



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 01/10/2018
Αριθμός απόφασης: 1677



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313 333245
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:**, α) κατά της με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Α.Α.Δ.Ε., με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση, φορολογικού έτους και β) κατά της με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Α.Α.Δ.Ε., με βάση την τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Α.Α.Δ.Ε., με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση, φορολογικού έτους και την με αρ. ειδοπ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. με βάση

την τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους, που εκδόθηκε στις δυνάμει της με αριθμό υποβληθείσης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε ποσό πληρωμής ύψους 14.043,16€. Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε την προαναφερθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία το ποσό των **11.498,27€** από το οποίο παρακρατήθηκε φόρος 20% ποσού **4.792,03€** με βάση την ηλεκτρονική αποστολή των αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών από τον Ειδικό Λογαριασμό Επικούρησης Μελών (Ε.Λ.Ε.Μ.) του Ταμείου Υγείας Προσωπικού Α.Τ.Ε. (ΠΟΛ 1274/2015). Προς τούτο τα ποσά αυτά ήταν προσυμπληρωμένα στα πεδία 301 και 315 της φορολογικής δήλωσης. Τα ίδια ακριβώς ποσά αναγράφονται και στο από εκκαθαριστικό σημείωμα της υπ' αριθμ. τροποποιητικής δήλωσης, αφού οι μεταβολές αφορούσαν μόνο το δηλωθέν εισόδημα από κινητές αξίες.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως μεταρρύθμιση των ως άνω Πράξεων Διοικητικού και Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου. Ειδικότερα ισχυρίζεται δε, ότι το εν λόγω ποσό των **11.498,27€** αποτελεί προκαταβολή που έλαβε μέσα στο έτος έναντι μελλοντικής εφάπαξ παροχής που δικαιούται ως μέλος του ταμείου ΤΥΠΑΤΕ-ΕΛΕΜ, πρόκειται δε για έκτακτο οικονομικό βοήθημα το οποίο είχε τη μορφή καθαρά προνοιακού χαρακτήρα και αποτελεί παροχή που εμπίπτει στις εξαιρέσεις του άρθρου 14 παρ. 1 περ. στ' του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και ως εκ τούτου δεν αποτελεί εισόδημα. Συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί, καθώς αντίκειται στις αρχές της νομιμότητας (η φορολογική διοίκηση δε φορολόγησε σε αντίστοιχες περιπτώσεις ομοειδείς παροχές από άλλα Ταμεία Ν.Π.Ι.Δ.), της προστασίας του διοικούμενου και της αναλογικότητας.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 12 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι *“1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.”*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 περ. η του άρθρου 12 του ν. 4172/13:

«3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

....η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. στ του άρθρου 14 του ν. 4172/13:

«1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:

...στ) η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου,..... ».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/13:

«Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχ. Δραστηριότητα)	Φορολογικός Συντελεστής
0 - 20.000	22%
20.001 - 30.000	29%
30.001 - 40.000	37%
40.001 –	45%

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/13:

«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμ.πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1085185 ΕΞ 2016/02-06-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, Τμήμα Α', το οποίο αποτελεί απάντηση στο με αριθμό πρωτ.45/09-06-2016 έγγραφο του Ταμείου Υγείας Προσωπικού Αγροτικής Τράπεζας Ελλάδος (Τ.Υ.Π.Α.Τ.Ε.), το ως άνω ταμείο λειτουργεί ως Αλληλοβοηθητικό Ταμείο με βάση το καταστατικό του, παρέχοντας στα άμεσα και έμμεσα μέλη του παροχές περίθαλψης, αγωγής κοινωνικής πρόνοιας και αντίληψης. Για όσο χρόνο το ταμείο παρείχε κύρια ασφάλιση στους τομείς που κάλυπτε, τόσο η υπαγωγή στο Τ.Υ.Π.Α.Τ.Ε. των εργαζομένων στην τράπεζα όσο και η καταβολή των προβλεπόμενων εισφορών εργοδότη και εργαζόμενου ήταν υποχρεωτική. Συγκεκριμένα, βάσει του τότε ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου (ν.1845/1951 και άρθρο 33 του ν.

2698/1953) ορίστηκε ότι τα πρόσωπα που είναι ασφαλισμένα σε αλληλοβοηθητικά ταμεία θεωρείται ότι έχουν κύρια ασφάλιση για τους κλάδους που είναι ασφαλισμένα, απαγορευμένης της ασφάλισής τους στους αντίστοιχους κλάδους και του ΙΚΑ. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 19 του Ν 3232/2004 ορίστηκε, ότι ως οργανισμός ασφάλισης ασθενείας νοείται, μεταξύ άλλων, και το Ταμείο Υγείας Υπαλλήλων Αγροτικής Τράπεζας.

Το 1951 συστάθηκε από το Τ.Υ.Π.Α.Τ.Ε., σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 3 του καταστατικού του, «ΕΙΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΕΠΙΚΟΥΡΗΣΗΣ ΜΕΛΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΤΗΣ ΑΤΕ» (ΕΛΕΜ), με σκοπό την παροχή μηνιαίας επικούρησης και λοιπών παροχών και οικονομικών βοηθημάτων. Ο ΕΛΕΜ αποτελεί ασφαλιστικό οργανισμό επικουρικής ασφάλισης, χωρίς αυτοτελή νομική προσωπικότητα, στον οποίο ασφαλιζόνταν υποχρεωτικά από την ημέρα διορισμού ή πρόσληψής τους, όλοι όσοι αποτελούσαν το προσωπικό της Τράπεζας, με πλήρη απασχόληση και εφόσον ήταν ασφαλισμένοι στο Ταμείο Συντάξεων και Πρόνοιας προσωπικού ΑΤΕ, με σκοπό τις προαναφερόμενες παροχές. Οι πόροι του ΕΛΕΜ ήταν οι υποχρεωτικά καταβαλλόμενες εισφορές εργοδότη-εργαζομένων και η διαχείρησή τους.

Ο ΕΛΕΜ επιτέλεσε το σκοπό του μέχρι την 31-12-2006, οπότε και δημιουργήθηκε το ΕΤΑΤ (Ενιαίο Ταμείο Ασφάλισης Τραπεζοϋπαλλήλων), όπου υπήχθησαν όλοι οι υπάλληλοι της Τράπεζας, με την ΑΤΕ να καταβάλλει τα προβλεπόμενα από το Ν 3371/2005 και τη σχετική οικονομική μελέτη ποσά και στο οποίο (ΕΤΑΤ) αποδίδονταν από 01-01-2007 οι εισφορές εργοδότη-εργαζομένων. Όμως στο ΕΛΕΜ αναγνωρίστηκε το δικαίωμα να διατηρήσει την περιουσία του και να συνεχίσει σε καθαρά πλέον ιδιωτική βάση να παρέχει, με αντίστοιχη τροποποίηση του Καταστατικού και του Κανονισμού του, συμπληρωματική ιδιωτική επικούρηση ή έκτακτα βοηθήματα που θα αποφασίσουν τα μέλη του (ΣτΕ 2199/2010).

Επειδή με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1099916/ΕΞ 2016 Έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Φορολογική μεταχείριση έκτακτου βοηθήματος χορηγούμενο από τον Ειδικό Λογαριασμό Επικούρησης Μελών (ΕΛΕΜ) του Ταμείου Υγείας Προσωπικού Αγροτικής Τράπεζας της Ελλάδος (Τ.Υ.Π.Α.Τ.Ε.), διευκρινίστηκε ότι:

«Το έκτακτο εφάπαξ βοήθημα που χορηγείται στα μέλη του ΕΛΕΜ δεν υπάγεται στην περ. στ' παρ.1 άρθρου 14 του ν.4172/2013, εξαιτίας του ότι ο ΕΛΕΜ δεν είναι ούτε ασφαλιστικός οργανισμός του Δημοσίου ούτε επαγγελματικό ταμείο αλλά Ν.Π.Ι.Δ. Περαιτέρω, τα αναφερόμενα στην παρ.5 της ΠΟΛ.1094/17.4.2015 αφορούν οικονομικές ενισχύσεις – βοηθήματα που δίνονται σε ευπαθείς κοινωνικές ομάδες, στις περιπτώσεις που συντρέχουν έκτακτα γεγονότα (όπως πυρκαγιές, σεισμοί, πλημμύρες, και άλλες καταστροφές) και γενικά ενισχύσεις, οι οποίες δίνονται σε ομάδες πληθυσμού στις οποίες είναι επιτακτική η ανάγκη οικονομικής στήριξής τους. Οι παροχές του ΕΛΕΜ που δίνονται σε ιδιωτική επικουρική βάση, είναι συνταξιοδοτικού τύπου και δεν υπάγονται στην παρ.5 της ΠΟΛ.1094/17.4.2015.».

Επειδή, με έκτακτη Γενική Συνέλευση, στα πλαίσια λειτουργίας του Κανονισμού του ΕΛΕΜ όπως αυτός ισχύει, αποφασίσθηκε η καταβολή έκτακτου οικονομικού βοηθήματος στα μέλη του, με τη χρήση μέρους της συνολικής περιουσίας του.

Επειδή, το υπό κρίση βοήθημα του Ειδικού Λογαριασμού Επικούρησης Μελών (Ε.Λ.Ε.Μ.), του Ταμείου Υγείας Προσωπικού Αγροτικής Τράπεζας της Ελλάδος (Τ.Υ.Π.Α.Τ.Ε.), προέρχεται από εισφορές-κρατήσεις εργαζομένων, οι οποίες λόγω του υποχρεωτικού χαρακτήρα τους εξέπιπταν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 47 του Ν 2238/1994 και δίδεται σε ιδιωτική επικουρική βάση, αποτελεί δε φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις καθότι δεν υπάγεται στην περίπτωση στ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν 4172/2013 και δεν προβλέπεται ρητά η απαλλαγή ή εξαίρεση αυτού από τη φορολογία.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, το ποσό των **11.498,27€** που εισέπραξε ο προσφεύγων ως έκτακτο οικονομικό βοήθημα από τον «Ειδικό Λογαριασμό Επικούρησης Μελών Προσωπικού της ΑΤΕ» δεν απαλλάσσεται και δεν εξαιρείται από τη φορολογία, αποτελεί δε ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και φορολογείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 15 του Ν.4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την από και με Αρ. Δήλωσης, Αρ. Ειδ/σης, αρ. χρημ. καταλ., Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την τροποποιητική δήλωση του προσφεύγοντος, φορολογικού έτους, ποσό πληρωμής με την παρούσα απόφαση: **ΕΥΡΩ 14.594,92.**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 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.