



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/11/2019

Αριθμός απόφασης: 3031

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 12/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. ειδοποίησης/28-05-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε., οικονομικού έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. ειδοποίησης/28-05-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε., οικονομικού έτους 2014, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 υπ' αριθμ. ειδοποίησης/2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία εκδόθηκε την 28/05/2019, κατόπιν υποβολής της από 25/02/2019 και με αριθμ. /2019 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους **16.205,94 ευρώ**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τη με αριθμ. ειδοποίησης/2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε φορολογικού έτους 2015 προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 12.579,81 ευρώ.

Ο προσφεύγων υπέβαλε, από κοινού με τη σύζυγο του, τη με αριθμ. /2016 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με επιφύλαξη, δηλώνοντας ως εισόδημα από μισθωτή εργασία το ποσό των 59.804,68 ευρώ στο οποίο παρακρατήθηκε και αποδόθηκε φόρος ποσού 11.960,94 ευρώ, και ομοίως παρακρατήθηκε και αποδόθηκε εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.255,89 ευρώ με βάση την ηλεκτρονική αποστολή των αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών από την Ανώνυμη Εταιρεία (ΠΟΛ. 1274/2015). Προς τούτο τα ποσά αυτά ήταν προσυμπληρωμένα στα πεδία 301, 315 και 333 της φορολογικής δήλωσης του προσφεύγοντος.

Με την παρέλευση απράκτου τριμήνου από την υποβολή της ως άνω δήλωσης επιφύλαξης, ο προσφεύγων κατέθεσε τη με αριθμ. πρωτ. /19-09-2016 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /17-01-2017 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Βάσει του σκεπτικού της εν λόγω απόφασης, κρίθηκε ότι από το ποσό των 59.804,68 ευρώ που εισέπραξε ο προσφεύγων, ως δικαιούχος του Επενδυτικού Λογαριασμού Κάλυψης Στεγαστικών Παροχών του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου, ποσό 57.451,31 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 2013 (οικ. έτος 2014). Επομένως στους αντίστοιχους κωδικούς «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς,

ημερομίσθια κλπ» (301 και 302), της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, λανθασμένα συμπεριλαμβάνονται τα ανωτέρω ποσά. Περαιτέρω, κρίθηκε ότι το ποσό των 2.353,37 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί στην ωφέλεια από την καθυστέρηση της εκκαθάρισης του εν λόγω προγράμματος, του οποίου το δικαίωμα είσπραξης 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. Η εν λόγω απόφαση απεστάλη με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα κατά τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 και η κοινοποίησή της θεωρείται ότι συντελέστηκε την 21/02/2017.

Εν συνεχεία, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, ως όφειλε βάσει της ως άνω απόφασης, προέβη σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015. Ο προσφεύγων δεν προέβη σε ενέργεια υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για το οικονομικό έτος 2014 και η ως άνω Δ.Ο.Υ. με τη με αριθμ. πρωτ./13-02-2019 πρόσκληση τον κάλεσε εντός πέντε (5) ημερών από τη λήψη της να προσέλθει στη Δ.Ο.Υ. για πληροφορίες σχετικά με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και στις 25/02/2019 κατέθεσε τη με αριθμ./2019 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, στην οποία δήλωσε το ποσό των 57.451,31 ευρώ ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Από την εκκαθάριση της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοποίησης/28-05-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε., οικονομικού έτους 2014, δυνάμει της οποίας, προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό για καταβολή ύψους 16.205,94 ευρώ, στο οποίο συμπεριλαμβάνεται φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους 2.800,50 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξεταστεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη κατά το μέρος που αφορά τον καταλογισμό του φόρου εκπροθέσμου και να αφαιρεθεί ολόκληρο το ποσό των 2.800,50 ευρώ, ισχυριζόμενος ότι η καθυστέρηση δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ήταν αυτός που ενήργησε 23 μήνες αργότερα, καθώς η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία του κοινοποιήθηκε με το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2017 ΕΜΠ έγγραφο, ορίζει «ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ... και προβεί σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.»

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' αριθμ./17-01-2017 απόφασης της υπηρεσίας μας, από το συνολικό ποσό των 59.804,68 ευρώ που εισέπραξε ο προσφεύγων, ως δικαιούχος του Επενδυτικού Λογαριασμού Κάλυψης Στεγαστικών Παροχών του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου, **ποσό 57.451,31 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 2013 (οικ. έτος 2014) και λανθασμένα συμπεριελήφθη στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.**

Επειδή, με το **άρθρο 19 παρ. 1 του ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) 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 29/07/2016 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 διατυπώθηκε επιφύλαξη από τον προσφεύγοντα 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 301, 315 και 333 της εν λόγω δήλωσης.

Επειδή, εν προκειμένω, η διαπίστωση του λάθους και η διαφοροποίηση της φορολογικής υποχρέωσης κατ' έτος, εκ μέρους του φορολογουμένου, επήλθε με την κοινοποίηση σε αυτόν της

υπ' αριθμ. 507/17-01-2017 απόφασης της Δ.Ε.Δ., δυνάμει της οποίας κρίθηκε ότι το ποσό των 57.451,31 ευρώ αφορά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που έπρεπε να φορολογηθεί όχι κατά το φορολογικό έτος 2015 αλλά κατά το οικονομικό έτος 2014, εφόσον το δικαίωμα εισπραξης αποκτήθηκε την 1/8/2013. Η ως άνω απόφαση κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή, η οποία απεστάλη με το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2017 ΕΜΠ / 02-02-2017 διαβιβαστικό έγγραφο της υπηρεσίας μας στις 03/02/2017. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 η κοινοποίηση της ανωτέρω απόφασης τεκμαίρεται ότι επήλθε στις 21/02/2017.

Επειδή ο προσφεύγων μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 507/17-01-2017 απόφασης της Υπηρεσίας μας, δεν ενήργησε και δε συμμορφώθηκε πλήρως στο σκεπτικό της, καθώς δεν προέβη σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για το οικονομικό έτος 2014. Αντίθετα υπέβαλε τη με αριθμ./2019 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 στις 25/02/2019, κατόπιν της με αριθμ. πρωτ./13-02-2019 πρόσκλησης από τη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι η καθυστέρηση υποβολής της επίμαχης τροποποιητικής δήλωσης οικονομικού έτους 2014, οφείλεται σε υπαιτιότητα του προσφεύγοντος, καθόσον αυτός, με την παραλαβή της απόφασης της φορολογικής αρχής, ήταν σε θέση να γνωρίζει ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 περιέχει λάθος-παραλείψη, ωστόσο δεν προέβη σε τροποποίηση αυτής εντός των οριζόμενων προθεσμιών, συμμορφούμενος ως προς την απορρέουσα από την υπ' αριθμ./17-01-2017 απόφαση της Δ.Ε.Δ., φορολογική του υποχρέωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις **άρθρου 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013:**

«18. Εξαιρετικά, για την υποβολή εκπρόθεσμων χρεωστικών δηλώσεων, που αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις έως τις 31.12.2013, επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του παρόντος, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου».

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 53 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμ./2019 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 στις 25/02/2019, ήτοι παρήλθαν 23 μήνες από την έκδοση και κοινοποίηση της επίμαχης απόφασης της Υπηρεσίας μας μέχρι να υποβάλει την τροποποιητική του δήλωση, ορθώς καταλογίστηκε ο σχετικός φόρος λόγω εκπροθέσμου, υπολογιζόμενος για τους εν λόγω 23 μήνες καθυστέρησης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 12/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρεωστικό Ποσό: 16.205,94 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθμ. ειδοποίησης/2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, της Α.Α.Δ.Ε.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊσταμένη του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4
ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ**

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.