



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45 - Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Τηλέφωνο : 2313-333252

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 14/07/2016

Αριθμός απόφασης: 847

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

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

δ. 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».

ε. 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».

στ. 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 Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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».

η. Της αριθμ. Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με διεύθυνση
....., κατά της με αριθμ.: οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις από 06/04/2016 απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 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:

Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτουςτου Προϊσταμένου της, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό ύψους 3.451,78€ (κύριος φόρος 1568,99€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 1.882,79€).

Συγκεκριμένα με την με αριθμό 899/23.12.2014 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 σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση της ειδικής επιδότησης ανεργίας του ΟΑΕΔ σε απολυμένους υπαλλήλους της εταιρείας «.....». Ο ελεγχόμενος 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. Ο προσφεύγων, 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.)

Ο προσφεύγων, 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 Θεσσαλονίκης, 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. 9570/21.11.2010 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 του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα, με τις υπ' αριθμ. και αποφάσεις του Μονομελές Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης και Θεσσαλονίκης με μεταβατική έδρα το Κιλκίς, 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) Παράβαση των αρχών της χρηστής διοικήσεως, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και του τεκμηρίου νομιμότητας. Η Διοίκηση με σαφήνεια και για μια σειρά ετών είχε υιοθετήσει ήδη από το έτος 2008 τη θέση ότι το ειδικό επίδομα ανεργίας που χορηγείται στους πρώην εργαζομένους της επιχείρησης «.....», απαλλάσσεται κάθε φόρου, τέλους ή κράτησης. Η αιφνίδια αναστροφή της θέσης της φορολογικής αρχής κλονίζει την εμπιστοσύνη του φορολογούμενου στη δημόσια αρχή και παραβιάζει κατάφωρα τις αρχές της χρηστής διοίκησης. Η διάρκεια και σταθερότητα της πράξης, ιδιότητες που εξασφαλίζουν και το τεκμήριο της νομιμότητας, συνιστούν στοιχεία απαραίτητα για τη δημιουργία εμπιστοσύνης στον διοικούμενο.
- 5) Νόμω αβάσιμος και παράνομος ο διορθωτικός προσδιορισμός του εισοδήματος της συζύγου του προσφεύγοντος. Η προσβαλλόμενη πράξη διορθώνει το εισόδημα της συζύγου από 927,70€ σε 1.151,82€ χωρίς να συμπεριλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου και χωρίς να προβάλλεται δικαιολόγηση στην έκθεση ελέγχου. Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή προβαίνει σε διόρθωση του εισοδήματος της συζύγου χωρίς οποιαδήποτε αναφορά και χωρίς την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας.
- 6) Η επίδικη χρήση έχει υποπέσει σε παραγραφή, διότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων τελών και εισφορών ίσχυε μέχρι τις Συνεπώς, εσφαλμένα η φορολογική αρχή επανέρχεται σε διαχειριστική περίοδο που έχει ήδη υποκύψει σε παραγραφή (.....) και κοινοποιεί στον προσφεύγοντα τις προσβαλλόμενες πράξεις στις Επίσης δεν υφίστανται «συμπληρωματικά στοιχεία» κατά την έννοια του αρ. 68§2 του ν. 2238/94 ώστε να δικαιολογείται την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.
- 7) Ο επιβληθείς φόρος εισοδήματος και ιδιαίτερα ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας προσκρούει

στην αρχή της αναλογικότητας. Στην υπό κρίση περίπτωση τόσο η επιβολή του κύριου φόρου εισοδήματος όσο και ιδιαιτέρως η επιβολή πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ανερχομένου σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου αντιβαίνουν ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας, καθώς συνιστούν εξοντωτική και άκρως δυσανάλογη κύρωση σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

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, 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 Θεσσαλονίκης, 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. 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 εικοσιπενταπλασίου 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 ασφαρίζονται 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

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως **στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, 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 και καλόπιστης 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 τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με τη φορολόγηση του επιδόματος του ΟΑΕΔ. Επίσης, 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.

Τέλος, 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.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 5 του ν. 2238/94, το οποίο ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση, κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα του καθενός συζύγου. Σε αυτήν την περίπτωση το τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζεται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου.

Επειδή σύμφωνα με την παρ 1θ και την παρ. 2 του αρ. 8 του ν. 2238/94- όπως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο- από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου εκπίπτει ως δαπάνη για ιατρικά έξοδα ή άλλες δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά ύψους δύο χιλιάδων τετρακοσίων (2.400) ευρώ, για τον ίδιο και τα λοιπά πρόσωπα που τον βαρύνουν

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του αρ. 8 του ν 2238/94, όπως είχε αντικατασταθεί με την παρ. 4 του αρ. 7 του Ν.3790/2009 και ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο: «...Όταν ο ένας από τους συζύγους δεν έχει εισόδημα φορολογούμενο ή αυτό που έχει είναι κατώτερο από τα ποσά των δαπανών της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 που αφορούν αυτόν προσωπικά και τα πρόσωπα που τον βαρύνουν, ολόκληρο το ποσό των δαπανών ή η διαφορά προστίθεται στις δαπάνες του άλλου συζύγου. Όταν το σύνολο των δαπανών του ενός συζύγου είναι ανώτερο από το φορολογούμενο εισόδημα του, τότε η διαφορά που προκύπτει και μέχρι το άθροισμα των δαπανών της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 προστίθεται στις δαπάνες του άλλου συζύγου.»

Επειδή στον διενεργούμενο, με την εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της έλεγχο, ορθώς θεωρείται το ειδικό επίδομα που έλαβε ο προσφεύγων ως εισόδημα φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις, αποτελεί φυσικό επακόλουθο ο επιμερισμός στο εισόδημα και των δυο συζύγων της έκπτωσης των δαπανών που προβλέπεται στο αρ. 8 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε στην κρινόμενη περίοδο.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί παραγραφής:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/1994) ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270/2014) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β)

για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίστηκε ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

Κατά συνέπεια, στην προκειμένη περίπτωση η εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 23.12.2014, οπότε βρίσκεται εντός των ορίων της πενταετίας που ορίζει το αρ. 84 του ν. 2238/1994 και άρα η 899/23-12-2014 εντολή διακόπτει το χρόνο της παραγραφής. Με τις δύο επιπλέον παρατάσεις που δοθήκανε η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης είναι εντός των νομίμων πλαισίων.

Ως προς τον τελευταίο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 ορίζει 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...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. δ' του άρθρου 38 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ-179 Α'): «Οι διατάξεις των άρθρ., 1, 2 και 3 εφαρμόζονται α) για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1^{ης} Ιανουαρίου 1997 και μετά,...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. β' του άρθρου 1 του Ν.2523/1997: «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 3943/2011: «.. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ...»

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 θίγει 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 δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Συνεπώς, δεν αντίκεινται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς, κατά το άρ. 20 παρ. 1 Σ. και το άρ. 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου 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. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι ο ένδικος πρόσθετος φόρος, αποτελεί λόγω του ύψους του, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του ως άνω άρθρου 6 παρ.1 της ΕΣΔΑ, δεν στοιχειοθετείται παράβαση της εν λόγω διάταξης (πρβλ. ΣΕ 3173/2014 Ολ., 2402/2010 επταμ).

Επειδή, όπως συνάγεται από την εισηγητική έκθεση επί του ν. 2523/1997, με τις ρυθμίσεις περί προσθέτων φόρων του άρθρου 1 αυτού εσκοπήθη μεταξύ άλλων η συνάρτηση του ύψους του πρόσθετου φόρου με τον χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης, κατά τρόπο ώστε να καταργηθεί το «πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες», που «όχι μόνο δεν αποτελούσε κύρωση σε βάρος του παραβάτη της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αντίθετα αποτελούσε κίνητρο προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, με πρωταρχικό σκοπό να επιμηκύνεται ο χρόνος καταβολής του κύριου και πρόσθετου φόρου», προβλέφθηκε ωστόσο, «επειδή πολλές φορές οι δικαστικές διενέξεις αργούν να διεκπεραιωθούν χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου ... πλαφόν πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος». Υπό τα δεδομένα αυτά, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ερμηνευόμενες, σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ενόψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση, δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου 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 δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (πρβλ. ΣΕ 3474/2011 Ολ., ΣτΕ 2402/2010 επταμ. και απόφ.ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι πρόσθετοι φόροι δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλοι και απρόσφοροι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, του κολασμού του παραβάτη και την αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων) ούτε οι

δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τουκαι την επικύρωση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους του Προϊσταμένου της

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

Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος	21.460,59€
Ποσό διαφοράς φόρου	1.568,99€
Ποσό πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 120%	1.882,79€
Συνολικό ποσό καταλογισμού	3.451,78€

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).