



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 14-07-2021

Αριθμός Απόφασης: 1701

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@aade.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 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της [παρ. 5](#) του [άρθρου 63](#) του ν. [4174/2013](#) που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του- Α.Φ.Μ., με διεύθυνση, κατά της με αριθμ.:/28.3.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος του

οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της ...Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.

7. Τις από 31/05/2016 απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

8. Την υπ' αριθ./10-10-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή.

9. Την με ημερομηνία κατάθεσης 11.11.2016 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθ./10-10-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

10. Την υπ' αριθ./2021 Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (ΙΕ' Τμήμα), με την οποία αναπέμπεται η υπόθεση στην Υπηρεσία μας.

11. Το υπ' αριθμ. πρωτ./14-06-2021 υπόμνημα των προσφευγόντων

12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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/28.3.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό ύψους 6.248,42€ (κύριος φόρος 3.288,64€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 2.959,78€).

Συγκεκριμένα με την με αριθμό/29-12-2014 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων Φόρου Εισοδήματος (αρ. 66 του ν. 2238/94) για τα οικονομικά έτη 2009 έως 2013 στον προσφεύγοντα Αφορμή του ελέγχου υπήρξε η υπ'αριθμ. πρωτ. Δ12 1081550 ΕΞ2010/14-06-2010 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 «.....». 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.)

Κατά της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης ασκήθηκε η αριθμ./23-05-2016 ενδικοφανής προσφυγή, η οποία απερρίφθη από την υπηρεσία μας με την έκδοση της αριθ./10-10-2016 απόφασης λόγω εκπρόθεσμης άσκησης της.

Κατά της απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων κατέθεσε την από 04-11-2016 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Στη συνέχεια, το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο με την υπ' αριθ./2021 απόφαση του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας την 27/4/2021 έκανε αυτή δεκτή:

- ακυρώνοντας την υπ' αριθ./10-10-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατά το μέρος που είχε απορριφθεί η με αριθ. πρωτ./23-05-2016 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος ως απαράδεκτης λόγω εκπροθέσμου υποβολής.
- αναπέμποντας την υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων), προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η υπ' αριθ. πρωτ./2016 ενδικοφανής προσφυγή, του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τα παραπάνω.

Η ανωτέρω απόφαση βασίστηκε στο παρακάτω σκεπτικό:

(σκέψη 8) «Επειδή, σύμφωνα με τα όσα έγιναν δεκτά στην μείζονα σκέψη, το Δικαστήριο λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι μεταξύ των στοιχείων της οικογραφίας, δεν περιλαμβάνεται αποδεικτικό παραλαβής της συστημένης επιστολής των ΕΛΤΑ, το οποίο να περιλαμβάνει μεταξύ άλλων ουσιαστών για το κύρος της στοιχεία, τα ονοματεπώνυμα και την υπογραφή του επιδίδοντος οργάνου και του προσώπου που την παρέλαβε, την ιδιότητα υπό την οποία παρέλαβε ο τελευταίος την επιστολή, καθώς και την ακριβή διεύθυνση αποστολής και αφετέρου ότι ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι παρέλαβε τη σχετική πράξη επιβολής φόρου στις 4.5.2016, προσκομίζοντας σχετικώς το σχετικό δελτίο απλής επίδοσης καταστήματος ΕΛ.ΤΑ. για το συστημένο με αριθμό σύστασης RE GR (το οποίο σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκόμισε η φορολογική αρχή αφορά την επίμαχη πράξη), το Δικαστήριο κρίνει ότι το θεσπιζόμενο με το άρθρο 5 παρ. 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης της πράξης της φορολογικής αρχής με την παρέλευση δεκαπέντε ημερών από την ημερομηνία αποστολής της συστημένης επιστολής δεν τυγχάνει, εν προκειμένω, εφαρμογής και συνεπώς η/23.5.2016 ενδικοφανής προσφυγή που άσκησε ο προσφεύγων κατά της ως άνω καταλογιστικής πράξης είναι εμπρόθεσμη και ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, που με την προσβαλλόμενη απόφαση δέχθηκε τα αντίθετα, έσφαλε όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στην 4^η σκέψη, εφόσον η συγκεκριμένη (διοικητική) προσφυγή απορρίφθηκε για τυπικό λόγο (εκπρόθεσμη άσκηση), χωρίς να εξεταστούν, αρμοδίως, οι προβαλλόμενοι με αυτήν λόγοι, η υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί στη Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου η ανωτέρω προσφυγή να εξεταστεί επί της ουσίας (βλ. επί φορολογικών διαφορών, ΔΕΦΘεσ 1131/2020, ΔΕΦΑΘ 2350/2019, ΔΕΦΠειρ 2347/2019, 1447/2019).»

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 τέλη 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. 2069/2014 και 4695/2014 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) 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 ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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 του ν. 4174/2013 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. Δ121081550 ΕΞ 2010 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 κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 78 παρ. 1. 4 του Συντάγματος και 4 παρ. 1.2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/94) ως εισόδημα φορολογείται εφόσον υφίσταται περιοδικότητα και διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή αυτού, το αντάλλαγμα της παροχής προσωπικής εργασίας, ή οι καρποί των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, και όχι κάθε άλλη προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός αν αυτή, δυνάμει ειδικής διάταξης νόμου, λογίζεται, για την υπαγωγή στο φόρο, ως εισόδημα (ΣτΕ 588/1980 κ.α.). Κατά δε το άρθρο 45 παρ. 1 του ν. 2238/94 εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι εκείνο που προκύπτει κάθε έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικώς από κάθε παροχή, η οποία καταβάλλεται περιοδικώς για παρούσα ή παρωχημένη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, ο φόρος δε επί του εισοδήματος αυτού παρακρατείται, κατά το άρθρο 57 του ίδιου νόμου, από εκείνον ο οποίος απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό ή καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις, μερίσματα και άλλες παροχές (ΣτΕ 1474/2002, 2217/1998), εκτός αν συντρέχει περίπτωση απαλλαγής κατά το άρθρο 45 παρ. 4 του ΚΦΕ ή κατά το άρθρο 6 αυτού ή από άλλη ειδική διάταξη νόμου (βλ. ΣτΕ 2972/2011, 2312/1992 Ολ).

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 23 του ν. 3526/2007 ορίστηκε ότι : «1. 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 ήδη 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.) : α)ε) ειδικής επιδότησης ανεργίας.[...] Οι δικαιούχοι υποβάλλουν εντός τριών (3) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου υπεύθυνη δήλωση – αίτηση στον ΟΑΕΔ για την υπαγωγή τους στο πρόγραμμα...4. Η διάρκεια της ειδικής επιδότησης ανεργίας θα είναι μέχρι τη συμπλήρωση των ισχυουσών σήμερα προϋποθέσεων για λήψη πλήρους ή μειωμένης συντάξεως γήρατος και δεν θα υπερβαίνει τους εβδομήντα δύο (72) μήνες. Αν συμπληρωθούν οι προϋποθέσεις για τη λήψη μειωμένης συντάξεως γήρατος, όχι όμως και πλήρους, η ειδική επιδότηση συνεχίζεται μέχρι τη συμπλήρωση του ορίου πλήρους συνταξιοδότησης, όχι όμως πέραν του ανώτατου χρονικού ορίου αυτής, ήτοι των εβδομήντα δύο (72) μηνών. Με απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας το ανώτατο χρονικό όριο ειδικής επιδότησης εβδομήντα δύο (72) μηνών μπορεί να παραταθεί. Το μηνιαίο επίδομα της ειδικής επιδότησης ανεργίας θα είναι ίσο με 80% του καταβαλλόμενου κατά τη λύση της σύμβασης μηνιαίου μισθού ή του εικοσιπενταπλάσιου του καταβαλλόμενου ημερομισθίου και δεν θα υπερβαίνει το ποσό των 1.500 ευρώ. Η μηνιαία αυτή ειδική επιδότηση ανεργίας θα αναπροσαρμόζεται κατ' έτος κατά το ποσοστό μεταβολής του δείκτη τιμών καταναλωτή Ε.Σ.Υ.Ε. αρχής γενομένης από 1.1.2007.[...] 7. Για την ένταξη και την επιδότηση των μισθωτών στο πρόγραμμα της ειδικής επιδότησης ανεργίας, πέραν των παραπάνω διατάξεων, 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. ...»

Επειδή, περαιτέρω στη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 3 του ν. 1545/1985 «Εθνικό Σύστημα Προστασίας από την ανεργία κλπ» (Α' 91), (έναρξη ισχύος από 20/05/1985, σύμφωνα με το αρ. 40 του ν. 1545/1985), ο οποίος ρύθμισε εξ υπαρχής το σύστημα της επιδότησης ανεργίας ορίζονται τα εξής: Ατέλειες υπέρ του ΟΑΕΔ: «Η αληθινή έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 58 του ν. 542/1977 (ΦΕΚ 41) είναι ότι επαναφέρονται σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 3464/1955 (ΦΕΚ 350), με τις οποίες απαλλάσσονται από κάθε φόρο ή τέλη χαρτοσήμου και γενικά από κρατήσεις για το δημόσιο και 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».

Επειδή, στο άρθρο 4 παρ. 5 του ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι : «Το επίδομα ανεργίας που καταβάλλει ο ΟΑΕΔ στους δικαιούχους ανέργους απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος, εφόσον το άθροισμα των λοιπών εισοδημάτων του φορολογουμένου που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις δεν υπερβαίνει τα τριάντα χιλιάδες (30.000,00) ευρώ ετησίως», στο δε άρθρο 92 του ίδιου νόμου ότι : « 1. Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει: α) των άρθρων ...4από 1^{ης} Ιανουαρίου 2010 για τα εισοδήματα που αποκτώνταιαπό την ημερομηνία αυτή και μετά...».

Επειδή όπως έχει κριθεί νομολογιακά (4695/2014, 2069/2014 Μον. Πρωτ. Θεσσαλονίκης), **η απαλλακτική ρύθμιση του άρθρου 14 παρ. 3 του ν. 1545/1985, αναφέρεται αδιακρίτως στις πάσης φύσεως παροχές που χορηγεί ο Ο.Α.Ε.Δ., χωρίς παραπομπή στις διατάξεις του ν. 1585/1985 και στις παροχές που χορηγούνται δυνάμει του νόμου αυτού.** Συνεπώς, η ειδική επιδότηση ανεργίας του άρθρου 23 παρ. 1-7 του ν. 3526/2007 και το ειδικό βοήθημα της παρ. 8 του αυτού άρθρου και νόμου που χορηγούνται από τον Ο.Α.Ε.Δ. στους απολυμένους μισθωτούς της εταιρείας «.....», απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με την ανωτέρω ειδικώς ισχύουσα για τον ΟΑΕΔ διάταξη του άρθρου 14§3 του ν. 1545/1985, από τη διατύπωση της οποίας και από την απουσία οποιασδήποτε διακρίσεως στο κείμενό της, συνάγεται ότι καταλαμβάνει όλες τις παροχές που χορηγεί ο Οργανισμός αυτός, στα πλαίσια της λειτουργίας του, ιδίως δε ως φορέας για την ασφάλιση κατά του κινδύνου της ανεργίας, συμπεριλαμβανομένων, συνεπώς, και αυτών που χορηγούνται δυνάμει του άρθρου 23 του ν. 3526/2007, ενόψει μάλιστα του ότι ο τελευταίος αυτός νόμος (3526/2007), με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 23, παραπέμπει, κατά τα λοιπά, στις διατάξεις περί επιδοτήσεως των κοινών ανέργων από τον Ο.Α.Ε.Δ..

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος ήταν εργαζόμενος της επιχείρησης «.....» εντάχθηκε μετά την απόλυσή του από την επιχείρηση λόγω παύσεως της λειτουργίας αυτής, στο πρόγραμμα ειδικής επιδότησης ανεργίας του Ο.Α.Ε.Δ., κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 3256/2007. Το ποσό που έλαβε από την ανωτέρω επιδότηση ανέρχεται για το οικ. έτος 2012, σε 23.163,41€.

Επειδή ο προσφεύγων δεν δηλώνει άλλα εισοδήματα εκτός από την επίμαχη επιδότηση ανεργίας του Ο.Α.Ε.Δ. και ως εκ τούτου το δηλωθέν εισόδημά του από λοιπά εισοδήματα είναι μηδενικό.

Επειδή βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι μη νομίμως υπήχθη σε φόρο εισοδήματος, με το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου για το οικ. έτος 2012 η ειδική επιδότηση ανεργίας και για το λόγο αυτό η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή βάσει της αποδοχής του ανωτέρου ισχυρισμού παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών του προσφεύγοντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του

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

Οικ. έτος	2012	
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος	23.163,41€	0,00€
Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	3.288,64€	0,00€
Ποσό πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 120%	2.959,78€	0,00€
Συνολικό ποσό καταλογισμού	6.248,42€	0,00€

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

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.