



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17-02-2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 213-1604567

Αριθμός απόφασης: 361

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **18-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 συμπληρωματικό υπόμνημα, που ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-10-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και επί του με αρ πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 15.615,07€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 17.532,24€, ήτοι σύνολο φόρου **35.024,00€**.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 24-09-2019 έκθεσης φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ' αρ./2019 εντολής του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φ.Μ.Υ. που διενήργησε το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων στην επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ. Στην ανωτέρω έκθεση αναφέρεται ότι το ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. διενήργησε έλεγχο στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, για τις χρήσεις 2008-2010.

Πιο συγκεκριμένα, κατά τη διενέργεια του ελέγχου προσκομίστηκαν από την ως άνω εταιρεία, αντίγραφα των ομαδικών ασφαλιστήριων συμβολαίων α) (.....) Νο/..... με συμβαλλόμενους την «.....» και τον «.....»

και β) (....) Νο/..... με συμβαλλόμενους την «.....» και τον «.....» με βάση τα οποία διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Η «.....» αναλάμβανε ένα μέρος της καταβολής των απαιτούμενων ασφαλίσεων, και το υπόλοιπο καλυπτόταν από τη συμμετοχή των δικαιούχων εργαζομένων της στα καταβαλλόμενα ασφάλιστρα. Εν προκειμένω, για τους εργαζόμενους της ανωτέρω εταιρείας που έλαβαν ποσά στα πλαίσια των επίμαχων συμβολαίων, οι εισφορές τους είναι φορολογημένες διότι δεν εξέπεσαν από το ακαθάριστο εισόδημά τους.

2) Τα πρόσωπα που αναφέρονται ως λήπτες ασφαρίσματος δυνάμει των προαναφερθέντων Ομαδικών Ασφαλιστηρίων Συμβολαίων είχαν την ιδιότητα του μισθωτού της εταιρείας με σχέση εξαρτημένης εργασίας.

3) Η βασική παροχή του προγράμματος αφορά στην εφάπαξ παροχή ασφαρίσματος.

4) Δε διαπιστώθηκε καταβολή ασφαρίσματος σε κανέναν από τους δικαιούχους, σε ύψος μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο βάσει των συμβατικών όρων του ασφαλιστηρίου.

Από τα ποσά που εισέπραξαν οι δικαιούχοι υπάλληλοι έγινε διαχωρισμός σε α) εισφορές των ιδίων, β) σε εισφορές της εταιρείας, και γ) σε απόδοση επενδύσεων-τόκους για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Από τον παραπάνω έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων, δυνάμει του υπ' αρ./..... ασφαλιστηρίου συμβολαίου, έλαβε εντός του 2008 το ποσό των 131.356,99€, στο οποίο αναλογούν:

1) Εισφορές της εργοδότης εταιρείας: 46.960,12€ (131.356,99€*35,75%)

2) Εισφορές του προσφεύγοντος: 44.753,33€ (131.356,99€*34,07%)

3) Απόδοση της επένδυσης: 39.643,54€ (131.356,99€*30,18%)

Η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω στοιχεία της πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., προέβη σε έλεγχο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009 (εισοδήματα έτους 2008) του προσφεύγοντος προκειμένου να διαπιστωθεί αν είχε συμπεριλάβει στο φορολογητέο του εισόδημα το ποσό που αφορούσε τις εισφορές της εταιρείας ύψους 46.960,12€, βάσει του άρθρου 45 του Ν. 2238/94 (όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο). Από τον έλεγχο της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με αριθμό/2009 (ημερομηνία εκκαθάρισης 28-08-2009) προέκυψε ότι στον κωδικό 659 «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2008, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα Α.Ε.», είχε αναγραφεί ποσό 187.771,89€, ήτοι:

- Ποσό αποζημίωσης Ν. 2112/20 ύψους 56.414,90€, βάσει της σχετικής βεβαίωσης της εταιρείας «.....»

- Ασφαλιστική αποζημίωση του Ομαδικού ασφαλιστηρίου Ζωής Νο/..... στην εταιρία «.....» ύψους 131.356,99€ χωρίς παρακράτηση φόρου.

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή, προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, συμπεριλαμβάνοντας στο φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος το ποσό των 46.960,12€, το οποίο βάσει του άρθρου 45 του Ν. 2238/94, της υφιστάμενης νομολογίας (Σ.τ.Ε 5058/1996), αλλά και των αποφάσεων της φορολογικής διοίκησης (ΠΟΛ 1054/05.04.2017, ΔΕΑΦ Α 1153916 ΕΞ 2017/16.10.2017, ΔΕΑΦ Α 1060756 ΕΞ 2017/ 21.04.2017) φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος στο οικ. έτος 2009 έχει υποπέσει σε παραγραφή. Ουδέν συμπληρωματικό στοιχείο υφίσταται, καθώς το επίμαχο ποσό είχε δηλωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους.
2. Ο έλεγχος στηρίχθηκε για την φορολόγηση των υπό κρίση παροχών σε μεταγενέστερες της υποβληθείσας δήλωσης εγκυκλίους και ερμηνείες της Διοίκησης.
3. Αδυναμία δήλωσης καθώς η εργοδότηρια δεν εξέδωσε σχετική βεβαίωση ασφαλισματος.

Επιπλέον, ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 συμπληρωματικό υπόμνημα, στο οποίο ανέφερε, μεταξύ άλλων, ότι η φορολογική αρχή, όχι μόνο ήταν σε γνώση από τον Ιούνιο του 2009, που υπέβαλε τη χειρόγραφη φορολογική του δήλωση για το οικονομικό έτος 2009, της αποζημίωσης που έλαβε από την σε εκτέλεση του αριθ./..... Ομαδικού Ασφαλιστηρίου Ζωής, αλλά και επιπλέον τον Φεβρουάριο του 2012 είχε ελέγξει συνολικά τη χειρόγραφη συμπληρωματική-τροποποιητική δήλωσή του για το οικονομικό έτος 2009 και την είχε κρίνει καθ' όλα ως ορθή, συμπεριλαμβανομένου του ποσού που είχε δηλώσει στον κωδικό 659, που έλεγξε επισταμένα λόγω του μεγάλου ύψους του σε σχέση και με τα άλλα δηλωθέντα ποσά της δήλωσης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **72§11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις

προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **84§§1& 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, 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.....4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α. Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β. Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **68§2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν

στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο **72§6 του Ν. 4174/2013**: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1194/2017** της Διεύθυνσης Ελέγχων Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).....»

Επειδή, στην **ΠΟΛ. 1191/2017** ορίζεται ότι: «1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος

(και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία» δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο....3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 68§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν **οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως**, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, **η έκδοση φύλλου ελέγχου** (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία **πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και**

εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή από τη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος, κατόπιν του με αρ. πρωτ./2018 εγγράφου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, με το οποίο εστάλη η από 15-5-2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φ.Μ.Υ., που αφορούσε την επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ. Από την εν λόγω έκθεση προέκυπτε ότι ο προσφεύγων, είχε λάβει εντός του 2008 το ποσό των 131.356,99€, δυνάμει του υπ' αρ./..... ασφαλιστηρίου συμβολαίου, εκ του οποίου ποσό 46.960,12€ (ποσό που αντιστοιχεί στις εισφορές της εργοδότης εταιρίας) θα έπρεπε να φορολογηθεί ως εισόδημα, προερχόμενο από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή, σύμφωνα με την από 24-09-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, ο προσφεύγων στη με αρ./2009 (ημερομηνία εκκαθάρισης 28-08-2009) υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009 είχε καταχωρήσει στον κωδικό 659 «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2008, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα Α.Ε.», το ποσό των 187.771,89€ στο οποίο συμπεριλαμβάνονταν η αποζημίωση που είχε λάβει, δυνάμει του με αρ./..... Ομαδικού Ασφαλιστηρίου Ζωής, ύψους 131.356,99€.

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ σε απάντηση του με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ εγγράφου της Υπηρεσίας μας προκύπτει ότι μεταξύ των προσκομισθέντων δικαιολογητικών της ως άνω χειρόγραφα υποβληθείσας αρχικής δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος – Ε1 του οικονομικού έτους 2009 είχε συμπεριληφθεί η σχετική Βεβαίωση της με την αποζημίωση που καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα σε εκτέλεση του Νο/..... Ασφαλιστηρίου Συμβολαίου ποσού 131.356,99€ «λόγω αποχώρησης από την υπηρεσία του Συμβαλλόμενου και σύμφωνα με τους όρους του παραπάνω Ομαδικού Ασφαλιστηρίου Συμβολαίου», αντίγραφο της οποίας μας εστάλη με το ως άνω απαντητικό έγγραφο.

Επειδή, εν συνεχεία, τον Φεβρουάριο του 2012 ο προσφεύγων προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης τη με αριθ. χειρόγραφη συμπληρωματική-τροποποιητική δήλωση για το

οικονομικό έτος 2009, προκειμένου να δηλώσει τις αναδρομικές αποδοχές που έλαβε από τη συνταξιοδότησή του στα αντίστοιχα οικονομικά έτη, όπου και έγινε έλεγχος της ορθότητας συνολικά της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2009 λόγω του μεγάλου ύψους του ποσού που ήδη είχε δηλωθεί στον κωδικό 659 με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος σε σχέση και με τα υπόλοιπα δηλωθέντα ποσά της δήλωσης. Η ως άνω δήλωση κρίθηκε καθ' όλα ως ορθή από την ως άνω φορολογική αρχή μετά τον έλεγχο των ποσών που είχαν δηλωθεί και των προσκομισθέντων πρωτότυπων δικαιολογητικών.

Επειδή, από τα ως άνω και προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσφεύγοντος προκύπτει ότι είχαν προσκομισθεί και ελεγχθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά έγγραφα ως προς το ως άνω ποσό της αποζημίωσης, όπως εξάλλου αναγράφεται και αποδεικνύεται από την τελευταία σελίδα της υποβληθείσας δήλωσης με την υπογραφή του ελέγχαντος υπαλλήλου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης και ειδικότερα το γεγονός ότι η φορολογική αρχή τελούσε σε γνώση, ήδη από το 2009 της αποζημίωσης που ο προσφεύγων έλαβε δυνάμει του/..... Ομαδικού Ασφαλιστηρίου Ζωής, η πληροφοριακή έκθεση του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., δεν δύναται να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο, υπό την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68§2 του Ν. 2238/94 και 72§6 του Ν. 4174/2013, ικανό να καταστήσει την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε δεκαετή. Η φορολογική αρχή όφειλε εντός πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009, ήτοι έως τις 31.12.2014, να προβεί σε έλεγχο, προκειμένου να διαπιστώσει την ορθότητα αυτής και να εκδώσει πράξη (διορθωτικού) προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εφόσον έκρινε ότι το ποσό που έλαβε ο προσφεύγων, δυνάμει του ως άνω ασφαλιστηρίου, κατά το μέρος που αφορά τις εισφορές της εργοδότης εταιρίας, αποτελεί φορολογητέο εισόδημα του άρθρου 45 του Ν. 2238/94.

Επειδή η υπ' αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 εκδόθηκε στις 24-09-2019, ήτοι μετά την πενταετή προθεσμία που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 84§1 του Ν. 2238/94 και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος στο οικ. έτος 2009 είχε ήδη παραγραφεί.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρων γίνεται αποδεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./18-10-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

Υπ' αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Διαφορά φόρου	17.491,76€	0,00€	-17.491,76€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	17.532,24€	0,00€	-17.532,24€
Σύνολο φόρου για καταβολή	35.024,00€	0,00€	-35.024,00€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.