



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604551

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 03.03.2020

Αριθμός απόφασης: 478

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 με ημερομηνία κατάθεσης **07.11.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού αρ. ΤΚ, κατά της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **07.11.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος **διαφορά φόρου εισοδήματος** ύψους 11.459,64 € πλέον **πρόστιμο της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017**, συνολικού ύψους 11.585,70 € (πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 και τόκοι του αρθ. 53 του Ν. 4174/2013, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης) ήτοι **διαφορά φόρου** συνολικού ποσού ύψους 23.045,34 €.

Αιτία ελέγχου του προσφεύγοντος έγινε η διαβίβαση στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ (αριθμός πρωτοκόλλου εισερχομένου εγγράφου Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ/2018), με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ, της από 20.02.2018 Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), όπως αυτή διαβιβάστηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αριθμός πρωτοκόλλου εξερχομένου εγγράφου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ./2018) στη Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ.

Σύμφωνα με την ανωτέρω Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενήργησε μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο, δυνάμει της με αριθμό/.../...../2013 εντολής ελέγχου, στην επιχείρηση «.....» με διακριτικό τίτλο «.....», Α.Φ.Μ. και έδρα επί της αρ. στη , για τις χρήσεις 2008-2010 (οικονομικά έτη 2009-2011). Κατά τη διενέργεια του εν λόγω 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 ασφαλιστρών 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) εισφορές της εταιρείας και γ) απόδοση επενδύσεων - τόκους για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Από τον παραπάνω έλεγχο των προαναφερθέντων ομαδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την «.....» κατά τη χρήση 2008 (οικονομικό έτος 2009) ασφάλισμα συνολικού ποσού ύψους 86.325,79 €, το οποίο αναλύεται ως ακολούθως:

Συνολικό ποσό που έλαβε	86.325,79 €
Μείον: Ποσό που αφορά υπεραπόδοση (86.325,79 € x 30,18%)	26.053,12 €
Μείον: Ποσό που αφορά εισφορά εργαζομένου που έχει ήδη φορολογηθεί (86.325,79€ x 34,07%)	29.411,20 €
Φορολογητέο εισόδημα	30.861,47 €

Επιπρόσθετα, στην ανωτέρω Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφέρεται ότι διαπιστώθηκαν τα εξής:

- 1) Πρόκειται για ομαδική ασφάλιση του προσωπικού από τον εργοδότη, ο οποίος και αναλαμβάνει να καλύπτει ο ίδιος ένα ποσοστό των απαιτούμενων ασφαλιστρών και ένα ποσοστό οι εργαζόμενοι – δικαιούχοι.
- 2) Καταβάλλεται, μεταξύ άλλων εργαζομένων, και για την προσφεύγουσα, κατά τη χρήση 2008, ποσό ασφαρίσματος δυνάμει των ως άνω συμβολαίων ομαδικής ασφάλισης.
- 3) Τα ποσά ασφαρίσματος, κατά το μέρος που καταβλήθηκαν από τον εργοδότη, συνιστούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
- 4) Δεν παρακρατείται Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών για τα ποσά ασφαρίσματος από την ασφαλιστική - εργοδότη.

Κατά τη διεξαγωγή της ελεγκτικής διαδικασίας, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την με αριθ. πρωτ./2019 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Στις 19-09-2019 προσήλθε στα γραφεία ελέγχου της ΙΖ'Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ ο προσφεύγων, ο οποίος, σύμφωνα με την αίτηση με αρ. πρωτ./19 και με το πρακτικό συνάντησης με αρ./2019 προσκόμισε υπόμνημα σε απάντηση της ανωτέρω Γνωστοποίησης, μαζί με βεβαίωση από την και κίνηση του τραπεζικού του λογαριασμού. Στη συνέχεια ο έλεγχος της ΙΖ'Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων, καθώς και τον με αριθμό/...../2019 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2008, τα οποία επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 01-10-2019, όπως αποδεικνύεται από την σχετική έκθεση επίδοσης της ΙΖ'Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ.

Σε απάντηση των ανωτέρω κοινοποιηθέντων εγγράφων, ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμό πρωτοκόλλου από 02-10-2019 Υπόμνημά του στην ΙΖ'Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος δεν τους αποδέχθηκε και εξέδωσε την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2009, με την οποία καταλόγισε στον προσφεύγοντα το συνολικό ποσό των 23.045,34 €. Την πράξη αυτή επέδωσε ο έλεγχος στον ίδιο τον προσφεύγοντα στις 29/10/2019, όπως αποδεικνύεται από την έκθεση επίδοσης της ΙΖ'Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ανωτέρω προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ'Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έλλειψης συμπληρωματικών στοιχείων: Η Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), σε καμία περίπτωση, δε μπορεί να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία και νομολογία, δεν είναι συμπληρωματικά στοιχεία αυτά τα οποία η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους εντός της προβλεπόμενης από την παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, δηλαδή αν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο (ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1995).

- Αναδρομική εφαρμογή ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης παρά τη ρητή πρόβλεψη του νόμου περί του αντιθέτου: Η θέση της Διοίκησης ότι «το ασφάλισμα που καταβαλλόταν στους εργαζόμενους με την πλήρωση των προϋποθέσεων του ασφαλιστηρίου δε συνιστούσε εισόδημα» ήταν πάγια και εδραζόταν στη στενή γραμματική ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994. Επιπλέον, στη σελ. 18 της από 26-02-2018 Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Παρακρατούμενων Φόρων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Από τα παραπάνω εκτεθέντα προκύπτει ότι δεν τηρούνται σωρευτικά οι 4 προϋποθέσεις της ΠΟΛ. 1054/2017, οι οποίες είναι αναγκαίες για το χαρακτηρισμό των παροχών προς τους δικαιούχους ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.». Επιπρόσθετα, στην ίδια σελίδα της ως άνω Έκθεσης, επισημαίνεται ότι με τη με αριθμό 266/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. αλλάζουν τα δεδομένα της φορολογίας του ασφαλισματος και προκύπτει πλέον ζήτημα φορολόγησής του ως εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Ωστόσο, η μεταγενέστερη μεταβολή της θέσης της Διοίκησης δε μπορεί να οδηγήσει στην αναδρομική φορολογική επιβάρυνση του φορολογούμενου κατά τις Γενικές Αρχές του Διοικητικού Δικαίου και, ως εκ τούτου, η ερμηνευτική εγκύκλιος ΠΟΛ. 1020/01-02-2018 δε μπορεί να εφαρμοστεί στην περίπτωση της προσφεύγουσας, καθώς χειροτερεύει αναδρομικά τη θέση της.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έλλειψης συμπληρωματικών στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):
«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε

εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006, 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.

[...]

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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994:

«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 φορολογουμένου 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, με την πρόσφατη με αριθμό **2934/2017** απόφαση του **Β' τμήματος του ΣτΕ** κρίθηκε ότι «το υπόλοιπο ή/και οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν "συμπληρωματικά στοιχεία", ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ» και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκαν τα εξής:

«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.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

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, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. [...] 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 φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, και τον ισχυρισμό περί παραγραφής για τη χρήση 2008 (οικονομικό έτος 2009).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το εν λόγω ποσό ασφαλίσματος ύψους 86.325,79 € καταβλήθηκε σε τραπεζικό της λογαριασμό, τον οποίο είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή εντός της πενταετούς προθεσμίας για την παραγραφή και, ως εκ τούτου, δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος δε στηρίχτηκε σε στοιχείο που προέκυψε από το άνοιγμα τραπεζικού της λογαριασμού, αλλά η φορολογική αρχή, προκειμένου να αποδώσει στον προσφεύγοντα παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, στηρίχθηκε στην από 20.02.2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) για την εταιρεία «.....» και στις διαπιστώσεις αυτής.

Επειδή, στην ως άνω Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών περιέχονταν στοιχεία, τα οποία η φορολογική αρχή δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, όπως η ύπαρξη του

ομαδικού συμβολαίου, η λήξη αυτού, οι όροι και η καταβολή μέρους των ασφαλίσεων από τον εργοδότη, για τα οποία για πρώτη φορά έλαβε γνώση την 09.07.2018 με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 έγγραφο που της απέστειλε η Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ, με συνημμένη την Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΦΜΥ της του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. .

Επειδή, στην κρινόμενη περίπτωση, ο προσφεύγων παρέλειψε να δηλώσει στη φορολογική του δήλωση για το οικονομικό έτος 2009 το ποσό του ασφαρίσματος κατά το μέρος που προέρχεται από ασφάλιστρα καταβληθέντα από τον εργοδότη, ήτοι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες καθαρού ποσού ύψους 30.861,47 €, το οποίο έλαβε από την «.....» και, όπως ήδη αναφέρθηκε πιο πάνω, η φορολογική αρχή δεν είχε υπόψη της, κατά την ανωτέρω πενταετία, την απόκτηση αυτού του εισοδήματος αφού περιήλθε για πρώτη φορά σε γνώση της μετά την κοινοποίηση της Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την εταιρεία «.....», η οποία αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο και με την οποία διαπιστώθηκε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη από την πλευρά του προσφεύγοντος.

Επειδή, η υπό κρίση χρήση 2008 (οικονομικό έτος 2009) εντάσσεται στις ρυθμίσεις του Ν. 3522/2006 και, ως εκ τούτου, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, αρκεί η νέα πράξη να εκδοθεί και να κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ ορθώς και νομίμως εξέδωσε την προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, δυνάμει της οποίας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου συνολικού ποσού ύψους 23.045,34 €.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αναδρομικής εφαρμογής ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης παρά τη ρητή πρόβλεψη του νόμου περί του αντιθέτου

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Ν. 2238/1994:

«1. Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης του.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον, που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:

[...]

γ) Στις καθαρές αμοιβές για υπερωριακή εργασία, επιχορηγήσεις, επιδόματα και σε κάθε άλλου είδους πρόσθετες αμοιβές ή παροχές, οι οποίες καταβάλλονται τακτικά ή έκτακτα και δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές, με συντελεστή, ο οποίος ορίζεται σε είκοσι τοις εκατό (20%).».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1237/26-11-1999 με θέμα «Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 330/1999 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους»:

«Κάθε παροχή προς τον εργαζόμενο, άνευ νομίμου υποχρεώσεως ή πέραν των ορίων αυτής, δεν θεωρείται γενομένη, κατ' αρχήν, άνευ ανταλλάγματος, γιατί θεμελιώνεται στη μεταξύ τους σύμβαση ή σχέση εργασίας και, κατ' ακολουθία, δεν υπόκειται σε φόρο δωρεάς (ΣΤΕ 5058/1996).».

Επειδή, με την απόφαση ΣΤΕ 5058/1996 έγινε δεκτό ότι:

«Η παροχή του εργοδότη προς τον εργαζόμενο χωρίς νόμιμη υποχρέωση ή πέραν των ορίων αυτής δεν θεωρείται ότι έγινε χωρίς αντάλλαγμα, διότι θεμελιώνεται στη σύμβαση εργασίας. Η εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσης που συνδέει τον φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών.».

Επειδή, με τη με αριθμό 25/2011 Γνωμοδότηση της Ολομελείας του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1105/2011, κρίθηκε, επ' αφορμής ερωτήματος που κατατέθηκε από τη Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος για τους υπαλλήλους της Οργανωτικής Επιτροπής των , ότι «η εφάπαξ συνταξιοδοτική παροχή υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, αφενός μεν σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994, ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κατά το μέρος αυτής, που αντιστοιχεί στα

καταβληθέντα ασφάλιστρα και κατά το χρόνο που απέκτησαν το δικαίωμα είσπραξης της ασφαλιστικής παροχής και αφετέρου σύμφωνα με τη διάταξη της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 24 του Ν. 2238/1994, ως εισόδημα από κινητές αξίες, αν μέρος αυτής αντιστοιχεί στην υπεραπόδοση των επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων, που σχηματίζονται για τις ασφαλίσεις ζωής, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 400/1970.».

Επειδή, συνεπώς, το ασφάλισμα που καταβάλλεται σε ασφαλισμένο - εργαζόμενο δυνάμει συμβολαίου ομαδικής ασφάλισης έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, συνιστά έσοδο των δικαιούχων - προσώπων και είναι υποκείμενο σε φορολογία εισοδήματος εφόσον δεν υφίσταται ρητή διάταξη που να απαλλάσσει ή να εξαιρεί από τη φορολογία εισοδήματος κάποια από τις επιμέρους συνιστώσες του ασφαρίσματος ή και το σύνολο αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Α 1187268 ΕΞ 2016/21-12-2016, η Διεύθυνση Άμεσης Φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε. έθεσε το κάτωθι ερώτημα προς το Ν.Σ.Κ.: «Εάν η υπ' αριθμ. 25/2011 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. αφορά μόνο στην ειδική σύμβαση της, της οποίας επελήφθη, ή έχει γενική εφαρμογή ως προς τη φορολογική μεταχείριση της, προ της ενάρξεως της ισχύος των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4110/2013 (= 23-01-2013) καταβληθείσας παροχής - ασφαρίσματος που διενεργείται στα πλαίσια ομαδικών συνταξιοδοτικών προγραμμάτων (όπως τα DAF) που έχουν συνάψει οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις για τους εργαζομένους τους».

Επειδή, το Ν.Σ.Κ. με τη με αριθμό 22/2017 γνωμοδότηση, η οποία έλαβε την έγκριση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με την έκδοση της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1054/2017, όρισε ότι:

«9. Από την νομολογία γίνεται παγίως δεκτό ότι, από τις διατάξεις των άρθρων 648, 649 και 653 Α.Κ. και 1 της Διεθνούς Συμβάσεως 95 “περί προστασίας του ημερομισθίου”, που κυρώθηκε με το νόμο 3248/1955, συνάγεται ότι ως μισθός στη σύμβαση εργασίας θεωρείται κάθε παροχή, την οποία, σύμφωνα με το νόμο, τη ΣΣΕ ή την σύμβαση εργασίας, καταβάλλει ο εργοδότης στον εργαζόμενο ως αντάλλαγμα της εργασίας, δηλαδή όχι μόνον η κύρια παροχή (βασικός μισθός), αλλά και κάθε άλλη πρόσθετη παροχή που καταβάλλεται ως αντάλλαγμα της παρεχόμενης εργασίας.

[...]

10. Έτσι, στην περίπτωση ομαδικής ασφάλισης του προσωπικού μιας επιχείρησης από τον εργοδότη, ο οποίος, συνάπτοντας γνήσια σύμβαση υπέρ τρίτου, αναλαμβάνει να καλύπτει αυτός, ολικά ή μερικά το ασφάλιστρο, η ασφάλιση αυτή, αν αποτελέσει όρο μεταξύ αυτού και

των μισθωτών της εργασιακής σύμβασης έχει χαρακτήρα μισθολογικής παροχής, η οποία συνίσταται στο δικαίωμα προσδοκίας που αποκτά ο εργαζόμενος, έως ότου πληρωθούν οι προϋποθέσεις της σύμβασης ασφάλισης για την είσπραξη ενός ποσού (είτε εφάπαξ είτε περιοδικώς) (ad hoc ΑΠ 13/2015, 1895/2008, 1934/2008, 843/2004, 1276/2001 κ.ά.).

[...]

17. Α. Ως προς τη φορολογική μεταχείριση της, προ της έναρξης της ισχύος των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4110/2013 (23.1.2013) καταβληθείσας παροχής - ασφαλίματος που διενεργείται στα πλαίσια ομαδικών συνταξιοδοτικών προγραμμάτων (όπως τα), που έχουν συνάψει οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις για τους εργαζομένους τους, αυτή αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σε κάθε περίπτωση σωρευτικής συνδρομής των κατωτέρω προϋποθέσεων:

α. Ομαδική ασφάλιση του προσωπικού της επιχείρησης από τον εργοδότη.

β. Ο εργοδότης, συνάπτοντας γνήσια σύμβαση υπέρ τρίτου, αναλαμβάνει να καλύπτει αυτός, ολικά ή μερικά το ασφαλιστρο.

γ. Η ασφάλιση αυτή να επιβάλλεται από το νόμο ή να έχει αποτελέσει όρο μεταξύ του εργοδότη και των μισθωτών της εργασιακής σύμβασης ή δεσμευτικής για τον εργοδότη ΣΣΕ ή διαιτητικής απόφασης.

δ. Καταβολή του ασφαλίματος στον εργαζόμενο, δυνάμει του συμβολαίου ομαδικής ασφάλισης, κατά το χρόνο επέλευσης της ασφαλιστικής περίπτωσης, ανεξαρτήτως της μικρής ή μεγαλύτερης διάρκειας του συμβολαίου.

Στην περίπτωση της μερικής καταβολής του ασφαλίστρου από τον εργαζόμενο, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, η παροχή - ασφαλισμα κατά το μέρος της που προέρχεται από ασφαλιστρα καταβληθέντα από αυτόν (τον εργαζόμενο) μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4110/2013, δεν φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εκτός εάν τα ασφαλιστρα εξέπεσαν από το ακαθάριστο εισόδημά του και δεν φορολογήθηκαν, οπότε φορολογείται.».

Επειδή, εν συνεχεία, με τα με αριθμούς πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Α 1060756 ΕΞ 2017/21-04-2017 και ΔΕΑΦ Α 1153916 ΕΞ 2017/16-10-2017 έγγραφα της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας προς το Ν.Σ.Κ., ζητήθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις εάν στην περίπτωση που δεν συντρέχει η προϋπόθεση (γ) ανωτέρω, η παροχή - ασφαλισμα που καταβλήθηκε προ της 23-01-2013, ημερομηνία έναρξης ισχύος των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4110/2013, και κατά το μέρος που αντιστοιχεί στα ασφαλιστρα που έχει καταβάλει ο εργοδότης στο πλαίσιο των προγραμμάτων αυτών, υπάγεται ή όχι στις κατηγορίες του εισοδήματος του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) ή στις διατάξεις περί δωρεάς.

Επειδή, επί του ως άνω ερωτήματος το Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε ομοφώνως με την 266/28-11-2017 απόφασή του, η οποία έγινε δεκτή με την ΠΟΛ. 1020/01-02-2018, σύμφωνα με την οποία:

«Το ασφάλισμα που καταβλήθηκε στους εργαζομένους επιχειρήσεων, πριν από την ισχύ του Ν. 4110/2013, στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστικών συμβάσεων που είχαν συνάψει οι επιχειρήσεις αυτές με ασφαλιστικές επιχειρήσεις, κατά το μέρος που αντιστοιχεί στα καταβληθέντα από τον εργοδότη ασφάλιστρα, αποτελεί εισόδημα των εργαζομένων από μισθωτές υπηρεσίες, κατά το άρθρο 45 Κ.Φ.Ε., το οποίο υπόκειται σε φορολόγηση κατά τον χρόνο που οι δικαιούχοι της ασφαλιστικής παροχής (ασφαλίσματος) απέκτησαν το δικαίωμα είσπραξης αυτής, όχι μόνον όταν η ασφάλιση επιβάλλεται από τον νόμο ή έχει αποτελέσει όρο μεταξύ του εργοδότη και των μισθωτών της εργασιακής σύμβασης ή δεσμευτικής για τον εργοδότη ΣΣΕ ή διαιτητικής απόφασης, αλλά και στην περίπτωση της καταβολής των ασφαλίσεων για τον μισθωτό εξ ελευθεριότητας του εργοδότη, εξ αφορμής, πάντως, της σχέσεως εργασίας, ακόμα και αν ο εργοδότης είχε επιφυλαχθεί του δικαιώματος της μονομερούς διακοπής της καταβολής των ασφαλίσεων.

Στην περίπτωση της μερικής καταβολής του ασφαλίστρου από τον εργαζόμενο, η παροχή - ασφάλισμα κατά το μέρος που προέρχεται από ασφάλιστρα καταβληθέντα από τον εργαζόμενο, ακόμη και πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 4110/2013, δεν φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εκτός εάν τα ασφάλιστρα εξέπεσαν από το ακαθάριστο εισόδημά του και δεν φορολογήθηκαν, οπότε φορολογείται.

[...]

17. Εξάλλου, από τη θέσπιση των διατάξεων του άρθρου 7§3 του Ν. 4110/2013 δε μπορεί να συναχθεί βάσιμο επιχείρημα ότι, πριν από την έναρξη ισχύος των διατάξεων αυτών, τα καταβληθέντα από την εργοδότη ασφάλιστρα, στην έκταση που αποτελούν μέρος του καταβληθέντος από την ασφαλιστική εταιρεία ασφαλίσματος, δε συνιστούσαν για τους δικαιούχους εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, διότι το ως άνω έσοδο ενέπιπτε ανέκαθεν στην έννοια του εισοδήματος του άρθρου 45 ΚΦΕ και απλώς, με τις εν λόγω διατάξεις θεσπίσθηκε ειδικός αυτοτελής τρόπος φορολόγησής του.».

Επειδή, επί της ουσίας, η νεότερη γνωμοδότηση διευκρινίζει ότι η τυχόν διαπιστούμενη μη συνδρομή της προϋπόθεσης (γ) της με αριθμό/2017 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. δεν αναιρεί το χαρακτηρισμό του ασφαλίσματος ως εισοδήματος και μάλιστα φορολογητέου, μη απαλλασσόμενου ή εξαιρούμενου του φόρου, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις (α), (β) και (δ).

Επειδή, οι φορολογικές διατάξεις εν γένει και ειδικότερα αυτές που θεσπίζουν απαλλαγές ή εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ακολουθώντας τη γραμματική ερμηνεία (ΣΤΕ 2243/1963, 3207-3208/1964, 3422/1975, 2989/1980, 3007/1984, 2312/1992, κ.λπ. και Υπ. Οικ. Α. 5911/ΠΟΛ. 87/1968) και επειδή, κάθε φορολογική διάταξη, θεσπίζουσα κατ' εξουσιοδότηση νόμου και επιτρέπουσα παρεκκλίσεις από τον κανόνα, είναι στενώς ερμηνευτέα (ΣΤΕ 772/1975).

Επειδή, δε διαπιστώνεται να υφίσταται ούτε μεταβολή της σχετικής φορολογικής νομοθεσίας, ούτε ειδικότερη απαλλακτική διάταξη, στην προκειμένη περίπτωση, προκύπτει από τα ανωτέρω ότι το ασφάλισμα που έλαβαν οι εργαζόμενοι της εταιρείας με την επωνυμία «.....», κατά τις υπό έλεγχο χρήσεις, κατά το μέρος που προέρχεται από ασφάλιστρα καταβληθέντα από τον εργοδότη, ανέκαθεν συνιστούσε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, μέχρι και την έναρξη ισχύος του Ν. 4110/2013, δεν προκύπτει πως είναι εισόδημα απαλλασσόμενο ή εξαιρούμενο του φόρου ή υποκείμενο σε κατ' ειδικό τρόπο φορολόγηση, συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, τεκμαίρεται πως η ανωτέρω θέση συνιστά πάγια και αμετάβλητη θέση της Διοίκησης επί του θέματος.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων παρέλειψε να δηλώσει την επίμαχη χρήση (2008) το ποσό του ασφαλίسمatos κατά το μέρος που προέρχεται από ασφάλιστρα καταβληθέντα από τον εργοδότη, ήτοι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες καθαρού ποσού ύψους 30.861,47 €, το οποίο έλαβε από την «.....» και συνεπώς, ορθώς εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη και, ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **07.11.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** με **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** της με αριθμό/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος: 2009

Αριθμός Πράξης:/2019

Διαφορά φόρου εισοδήματος	11.459,64 €
Πρόστιμο του άρθρου 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 49 παρ. 1 του Ν. 4509/2017)	11.585,70€
Καταλογιζόμενο ποσό (Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών)	23.045,34€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.