2016), καθώς και

κατά της από 06/12/2016 σιωπηρής απόρριψης των επιφυλάξεών του κατά την υποβολή των εν λόγω τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων.

5. Τα με αρ. ειδ./.....2016 και/.....2016 εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2006 και 2008 αντίστοιχα του Υπουργείου Οικονομικών.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από 22/12/2016 κατατεθείσας και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το με αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 (αρ. τροποποιητικής δήλωσης/2016), προέκυψε φόρος 14.043,60€, δη επιπλέον χρεωστικό ποσό 11.387,37€, σε σχέση με το χρεωστικό ποσό του εκκαθαριστικού σημειώματος της αρχικής δήλωσης.

Με το με αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (αρ. τροποποιητικής δήλωσης/2016), προέκυψε φόρος 14.683,40€, δη επιπλέον χρεωστικό ποσό 11.683,40€, σε σχέση με το χρεωστικό ποσό του εκκαθαριστικού σημειώματος της αρχικής δήλωσης.

Οι ανωτέρω φόροι προέκυψαν κατόπιν εκπρόθεσμης υποβολής των υπ' αρ. και/2016 δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2006 και 2008, με τις οποίες δηλώθηκε πρόσθετο εισόδημα 18.783,86€ για το οικ. έτος 2006 και 20.867,05€ για το οικ. έτος 2008, τα οποία είχε λάβει διά του Ε.Λ.Κ.Ε. - Α.Π.Θ. ως αμοιβή για τη συμμετοχή του σε ερευνητικά ή άλλα προγράμματα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν τα προαναφερθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2006 και 2008 του Υπουργείου Οικονομικών και να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση, καθώς επίσης και να γίνουν αποδεκτοί οι λόγοι των επιφυλάξεών του, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1) Οι αμοιβές από τη συμμετοχή του σε ερευνητικά προγράμματα δε συνιστούν εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλά από άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, διότι υφίστατο σχέση μίσθωσης έργου και εντολής υπό τη μορφή συμβάσεων - αυτοτελών ιδιωτικών συμφωνητικών. Το καθαρό εισόδημά του έπρεπε να προσδιοριστεί με την εφαρμογή συντελεστή 26% επί του ακαθαρίστου εισοδήματος, σύμφωνα με το διατάξεις της περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 49 του ν. 2238/1994.

- 2) Η φορολογική αρχή οφείλει να αντιμετωπίσει τις εν λόγω αμοιβές ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, καθώς στην πρόσκληση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων, ο προσφεύγων καλείται να συμπληρώσει τον κωδικό 507 [Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του Πιν. 4], ήτοι ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα.
- 3) Η συμπεριφορά της φορολογικής αρχής παραβιάζει την αρχή της χρηστής διοίκησης διότι όφειλε αυτεπαγγέλτως να αναγνωρίσει την περαίωση των επίδικων χρήσεων με την υπαγωγή αυτών στις διατάξεις των ν. 3697/2005 και 3888/2010 και να μην αποστείλει πρόσκληση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων.
- 4) Η υπόθεση έχει παραγραφεί, όπως οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζουν.
- 5) Μη σύμνομη η επιβολή πρόσθετου φόρου επί της εκπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων διότι υποβλήθηκαν κατόπιν πρόσκλησης της φορολογικής διοίκησης, ενώ σε λίγες ημέρες θα δινόταν η δυνατότητα εθελοντικής αποκάλυψης μη δηλωθέντων εισοδημάτων με ευνοϊκότερες διατάξεις κατ' εφαρμογή του ν.4446/2016.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 45 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) «Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του καθηγητή ή δασκάλου,, ερευνητή». Με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος».

Επειδή, σύμφωνα με την 354/2003 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. οι αμοιβές που καταβάλλονται στους καθηγητές των Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι., από τους Ειδικούς Λογαριασμούς επιστημονικής έρευνας των Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι., με βάση ιδιωτικά συμφωνητικά παροχής υπηρεσιών που έχουν συνάψει με τις Επιτροπές Ερευνών που διοικούν και διαχειρίζονται τους παραπάνω λογαριασμούς, αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ειδικότερα, σημειώνεται ότι : «Τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος εκ μισθωτών υπηρεσιών συγκεντρώνουν αναμφίβολα και οι αμοιβές που καταβάλλονται σε καθηγητές των ΑΕΙ και ΤΕΙ από τους ειδικούς

Λογαριασμούς Επιστημονικής Έρευνας των ΑΕΙ και ΤΕΙ, αφού είναι δεδομένο ότι οι εν λόγω παροχές: α) συνδέονται άρρηκτα με την ιδιότητά τους, ως καθηγητών - μελών ΔΕΠ των ΑΕΙ και ΤΕΙ β) παρέχονται σ' αυτούς από χρηματοδοτούμενα ερευνητικά προγράμματα, που διαχειρίζονται οι Ειδικοί Λογαριασμοί, ως όργανα ή ειδικές υπηρεσίες των ΑΕΙ ή ΤΕΙ και γ) αποτελούν μισθό, κατά την έννοια των παραπάνω φορολογικών διατάξεων και εκδίδεται προς τούτο σχετική βεβαίωση από τους Ειδικούς Λογαριασμούς με παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών (ιδ. παρ. 9 της ΙΒ'/109-00/1997 κ.υ.α. Υπουργών Οικονομικών και εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η βεβαίωση που χορηγήθηκε από την Επιτροπή Ερευνών του Α.Π.Θ. αναγράφει «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥ», «Για αποδοχές, ως πρόσθετη αμοιβή, από τη συμμετοχή σε ερευνητικό πρόγραμμα....». Επιπρόσθετα, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα ιδιωτικά συμφωνητικά σύμβασης έργου για τη συμμετοχή του στα ερευνητικά προγράμματα, προκειμένου να εξακριβωθούν οι όροι και οι προϋποθέσεις για την είσπραξη των αμοιβών. Περαιτέρω, δεν προσκομίστηκαν εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία για την είσπραξη των αμοιβών και αποσπάσματα τηρούμενων βιβλίων με την καταχώρηση αυτών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο και 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, η εκούσια περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων με τις διατάξεις του ν.3697/2008 και ν. 3888/2010 αφορά εισοδήματα που προέρχονται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και τις υποχρεώσεις που πηγάζουν από την άσκηση επιτηδεύματος ή ελευθέρου επαγγέλματος (Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι φόροι κ.λπ.).

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 19 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 την υπ' αριθ. 14/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ ορίζεται ότι: «Η υποχρεωτικότητα, με την οποία συνοδεύεται η υποβολή της δηλώσεως στην παράγραφο 1 του άρθρου 19, άγει στο προφανές ερμηνευτικό συμπέρασμα ότι πρόκειται περί τροποποιητικής δηλώσεως, της οποίας η λειτουργία αντιστοιχεί σε συμπληρωματική δήλωση, ήτοι αποβλέπει στην επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων του δηλούντος. Ωστόσο, η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δηλώσεως (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δηλώσεως και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ως εν προκειμένω, ανάγεται στη σφαίρα της βουλήσεως και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνησία παραγραφή (ΣτΕ 3643/22013, ΣτΕ 1378/2006, ΣτΕ 2950/2005, ΣτΕ 1626/2001 κ.ά.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (βλ. ΣτΕ

3788/2005, Μπαλή Γεν. Αρχές, έκδ. 8η, παράγρ. 160-161, Γεωργιάδη-Σταθόπουλο, Γεν. Αρχές σεδ 481)».

Επειδή, με την παρ. 2^η της ΠΟΛ. 1114/2016 ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση που υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες αντιστοιχούν στις προαναφερθείσες πρώην συμπληρωματικές δηλώσεις των οποίων η υποβολή είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν έχουν υποβληθεί πριν ή μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο, η φορολογική αρχή νομίμως αποδέχθηκε την υποβολή τους και επέβαλε τον, δυνάμει αυτών, προκύψαντα κύριο και πρόσθετο φόρο,....».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται 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, με την παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,.....», ενώ στο άρθρο 2 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου 2. 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β).....».

Επειδή, στον προσφεύγοντα εστάλη η υπ' αριθ./19.10.2016 πρόσκληση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος, διότι διαπιστώθηκε η απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στις 08/12/2016, ήτοι εκπρόθεσμα, τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των οικ. ετών 2006 και 2008.

Επειδή, ο νόμος για την εθελοντική αποκάλυψη εισοδημάτων (ν.4446/2016) κατατέθηκε προς ψήφιση στη Βουλή το σχέδιό του στις 12/12/2016, ενώ αυτός ως ψηφίστηκε έχει εφαρμογή από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ (ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016).

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 φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί μη σύννομης, ως αντικείμενης ευθέως στην αρχή της χρηστής διοίκησης, επιβολής πρόσθετων φόρων προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 22/12/2016 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ:, κατά των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Υπουργείου Οικονομικών, με βάση τροποποιητικές δηλώσεις, οικ. ετών 2006 και 2008.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:
Οικονομικό Έτος 2006 τελικό χρεωστικό : 14.043,60€
Οικονομικό Έτος 2008 τελικό χρεωστικό : 14.683,40€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.

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.