



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη

Αριθ. Πρωτ.:.....

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

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 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 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 17§1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου επί της οδού, κατά των με αριθμ.:α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους .. συνολικού ποσού 3.802,17€(κύριος φόρος: 1.728,26€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας: 2.073,91€ και β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους, συνολικού ποσού 2.651,86€ (κύριος φόρος: 1.205,39€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας: 1.446,47€), του Προϊσταμένου της

4. Τις από απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Τμήματος Α7 Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της– 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους του Προϊσταμένου της, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό ύψους 3.802,17€ (κύριος φόρος 1.728,26€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 2.073,91€).

Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους του Προϊσταμένου της, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό ύψους 2.651,86€ (κύριος φόρος 1.205,39€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 1.446,47€).

Συγκεκριμένα με την με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων Φόρου Εισοδήματος (αρ. 66 του ν. 2238/94) για τα οικονομικά έτη έως ... στον ανωτέρο φορολογούμενο. Αφορμή του ελέγχου υπήρξε η υπ'αριθμ. πρωτ. απάντηση της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών σε ερώτημα της Δ.Ο.Υ. σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση της ειδικής επιδότησης ανεργίας του ΟΑΕΔ σε απολυμένους υπαλλήλους της εταιρείας «.....». Η ελεγχόμενη ως απολυμένος υπάλληλος της εν λόγω εταιρείας 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. Η προσφεύγουσα, τα ποσά αυτά τα δήλωνε στις οικείες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος σε κωδικούς απαλλασσομένων από τον φόρο χρηματικών ποσών (είτε στον κωδικό 659 είτε στον κωδικό 661) και συνεπώς δε φορολογήθηκε γι' αυτά. Η απάντηση της Διεύθυνσης

Φορολογίας Εισοδήματος θεώρησε ότι τα συγκεκριμένα επιδόματα του ΟΑΕΔ αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και πρέπει να δηλωθούν στον κωδικό 301 προκειμένου να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.)

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Το ειδικό επίδομα ανεργίας καθώς και το επιπλέον βοήθημα ανεργίας του άρθρου 23 του ν. 3526/2007 ως παροχές του Ο.Α.Ε.Δ. απαλλάσσονται από το φόρο και δεν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις. Πιο συγκεκριμένα το αρ. 23 του ν. 3526 προβλέπει ότι «Οι μισθωτοί της που απασχολούνται στο εργοστάσιο, των οποίων η σύμβαση εργασίας καταγγέλθηκε από 4.12.2006 και μέχρι τις 31.1.2007, και δεν έχουν 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.):...ε) ειδικής επιδότησης ανεργίας. Επιπλέον στον ίδιο νόμο αναφέρεται ότι για την ένταξη και την επιδότηση των μισθωτών στο πρόγραμμα της ειδικής επιδότησης ανεργίας 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. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 3 του αρ. 14 του νόμου 1545/1985 περί της επιδότησης των κοινών ανέργων «Η αληθινή έννοια της παραγράφου 5 του αρ. 58 του νόμου 542/77 είναι ότι επαναφέρονται σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 13 του νόμου 3465/55, με τις οποίες απαλλάσσονται από κάθε φόρο ή τέλος χαρτοσήμου και γενικά από κρατήσεις για το δημόσιο και για τρίτους οι κάθε φύσης παροχές του ΟΑΕΔ, οι αιτήσεις που υποβάλλονται για την απονομή των παροχών αυτών, καθώς και οι διοικητικές ή δικαστικές και εξώδικες πράξεις για την αναγνώριση ή πραγματοποίησή τους». Ωστόσο ακόμη και η πρόβλεψη του ν. 3842/2010 που προβλέπει για πρώτη φορά τη φορολόγηση των κάθε φύσεως επιδομάτων ανεργίας που καταβάλλει ο ΟΑΕΔ στους δικαιούχους ανέργους, δεν συμπεριλαμβάνει την περίπτωση αυτή, αφού θέτει ως όριο λοιπών εισοδημάτων για τον άνεργο το ποσό των 30.000,00€ (άρθρο 4§5 του ν. 3842/2010) Προς ενίσχυση του ισχυρισμού του προσφεύγοντος έρχεται το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο του Υπουργείου Εργασίας (ΟΑΕΔ) που αποσαφήνισε ότι «δεν προέβη και ούτε θα προβεί στο μέλλον σε παρακράτηση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος από τις χορηγούμενες ειδικές επιδοτήσεις ανεργίας και σε απόδοσή του στις ανά ατομική περίπτωση δικαιούχου αρμόδιες Δ.Ο.Υ., καθώς οι εν λόγω ειδικές επιδοτήσεις ανεργίας καλυπτόμενες από τον κρατικό προϋπολογισμό απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου και κρατήσεις».
- 2) Κατά δεύτερο λόγο αντιτείνει στο επιχείρημα της Δ.Ο.Υ. ότι το επίδομα που λαμβάνει πρόκειται στην ουσία για μισθωτή εργασία, το γεγονός ότι ενώ σύμφωνα με το αρ. 57 του ΚΦΕ ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών παρακρατείται υποχρεωτικά από τον εργοδότη, στην περίπτωση του, δεν

υφίσταται εργοδότης, αλλά ο φορέας πληρωμής του επιδόματος είναι το ίδιο το Δημόσιο με τη μορφή του Ο.Α.Ε.Δ.. Ο Ο.Α.Ε.Δ. δεν μπορεί να προβεί σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος για το ειδικό επίδομα που παρέχει αφού πρόκειται για απολαβή απαλλασσόμενη από κάθε φόρο.

- 3) Υπάρχουν ήδη δικαστικές αποφάσεις οι οποίες δικαιώνουν υποθέσεις συναδέλφων της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα, με την απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, κρίθηκε ότι το ειδικό επίδομα ανεργίας απαλλάσσεται από κάθε φόρο και ως εκ τούτου η φορολόγησή του ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι ευθέως παράνομη. Το σκεπτικό των αποφάσεων στηρίζεται στην απαλλακτική ρύθμιση του αρ. 14 παρ. 3 του ν. 1545/1985, όπου αναφέρεται αδιακρίτως στις πάσης φύσεως παροχές που χορηγεί ο ΟΑΕΔ και συνεπώς οι επίμαχες παροχές που χορηγούνται από τον ΟΑΕΔ στους απολυμένους μισθωτούς της εταιρείας «.....» απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος αφού και από το εκκαθαριστικό σημείωμα προκύπτει ότι το άθροισμα των λοιπών εισοδημάτων δεν υπερβαίνει αυτό των τριάντα χιλιάδων ευρώ (όριο που τίθεται από την παρ. 5 του αρ. 4 του ν.3842/2010)
- 4) Η αναφορά στο υπ αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών αποτελεί εσφαλμένη κατευθυντήρια γραμμή για τη φορολογική διοίκηση. Η άποψη που διατυπώνεται στο έγγραφο είναι μη ορθή και μη δεσμευτική για τη Δ.Ο.Υ., η οποία όφειλε να προβεί σε έλεγχο των νόμιμων προϋποθέσεων κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 45 του ν. 2238/94 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 σε οποιαδήποτε μορφή είτε 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 το αρ. 28 του ν. 4174/13 η φορολογική διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

Η φορολογική διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η φορολογική διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον

προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 34 η φορολογική διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του αρ. 25 του κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η φορολογική διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από το φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή η αρμόδια για την παραλαβή των δηλώσεων Δ.Ο.Υ., υπέβαλε ερώτημα στη Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση της ειδικής επιδότησης ανεργίας του ΟΑΕΔ σε απολυμένους υπαλλήλους της εταιρίας «.....»

Επειδή η Διεύθυνση με το αρ. πρωτ. έγγραφό της απάντησε ότι το ανωτέρω επίδομα αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και πρέπει να δηλωθεί στον κωδικό 301 και να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ.

Επειδή η υπηρεσία μας απέστειλε ερώτημα στη Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος με το υπ' αριθμ. πρωτ. ζητώντας να μάθει αν η διεύθυνση διαφοροποιείται από τις ήδη εκφρασμένες της απόψεις βάσει του εγγράφου της προς τη Δ.Ο.Υ. Το ερώτημα θεωρήθηκε απαραίτητο αφού τέθηκε υπόψη στη Διεύθυνση, ότι έχουν εκδοθεί από το Διοικητικό Πρωτοδικείο, οι με αριθμ., ./... και .../.... αντίθετες αποφάσεις καθώς και έγγραφο του ΟΑΕΔ περί μη υποχρέωσης για παρακράτηση αναλογούντος φόρου εισοδήματος, και αντίστοιχο έγγραφο του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης ότι υποχρέωση φορολόγησης της εν λόγω επιδότησης υπάρχει μόνο στην περίπτωση που το άθροισμα των λοιπών εισοδημάτων υπερβαίνει τις τριάντα χιλιάδες ευρώ.

Επειδή η Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος εμμένει στις αρχικές της θέσεις με την υπ' αριθμ. πρωτ. απάντησή της στο ερώτημα με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ της υπηρεσίας μας και κατά συνέπεια το ειδικό επίδομα του ΟΑΕΔ θεωρείται εισόδημα που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 23 παρ. 4 του ν.3526/2007 όπως αυτές ίσχυαν πριν την κατάργησή τους (από 1.1.2013) από τις διατάξεις του ν. 4093/2012 που μεταξύ των άλλων, οριζόταν ότι το μηνιαίο επίδομα της ειδικής επιδότησης ανεργίας θα είναι ίσο με το 80% του καταβαλλόμενου κατά τη λύση της σύμβασης μηνιαίου μισθού ή του εικοσιπενταπλάσιου του καταβαλλόμενου ημερομισθίου και δεν θα υπερβαίνει το ποσό των 1500 ευρώ. Επιπρόσθετα η μηνιαία αυτή ειδική επιδότηση ανεργίας θα αναπροσαρμόζεται κατ' έτος κατά το ποσοστό μεταβολής του δείκτη τιμών καταναλωτή της ΕΣΥΕ αρχής γενομένης από 1.1.2007.

Επειδή με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παρ. 5 του προαναφερόμενου άρθρου και νόμου οριζόταν ότι, κατά το διάστημα της ειδικής επιδότησης ανεργίας συνεχίζεται η ασφάλιση των επιδοτουμένων 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 ΟΑΕΔ. 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 αρ. 10 του ν.825/1978, όπως ισχύει κάθε φορά, χρονικών προϋποθέσεων. Περαιτέρω με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι θα εξακολουθήσει η καταβολή των εισφορών καθ' όλη τη διάρκεια της επιδότησης. Τέλος, ο ν. 3526/2007 καθορίζει το ύψος της εν λόγω ειδικής εισοδηματικής ενίσχυσης ανεργίας και δεν προβλέπει τη μη φορολόγησή της.

Κατά συνέπεια, 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 αρ. 23 του ν.3526/2007 για την ένταξη και επιδότηση των μισθωτών στο πρόγραμμα της ειδικής επιδότησης ανεργίας, πέραν των παραπάνω διατάξεων, ισχύουν 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 τα κλασικά 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.

Περαιτέρω με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παρ. 8 του αρ. 23 του ν. 3526 οριζόταν ότι, στους μισθωτούς των οποίων θα καταγγελθεί η σύμβαση εργασίας ή θα παραιτηθούν σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 12 του παρόντος άρθρου, στα πλαίσια της εξυγίανσης της εταιρίας, καταβάλλεται από τον ΟΑΕΔ, πέραν από την αποζημίωση απολύσεως και ένα επιπλέον βοήθημα. Το επιπλέον αυτό βοήθημα φορολογείται σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 14 του ν. 2238/1994 ως συμπληρωματική της αποζημίωσης απόλυσης που έλαβαν ήδη από την εταιρία.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, στο άρθρ. 9 παρ. 1, προβλέπει τη δυνατότητα έκδοσης ερμηνευτικών εγκυκλίων από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Ως γνωστό, οι εγκύκλιοι που εκδίδονται από τους Υπουργούς, τους Υφυπουργούς, ΓΓ Υπουργείων κ.λπ. επεξηγούν και σχολιάζουν τις ρυθμίσεις των νόμων και άλλων κανονιστικών πράξεων και παρέχουν οδηγίες για τον τρόπο της εφαρμογής τους. Το ρόλο αυτό των εγκυκλίων καταγράφει η διάταξη του άρθρ. 9. Προβλέπεται δε ρητά (παρ. 2), ότι οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη φορολογική διοίκηση έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν λόγω αλλαγής της νομοθεσίας, ενώ ρητά επίσης επισημαίνεται στην παρ. 3 ότι οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η Δ.Ο.Υ. όφειλε να προβεί σε έλεγχο των νόμιμων προϋποθέσεων κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και να μη δεσμευτεί από το έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, έχουμε να τονίσουμε ότι, η φορολογική αρχή σε κάθε περίπτωση 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.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση των με αριθμ.:α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους συνολικού ποσού 3.802,17€(κύριος φόρος: 1.728,26€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας: 2.073,91€ και β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους, συνολικού ποσού 2.651,86€ (κύριος φόρος: 1.205,39€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας: 1.446,47€), του Προϊσταμένου της

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

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ

Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	...
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος	20.400,97€
Ποσό διαφοράς φόρου	1.728,26€
Ποσό πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 120%	2.073,91€
Συνολικό ποσό καταλογισμού	3.802,17€
Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	...
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος	19.781,57€
Ποσό διαφοράς φόρου	1205,39€
Ποσό πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 120%	1.446,47€
Συνολικό ποσό καταλογισμού	2.651,86€

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.