



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 : 213 1604526

Καλλιθέα, 08/02/2022

Αριθμός απόφασης: 380

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 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 1064/28.04.2017 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, ως κληρονόμου του αποθανόντος πατρός της,, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 2009, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29/07/2019 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.
7. Τη με αριθμ. 2/2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία ανεστάλη η προθεσμία εξέτασης της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.
8. Τη με αριθμ. 2594/2021 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β').
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, 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' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 2009, καταλογίστηκε σε βάρος του αποθανόντος πατρός της προσφεύγουσας, ΑΦΜ κύριος φόρος ποσού 16.538,13 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 8.269,07 ευρώ πλέον τόκων εκπρόθεσμης καταβολής άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ποσού 8.088,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **32.895,99 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 29/07/2019 έκθεσης φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθμ. /2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας για την περίοδο από 01/01/2008 -31/12/2008, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 45-47 του ν. 2238/1994.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη του με αριθμ. πρωτ. /2018 διαβιβαστικού εγγράφου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου /2018), με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου η από 21/03/2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φ.Μ.Υ. του ΚΕ.Μ.Ε.ΕΠ. Στην εν λόγω έκθεση προέκυψε η παροχή ασφαλισματος ομαδικού συνταξιοδοτικού προγράμματος προς τον αποβιώσαντα ύψους 43.625,31 ευρώ στη χρήση 2008 από την ασφαλιστική εταιρεία «.....» με διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ

Σύμφωνα με τις οδηγίες του αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1010665ΕΞ2014/16-01-2014 εγγράφου της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπ. Οικονομικών, καθώς και της ΠΟΛ. 1105/2011, η παροχή που λαμβάνουν οι εργαζόμενοι της επιχείρησης ως ασφάλισμα, στον βαθμό που η παροχή αυτή έχει χρηματοδοτηθεί με ασφάλιστρα επιχορηγούμενα από τον εργοδότη σε ομαδικά ασφαλιστήρια του κλάδου ζωής (συνταξιοδοτικά προγράμματα) των εργαζομένων της επιχείρησης, έχοντας το χαρακτήρα μιας πρόσθετης αμοιβής, υπόκειται σε φόρο με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 2238/1994 ως εισόδημα από μισθωτές εργασίες κατά το χρόνο που οι δικαιούχοι της ασφαλιστικής παροχής (ασφαλισματος) απέκτησαν το δικαίωμα είσπραξης αυτής.

Συνέπεια της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου Φ.Μ.Υ. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας διενήργησε μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση, η οποία απασχολούσε τον αποθανόντα πατέρα της προσφεύγουσας ως μισθωτό, κατέβαλε σε αυτόν, με τη μορφή ασφαρίσματος, τα ασφάλιστρα τα οποία καταβλήθηκαν εξ ολοκλήρου από την επιχείρηση – εργοδότη, ήτοι το ποσό των 43.625,31 ευρώ στη χρήση 2008.

Από τον έλεγχο των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε ο θανών, διαπιστώθηκε ότι το ανωτέρω ποσό ασφαρίσματος δε δηλώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2009 ως φορολογητέο εισόδημα και συνεπώς, κατόπιν της εν λόγω διαπίστωσης και δεδομένου ότι το εν λόγω ποσό αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, καταλογίσθηκε η διαφορά φόρου εισοδήματος με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως.

Η προσφεύγουσα, με την ιδιότητά της ως κληρονόμου του αποθανόντος πατρός της, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένη ερμηνεία αρ. 45 παρ. 1 του ν. 2238/1994. Έννοια «ασφαλίσεων» και «ασφαρίσματος» δυνάμει ομαδικού συνταξιοδοτικού ασφαλιστικού προγράμματος. Έννοια φορολογητέας μισθολογικής παροχής. Το ασφαλισμα δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος ούτε καθορίζεται από το νόμο κατά το νομικό τεκμήριο ως φορολογητέο εισόδημα.
- Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της συνταγματικής αρχής της ισότητας. Θετικές πράξεις της Διοίκησης περί μη υπαγωγής του ασφαρίσματος σε φορολογία εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών.
- Παρέλευση της κατά χρόνο αρμοδιότητας του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος – Παραγραφή.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας το με αριθμ. πρωτ./2019 υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε τα ακόλουθα συμπληρωματικά στοιχεία:

- 1α) Την εντολή πληρωμής της για το ποσό των 465.878,31 ευρώ στο λογαριασμό μισθοδοσίας του αποθανόντος πατρός της στην,
- 1β) Αντίγραφο της από 04/10/2019 βεβαίωσης της με την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του ποσού των 43.625,31 ευρώ στο λογαριασμό του αποθανόντος πατρός της,
- 2) την από 18/06/2019 επιστολή που απέστειλε η προσφεύγουσα προς το Νομικό και Φορολογικό Τμήμα της «.....» και το από 18/06/2019 αποδεικτικό παράδοσης της εταιρείας courier και
- 3) Τη σχετική ηλεκτρονική αλληλογραφία της πληρεξούσιας δικηγόρου της με την επικεφαλής του Νομικού τμήματος της εταιρείας «.....».

Ακολουθώντας, με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/10-01-2020 η προσφεύγουσα, διά της πληρεξούσια δικηγόρου της, υπέβαλε στην Υπηρεσία μας αίτημα παράτασης της έκδοσης απόφασης στην προθεσμία των 120 ημερών έως την έκδοση απόφασης στη δίκη - πιλότο του ΣτΕ. Συγκεκριμένα, ανέφερε ότι εκκρεμεί ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας - με την υπ' αριθμ. 22/2019 Πράξη - η από 16/10/2019 αίτηση του (ΠΑ/2019), με την

οποία ζήτησε να εισαχθεί ενώπιον του ΣτΕ, κατ' επίκληση του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.3900/2010, η από 03/07/2019 και με αριθμ. καταθέσεως/2019 προσφυγή του για την ακύρωση της με αριθμ. 1721/2019 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, εκκρεμής ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία αφορά ταυτόσημο νομικό ζήτημα.

Τέλος, με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/20-01-2022 δεύτερο συμπληρωματικό υπόμνημά της η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τη με αριθμ. 2594/2021 απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζονται τα εξής:

«5. ... Σε περίπτωση που για το ζήτημα που έχει τεθεί με την ενδικοφανή προσφυγή, η εξέταση της οποίας εκκρεμεί ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, έχει δημοσιευθεί πράξη του Συμβουλίου της Επικρατείας σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 (Α` 213), ο υπόχρεος δύναται να υποβάλει αίτηση ενώπιον του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, για αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών, για όσο διάστημα εκκρεμεί η κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, εφόσον διαπιστώσει την ταυτότητα του νομικού ζητήματος, εκδίδει απόφαση αναστολής της προθεσμίας, πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών, η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. Η αναστολή καταλαμβάνει το σύνολο της ενδικοφανούς προσφυγής και ανατρέχει στην ημερομηνία δημοσίευσης της πράξης του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 ή, σε περίπτωση που η ενδικοφανής προσφυγή υποβληθεί μεταγενέστερα της ημερομηνίας δημοσίευσης της πράξης του Συμβουλίου της Επικρατείας, στην ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής. Μετά την κοινοποίηση της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης συνεχίζει η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Σε περίπτωση που η προθεσμία που απομένει για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής υπολείπεται των τριάντα (30) ημερών, η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών παρατείνεται αυτοδικαίως για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες.»

Επειδή, με την αριθμ. Ε.2010/11.01.2019 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 68 του ν.4587/2018 (ΦΕΚ Α' 218/24.12.2018), αναφορικά με την προθεσμία εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) και παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή τους ως εξής:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν.4587/2018 (ΦΕΚ Α' 218), με τις οποίες τροποποιήθηκε η παρ. 5 του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), και παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους:

Κεφάλαιο Α΄

Αναστολή της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 68 προβλέπεται η δυνατότητα αναστολής της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί εκκρεμούς ενδικοφανούς προσφυγής για όσο διάστημα εκκρεμεί κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ), σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του ν. 3900/2010 (Α' 213). Ειδικότερα, στην παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 ορίζεται ότι με πράξη Τριμελούς Επιτροπής είναι δυνατή η εισαγωγή στο ΣτΕ οποιουδήποτε ένδικου βοηθήματος ή μέσου ενώπιον οποιουδήποτε τακτικού διοικητικού δικαστηρίου, ύστερα από αίτημα ενός των διαδίκων ή του Γενικού Επιτρόπου των διοικητικών δικαστηρίων, όταν με αυτό τίθεται ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων. Επίσης, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου, είναι δυνατή η υποβολή από διοικητικό δικαστήριο σχετικού προδικαστικού ερωτήματος στο ΣτΕ, όταν αυτό επιλαμβάνεται υπόθεσης, στην οποία ανακύπτει τέτοιο ζήτημα (δηλαδή γενικότερου ενδιαφέροντος που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων).

Η πράξη της Τριμελούς Επιτροπής της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 δημοσιεύεται σε δύο ημερήσιες εφημερίδες των Αθηνών, ενώ η ίδια διαδικασία της δημοσίευσης ακολουθείται και σε περίπτωση υποβολής προδικαστικού ερωτήματος από διοικητικό δικαστήριο.

2. Σε περίπτωση που για ζήτημα που έχει τεθεί με την ενδικοφανή προσφυγή εκκρεμεί κρίση του ΣτΕ, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, ο υπόχρεος δύναται να υποβάλει αίτηση ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., για αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής του, έως ότου εκδοθεί η σχετική απόφαση του ΣτΕ.

Η αίτηση του υπόχρεου για αναστολή της προθεσμίας υποβάλλεται αυτοτελώς οποτεδήποτε πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών ή την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, υπό την προϋπόθεση ότι έχει δημοσιευθεί η πράξη του ΣτΕ κατά τα προαναφερθέντα.

3. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ε.Δ., εφόσον διαπιστώσει ότι το νομικό ζήτημα που τίθεται με την ενδικοφανή προσφυγή ταυτίζεται με αυτό για το οποίο εκκρεμεί κρίση ενώπιον του ΣτΕ, εκδίδει απόφαση για αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών. Η σχετική απόφαση, που καταλαμβάνει το σύνολο της ενδικοφανούς προσφυγής, εκδίδεται οπωσδήποτε πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 (Κ.Δ.Φ.).

Με την έκδοση της ως άνω απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. αναστέλλεται η προβλεπόμενη προθεσμία εξέτασης με αφετηρία:

α. την ημερομηνία δημοσίευσης της σχετικής πράξης του ΣτΕ, εφόσον η ενδικοφανής προσφυγή είχε ασκηθεί προ αυτής,

β. την ημερομηνία κατάθεσης της ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον αυτή ασκείται μετά την δημοσίευση της σχετικής πράξης του ΣτΕ.

4. Μετά την με οποιονδήποτε τρόπο κοινοποίηση (μέσω του δικαστηρίου ή με μέριμνα του ενδιαφερόμενου φορολογούμενου) στη Δ.Ε.Δ. της απόφασης του ΣτΕ, με την οποία επιλύεται οριστικά το τιθέμενο ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος, συνεχίζει η προθεσμία εξέτασης της σχετικής εκκρεμούς ενδικοφανούς προσφυγής.

Εάν τυχόν η προθεσμία που απομένει για την εξέτασή της είναι μικρότερη των 30 ημερών, η αρχική προθεσμία εξέτασης παρατείνεται από την λήξη της αυτοδικαίως για επιπλέον 30 ημέρες (δηλαδή ισχύει προθεσμία 120 πλέον 30 ημερών), προκειμένου να παρέχεται επαρκής χρόνος στη Δ.Ε.Δ. για εξέταση της υπόθεσης. Προς διευκόλυνση του φορολογούμενου, με την απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., με την οποία αναστέλλεται η προθεσμία εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται η ως άνω αυτοδίκαιη παράταση, εφόσον συντρέχουν οι απαιτούμενες προϋποθέσεις.

Κεφάλαιο Β'

Παράταση της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής

1. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.4587/2018 παρέχεται η δυνατότητα παράτασης της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της, εφόσον, αναφορικά με εκκρεμή ενδικοφανή προσφυγή, προσκομισθούν από το φορολογούμενο νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 Κ.Φ.Δ. ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, κατά το διάστημα των τριάντα τελευταίων ημερών πριν από την εκπνοή της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής.

2. Η παράταση της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής χορηγείται, μόνο για μία φορά, με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., αφού προηγηθεί αξιολόγηση των προσκομισθέντων στοιχείων και των επικαλούμενων ισχυρισμών. Η σχετική απόφαση παράτασης εκδίδεται πριν από την πάροδο της αρχικής προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης και κοινοποιείται στον υπόχρεο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 Κ.Φ.Δ.

Κεφάλαιο Γ'

Λοιπά θέματα

1. Αναφορικά με τις υποθέσεις ενδικοφανών προσφυγών αρμοδιότητας της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης της Δ.Ε.Δ. που εδρεύει στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης, εξακολουθούν να ισχύουν συμπληρωματικά τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ.1081/6.4.2015 Εγκύκλιο Γ.Γ.Δ.Ε. και την ΠΟΛ.1144/2018 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

2. Κατά τα λοιπά, εξακολουθούν να ισχύουν τα προβλεπόμενα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1064/2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.17) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και οι διευκρινίσεις και οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1069/4.3.2014 Εγκύκλιο Γ.Γ.Δ.Ε..».

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας μας είχε εκδώσει την με αριθμ. 1721/2019 απόφασή του, με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή του, ο οποίος άσκησε την από 03/07/2019 και με αριθμό κατάθεσης/2019 προσφυγή κατά της εν λόγω απόφασης ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Στη συνέχεια υπέβαλε την από 16/10/2019 αίτηση (ΠΑ/2019), με την οποία ζητούσε να εισαχθεί η υπόθεσή του ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι πρόκειται για γενικότερου ενδιαφέροντος ζήτημα που αφορά ευρύ κύκλο προσώπων.

Επειδή, το Συμβούλιο της Επικρατείας με την αριθμ./2019 πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.3900/2010, η οποία αναρτήθηκε στην ιστοσελίδα του ΣτΕ στις 06/12/2019, αναφέρει τα εξής: «... αφού έλαβε υπόψιν: α) το άρθρο 1 του ν.3900/2010, β) την από 16.10.2019

αίτηση (ΠΑ/2019), με την οποία ο ζητεί να εισαχθεί ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατ' επίκληση του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.3900/2010, η από 3.7.2019 και με αριθμό κατάθεσης/2019 προσφυγή του, εκκρεμής ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Με αυτήν ζητείται η ακύρωση της 1721/2019 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία απορρίφθηκε η με αρ. πρωτ./2019 ενδικοφανής προσφυγή, η οποία στρεφόταν κατά της/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και της/2018 Πράξης Επιβολής Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης. Με τις καταλογιστικές αυτές πράξεις επεβλήθη στον αιτούντα φόρος εισοδήματος ύψους 636.691,69 ευρώ πλέον έκτακτης οικονομικής εισφοράς ύψους 8.880,40 ευρώ, επί του ποσού του ασφαρίσματος που έλαβε από την εταιρεία «.....», δυνάμει του υπ' αριθ. Ομαδικού Ασφαλιστηρίου Συνταξιοδοτικού Προγράμματος Ασφάλισης. Με την υπό κρίση αίτηση προβάλλεται τίθεται, εν προκειμένω, το γενικότερου ενδιαφέροντος ζήτημα της ερμηνείας της φύσεως ως εισοδήματος, κατ' άρθ. 45 του ν.2238/1994, του ασφαρίσματος που καταβάλλεται στους δικαιούχους δυνάμει ομαδικού συνταξιοδοτικού ασφαλιστικού προγράμματος. Κατά τους ισχυρισμούς του αιτούντος, η φορολογική αρχή εσφαλμένα και αντίθετα προς την προγενέστερη πάγια ερμηνεία των οικείων διατάξεων υπήγαγε σε φορολογία εισοδήματος το καταβληθέν ασφάλισμα, παρόλο ότι δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, ούτε καθορίσθηκε, κατά το κρίσιμο έτος (2010), ως εισόδημα από την φορολογική νομοθεσία. Το νομικό αυτό ζήτημα είναι, κατά τους ισχυρισμούς του αιτούντος, γενικότερου ενδιαφέροντος ζήτημα που αφορά ευρύ κύκλο προσώπων. γ).... αποφασίζει να γίνει δεκτό το ανωτέρω αίτημα, διότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 1 του ν.3900/2010, και διατάσσει: 1.Να εισαχθεί στο Συμβούλιο της Επικρατείας η εκκρεμής ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου προσφυγή με αριθ. πρωτοκόλλου καταθέσεως/2019. 2.3. Η παρούσα πράξη συνεπάγεται την αναστολή εκδίκασης των εκκρεμών υποθέσεων στις οποίες τίθεται το ίδιο ζήτημα.....».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τίθεται ταυτόσημο νομικό ζήτημα με το αχθέν ενώπιον του ΣτΕ, ήτοι της ερμηνείας της φύσεως ως εισοδήματος, κατ' άρθρο 45 του ν.2238/1994, του ασφαρίσματος που καταβάλλεται στους δικαιούχους δυνάμει ομαδικού συνταξιοδοτικού ασφαλιστικού προγράμματος.

Επειδή, για την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή εκδόθηκε η με αριθμ./2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία αποφασίστηκε η αναστολή της προθεσμίας εξέτασής της, η οποία παρέρχεται στις 03/02/2020, μέχρι την κοινοποίηση της απόφασης του ΣτΕ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 68 του ν. 4587/2018.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.2238/1994:

«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, στην παρ. 1 του άρθρου 46 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξής του. Ειδικά, προκειμένου για αποδοχές και συντάξεις, που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους, με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησής τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους. Σε περίπτωση επιλογής φορολόγησης κατά το χρόνο είσπραξής τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.2238/1994:

«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:

.....

δ) Στα εισοδήματα που καταβάλλονται αναδρομικά, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 46, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό, ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά.

.....

2. Για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων ισχύουν, κατά περίπτωση και οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 7, καθώς και του άρθρου 59.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 9 του ν. 2238/1994:

«Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες της παραγράφου 1 εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 έως 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος. Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.»

Επειδή, το ΣτΕ εκδίκασε την από 03/07/2019 προσφυγή του του, με την οποία επεδίωκε την ακύρωση α) της υπ' αριθμ. 1721/2019 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ, β) της υπ' αριθμ./2018 πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και γ) της υπ' αριθμ./2018 πράξης του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου και κάθε άλλη σχετική πράξη ή παράλειψη της Διοικήσεως. Η εν λόγω προσφυγή εισήχθη προς συζήτηση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατόπιν της 22/2019 πράξης της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.3900/2010, διότι κρίθηκε ότι αφορά ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος ζήτημα η ερμηνεία της φύσεως του εισοδήματος, κατ' άρθρο 45 ν.2238/1994, του ασφαλισματος που καταβάλλεται στους δικαιούχους δυνάμει ομαδικού συνταξιοδοτικού ασφαλιστικού προγράμματος.

Επειδή, κατόπιν εξέτασης της ως άνω υπόθεσης εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 2594/29.12.2021 απόφαση του ΣΤΕ, για την οποία η Υπηρεσία μας έλαβε γνώση την 20/01/2022, σύμφωνα με την οποία:

«... 4. Επειδή, στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως τίθεται το ζήτημα αν, κατά την έννοια του άρθρου 45 παρ. 1 του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήτοι πριν από το άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4110/2013 [Α' 17, βλ. ήδη άρθρα 12 παρ. 3 περ. ζ' και 15 παρ. 4 περ. β' του νέου Κ.Φ.Ε., ν. 4172/2013 (Α' 167)], παροχές που καταβάλλονται στο πλαίσιο προγραμμάτων ομαδικής συνταξιοδοτικής ασφάλισης του προσωπικού επιχειρήσεων αποτελούν, κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε ασφάλιστρα που κατεβλήθησαν από τον εργοδότη, φορολογητέο εισόδημα του εργαζόμενου από παροχή μισθωτών υπηρεσιών ή αν, αντιθέτως, αποτελούν μη υποκείμενη σε φόρο προσαύξηση της περιουσίας του, ελλείψει ρητής νομοθετικής προβλέψεως για τη φορολόγησή της. Όπως έγινε δεκτό με την προαναφερόμενη πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (22/2019), η φορολόγηση των παροχών που καταβάλλονται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων αποτελεί γενικότερου ενδιαφέροντος νομικό ζήτημα, το οποίο επηρεάζει ευρύ κύκλο προσώπων, με αποτέλεσμα να πληρούνται αμφότερες οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την εισαγωγή της υποθέσεως προς εκδίκαση κατά τη διαδικασία της πιλοτικής δίκης.

.....

12. Επειδή, κατόπιν τούτων, επί του ανακύπτοντος στο πλαίσιο της υποθέσεως νομικού ζητήματος προσήκει η απάντηση ότι οι εφάπαξ ή περιοδικώς καταβαλλόμενες στο πλαίσιο ομαδικής συνταξιοδοτικής ασφάλισης του προσωπικού επιχειρήσεων παροχές, κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε εισφορές του εργοδότη -και, κατά μείζονα λόγο, σε εισφορές του ίδιου του εργαζόμενου (βλ. και μεταβατική διάταξη του άρθρου 72 παρ. 16 του νέου Κ.Φ.Ε.)- δεν αποτελούν, κατά την έννοια του άρθρου 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., μισθολογικές παροχές, ελλείψει σχετικής νομοθετικής προβλέψεως, ανεξαρτήτως αν, κατά το ιδιωτικό δίκαιο, χαρακτήρα μισθολογικής παροχής έχει το ασφάλισμα που λαμβάνει ο εργαζόμενος ή τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη (βλ. ΑΠ 147/2017, 74/2016, 13/2015, 1934/2008 κ.ά., με τις οποίες έχει κριθεί ότι, σε περίπτωση ομαδικής ασφάλισης του προσωπικού επιχείρησης, η ασφάλιση αυτή, αν αποτελέσει όρο της μεταξύ του εργοδότη και των μισθωτών εργασιακής σύμβασης, έχει το χαρακτήρα μισθολογικής παροχής, η οποία συνίσταται στο δικαίωμα προσδοκίας που αποκτά ο εργαζόμενος μέχρι την πλήρωση των προϋποθέσεων της σύμβασης ασφάλισης για την είσπραξη ενός εφάπαξ χρηματικού ποσού). Ως εκ τούτου, εφάπαξ ή περιοδικές παροχές συνταξιοδοτικού προγράμματος ομαδικής ασφάλισης προσωπικού επιχείρησης, το δικαίωμα είσπραξης των οποίων, ανεξαρτήτως του χρόνου καταβολής τους, γεννήθηκε προ του ν.4110/2013, δεν υπάγονται στον κατ' άρθρο 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. φόρο εισοδήματος, αλλά φορολογούνται, μόνον κατά το μέρος που αντιστοιχεί σε υπεραπόδοση των σχετικώς σχηματισθέντων μαθηματικών αποθεμάτων, ως εισόδημα από κινητές αξίες κατ' άρθρο 24 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. Οι παροχές αυτές υπήχθησαν το πρώτον σε φόρο, ως εισόδημα από παροχή μισθωτών υπηρεσιών με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4110/2013, βάσει του οποίου φορολογούνται εφεξής και οι καταβλητέες, μετά την έναρξη ισχύος του, περιοδικές παροχές, ακόμη και αν το δικαίωμα είσπραξης της πρώτης εξ αυτών γεννήθηκε σε χρόνο προγενέστερο της δημοσίευσης του νόμου αυτού.

.....

15. Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, όπως οι δι' αυτής προβαλλόμενοι λόγοι αναπτύσσονται με τα από 29.1. και 14.2.2020 υπομνήματα, προβάλλεται, μεταξύ άλλων, ότι, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκε φόρος εισοδήματος και έκτακτη εφάπαξ εισφορά σε ποσό ασφαλίματος, καταβληθέντος στο πλαίσιο ομαδικού ασφαλιστηρίου συμβολαίου, το οποίο, κατά τους ειδικότερους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ελλείπει ρητής προς τούτο νομοθετικής προβλέψεως, η οποία, αντιθέτως, περιελήφθη το πρώτον στο άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4110/2013. Ο λόγος αυτός είναι, ενόψει όσων έχουν εκτεθεί στις σκέψεις 10 - 12 της παρούσας απόφασης, βάσιμος, απορριπτομένων των περί του αντιθέτου ισχυρισμών του Ελληνικού Δημοσίου, με τους οποίους αυτό αβασίμως υποστηρίζει ότι οι παροχές που καταβάλλονται στο πλαίσιο ομαδικού ασφαλιστηρίου συμβολαίου συνιστούν, κατά το μέρος που, όπως εν προκειμένω, αντιστοιχούν σε εισφορές του εργοδότη, μισθολογική παροχή και, κατ' επέκταση, εισόδημα του δικαιούχου του ασφαλίματος, υπαγόμενο, και προ του ν. 4110/2013, σε φορολόγηση κατά τον χρόνο γένεσης του δικαιώματος είσπραξής του (βλ. το από 13.2.2020 υπόμνημα του Ελληνικού Δημοσίου, τις ΔΕΔΕΞ2020ΕΜΠ/2.1.2020 καιΕΞ2019 ΕΜΠ/22.11.2019 εκθέσεις απόψεων της Δ.Ε.Δ. της Α.Α.Δ.Ε.). Δεν ασκεί, από της απόψεως αυτής, επιρροή το γεγονός ότι οι καταβαλλόμενες στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλίσεων παροχές δεν περιλαμβάνονται μεταξύ των απαριθμούμενων στην παράγραφο 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. περιπτώσεων μη φορολογητέων εισοδημάτων, καθόσον, εν αντιθέσει με τους ισχυρισμούς του καθ' ου η προσφυγή, η απαρίθμηση αυτή, μη έχουσα αποκλειστικό χαρακτήρα, δεν στερεί από τη φορολογική διοίκηση και, εν συνεχεία, από τα διοικητικά δικαστήρια την εξουσία να κρίνουν πρωτογενώς ότι συγκεκριμένη καταβαλλόμενη σε μισθωτούς παροχή δεν αποτελεί, κατά νόμον ή ως εκ της φύσεώς της, προσαύξηση μισθού, εισόδημα, δηλαδή, υποκείμενο σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών (πρβλ. ΣτΕ 1026/2013, 1840/2013, 2306/2014 κ.ά.). Υπέρ της, κατά τα ανωτέρω, υποστηριζόμενης από το Ελληνικό Δημόσιο ερμηνευτικής εκδοχής δεν συνηγορούν, εξάλλου, ούτε οι διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, από τις οποίες συνάγεται μεν ότι η εκπλήρωση της υποχρέωσης συνεισφοράς των πολιτών στα δημόσια βάρη, χωρίς διακρίσεις και ανάλογα με τις δυνάμεις τους, επιβάλλει, κατ' αρχήν, τη φορολόγηση των κύριων πηγών εισοδήματός τους, ο κανόνας, ωστόσο, αυτός τελεί υπό την επιφύλαξη της πρόβλεψης στον νόμο και, μάλιστα, κατά τρόπο σαφή, των ουσιωδών στοιχείων του φορολογητέου εισοδήματος, απαίτηση που, χωρίς να εκτείνεται, κατά τα ήδη εκτεθέντα, μέχρι του προσδιορισμού από τον νομοθέτη όλων των περιπτώσεων κτήσεως εισοδήματος, προϋποθέτει, πάντως, σε περιπτώσεις που, όπως εν προκειμένω, υφίσταται ασάφεια ως προς το αν συγκεκριμένη κατηγορία περιουσιακής προσαύξησης πληροί τα κατά νόμον γενικώς καθοριζόμενα κριτήρια υπαγωγής της στη φορολογία εισοδήματος, τη νομοθετική τυποποίηση της προσαύξησης αυτής ως ειδικής περίπτωσης φορολογητέου εισοδήματος.

16. Επειδή, το καθ' ου η προσφυγή Ελληνικό Δημόσιο ισχυρίζεται ότι, για την επίλυση του κρίσιμου ζητήματος, δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη οι, κατά το παρελθόν, διατυπωθείσες απόψεις της φορολογικής διοικήσεως, οι οποίες, αποτελώντας απαντήσεις επί ερωτημάτων φορολογουμένων σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των ένδικων παροχών, είχαν αμιγώς ατομικό χαρακτήρα.

Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος, καθόσον οι απαντήσεις αυτές, ανεξαρτήτως του αν αποτελούν θετικές ενέργειες της διοικήσεως που δημιουργούν στους φορολογουμένους δικαιολογημένη και αξια προστασίας πεποίθηση για τη μη φορολόγηση των παροχών που καταβάλλονται στο πλαίσιο ομαδικής ασφάλισης ως εισοδήματος εκ μισθωτών υπηρεσιών [πρβλ. ΣτΕ 2828/2016, 2607/2018, 37-40/2019, 320/2020, 2330/2021 κ.ά., βλ. και άρθρο 9 παρ. 2, 4 και 5 του Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013 (Α' 170)], επέτειναν, πάντως, την ασάφεια που, κατά τα ήδη εκτεθέντα (βλ. σκέψεις 10 και 11), υπήρχε ως προς τον χαρακτήρα του ασφαλισματος ως μισθολογικής παροχής και κατέστησαν έτι περαιτέρω αναγκαία την αποσαφήνιση των σχετικών ζητημάτων διά της νομοθετικής οδού. Δεδομένου, εξάλλου, ότι η μεταβολή της αρχικής αντιλήψεως της διοίκησης ως προς τη φορολογική μεταχείριση των επίμαχων παροχών επήλθε μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4110/2013, μόνη η έκδοση των γνωμοδοτήσεων του Ν.Σ.Κ. και των σχετικών ερμηνευτικών εγκυκλίων (ΠΟΛ 1054/2017 και 1020/2018) - οι οποίες είναι μεταγενέστερες όχι μόνον της επέλευσης της περιουσιακής προσαύξεσης του προσφεύγοντος, αλλά και της συνήθους πενταετούς παραγραφής των οικείων φορολογικών αξιώσεων - δεν αρκούσε, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει το Δημόσιο, για να καταστήσει κατ' εξαίρεση επιτρεπτή την κατ' άρθρο 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. φορολόγηση των παροχών αυτών και, κατά μείζονα λόγο, την επιβολή προστίμων και συναφών φορολογικού χαρακτήρα κυρώσεων για ανακρίβεια της οικείας φορολογικής δηλώσεως (πρβλ. και την ΠΟΛ 1105/2011 πράξη του Υπ. Οικονομικών). Αβασίμως, περαιτέρω, ισχυρίζεται το καθ' ου η προσφυγή ότι με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4110/2013 δεν προβλέφθηκε το πρώτον η φορολόγηση των παροχών που καταβάλλονται στο πλαίσιο ομαδικής ασφάλισης προσωπικού επιχειρήσεων, αλλά εισήχθη ευνοϊκότερος τρόπος φορολόγησης παροχών που ανέκαθεν φορολογούνταν ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ερμηνευτική εκδοχή που, ανεξαρτήτως του ότι δεν ευρίσκει επαρκές έρεισμα στην αιτιολογική έκθεση του νεότερου νόμου, δεν μπορεί, πάντως, να γίνει δεκτή ενόψει όσων έχουν ήδη εκτεθεί στις σκέψεις 10 - 12 της παρούσας αποφάσεως. Εκ μόνου, εξάλλου, του λόγου ότι με τις διατάξεις του ν. 4110/2013 καθορίσθηκε, παράλληλα, και ο τρόπος φορολόγησης των παροχών των ομαδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων δεν αναιρεί το γεγονός ότι, με τις διατάξεις αυτές, εισήχθη, στο πλαίσιο ευρύτερης αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος της χώρας προς τον σκοπό της αύξησης των δημοσίων εσόδων και της εν γένει εκπλήρωσης των στόχων του προγράμματος δημοσιονομικής προσαρμογής (βλ. αιτιολογική έκθεση του ν. 4110/2013), αυτοτελής ρύθμιση, για την πληρότητα της οποίας, όπως, άλλωστε, και για την αποτροπή του κινδύνου υπέρμετρης επιβάρυνσης των εφάπαξ, κυρίως, εξ αυτών καταβαλλομένων σε περίπτωση ένταξής τους στη φορολογική κλίμακα των εισοδημάτων του αντίστοιχου έτους, εισήχθη, κατά τα ήδη εκτεθέντα, σύστημα αυτοτελούς φορολόγησης, χωρίς, όμως, να επέλθει οποιαδήποτε τροποποίηση στις ισχύουσες, κατά τον χρόνο δημοσίευσης του ν. 4110/2013, διατάξεις περί του τρόπου φορολόγησης των κατ' άρθρο 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. εισοδημάτων. Αβασίμως το καθ' ου η προσφυγή ισχυρίζεται, περαιτέρω, ότι το καταβληθέν στον προσφεύγοντα ασφαλισμα αποτελούσε συμπληρωματική των κύριων αποδοχών του μισθολογική παροχή, λόγω της ταύτισης του προσώπου του εργοδότη του με εκείνο της ασφαλιστικής επιχείρησης που του κατέβαλε το ασφαλισμα. Και τούτο, διότι το δικαίωμα του προσφεύγοντος προς είσπραξη της παροχής είχε ως άμεση αιτία όχι τη σύμβαση εργασίας που τον συνέδεε με την εργοδότηριά του εταιρεία, αλλά τη σύμβαση ομαδικής ασφάλισης, από την οποία απέρρεε και η αξίωση

καταβολής του ασφαλίسمatos (βλ. ΑΠ 830/2019, 462/2018, 13/2015 κ.ά.). Για τον λόγο αυτό, το γεγονός ότι ο εργοδότης του προσφεύγοντος ταυτιζόταν με την ασφαλιστική επιχείρηση, από την οποία έλαβε την παροχή, δεν αρκούσε, άνευ ετέρου, για να μεταβάλλει τον χαρακτήρα του καταβληθέντος σε αυτόν ασφαλίسمatos από μη φορολογητέα περιουσιακή προσαύξηση, προερχόμενη από τη σύμβαση ομαδικής ασφάλισης, σε πρόσθετη, κατά την έννοια του άρθρου 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., μισθολογική παροχή. Το γεγονός, εξάλλου, ότι, εν προκειμένω, δεν ήταν δυνατή η φορολόγηση των καταβλητέων από τον εργοδότη του προσφεύγοντος ασφαλιστρών, λόγω του τρόπου σχηματισμού τους (καταβολή κεφαλαίων σε λογαριασμό, προοριζόμενο για τη χρηματοδότηση του προγράμματος, χωρίς σύνδεση των καταβληθέντων κεφαλαίων με συγκεκριμένο εργαζόμενο), δεν μπορεί, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει το καθ' ου η προσφυγή, να καταστήσει κατ' εξαίρεση ανεκτή την κατ' άρθρο 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. φορολόγηση των καταβληθέντων στο πλαίσιο του επίμαχου ομαδικού ασφαλιστηρίου συμβολαίου παροχών, ούτε, άλλωστε, να μεταβάλλει τη φύση αυτών ως μη φορολογητέας προσαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντος, πολλώ δε μάλλον που τα καταβαλλόμενα από τον εργοδότη ασφαλιστρά για την ομαδική ασφάλιση του προσωπικού του δεν υπάγονταν, υπό το καθεστώς του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε., ούτε, άλλωστε, υπάγονται υπό την ισχύ του νέου Κ.Φ.Ε., σε φόρο εισοδήματος (βλ. άρθρο 14 παρ. 1 περ. ι' του νέου Κ.Φ.Ε.).

17. Επειδή, κατόπιν τούτων, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, όπως και οι ασκηθείσες, κατ' επίκληση του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, παρεμβάσεις. Κατ' αποδοχήν, εξάλλου, της προσφυγής, πρέπει να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απόφαση της Δ.Ε.Δ. και οι ενσωματωθείσες σε αυτήν πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής έκτακτης εφάπαξ εισφοράς, λόγω του παρακολουθηματικού εν σχέσει με τον φόρο εισοδήματος χαρακτήρα της τελευταίας.

.....

Δ ι ά τ α ύ τ α

Δέχεται την προσφυγή.

Δέχεται τις παρεμβάσεις.

Ακυρώνει την 1721/2019 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και τις και/2018 πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης περί διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, οικονομικού έτους 2010.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο αποθανών πατέρας της προσφεύγουσας έλαβε κατά τη διάρκεια του έτους 2008 από την εργοδότηρια εταιρεία «.....» ποσό ασφαλίسمatos ύψους 43.625,31 ευρώ, απόρροια του υπ' αριθμ. Ομαδικού Συνταξιοδοτικού Ασφαλιστηρίου. Σύμφωνα δε με το περιεχόμενο του εν λόγω ομαδικού ασφαλιστηρίου συμβολαίου η τροφοδότηση αυτού πραγματοποιούνταν αποκλειστικά από την εργοδότηρια εταιρεία για τους ενταγμένους σε αυτό υπαλλήλους της.

Επειδή, με την αριθμ. 2594/2021 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β') κρίθηκε ότι προ του ν.4110/2013, οι εφάπαξ ή περιοδικώς καταβαλλόμενες παροχές στο πλαίσιο συνταξιοδοτικής

ασφάλισης του προσωπικού επιχειρήσεων δεν αποτελούν μισθολογική παροχή, κατά την έννοια του άρθρου 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., αλλά φορολογούνται, μόνον και το μέρος που αντιστοιχεί σε υπεραπόδοση των σχετικώς σχηματισθέντων μαθηματικών αποθεμάτων, ως εισόδημα από κινητές αξίες κατ' άρθρο 24 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία 04/10/2019 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, ως κληρονόμου του αποθανόντος πατρός της, με ΑΦΜ, και την ακύρωση της με αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 2009, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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 Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.