



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 4/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1053

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 05/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατοίκου επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/.../8-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τους με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥΕΙ 2022 ΕΜΠ / 28-3-2022 πρόσθετους λόγους.

7. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 05/01/2022 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 υπ' αριθ./.../8-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 4.601.96€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 5.522,35 €, εισφοράς ΕΛΓΑ 10,53 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 632,20 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου **10.767,04 €**.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 08/12/2021 έκθεσης φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ' αρ. 510/2020 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου/15-5-2018 έγγραφο του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, με το οποίο απεστάλη η από 14/5/2021 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φ.Μ.Υ. που αφορούσε την επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ. Σύμφωνα με την πληροφοριακή έκθεση, η ως άνω εταιρία είχε συνάψει με τον «.....» το υπ' αρ. .../.. ομαδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο, αναλαμβάνοντας μέρος της καταβολής των απαιτούμενων ασφαλίσεων, ενώ το υπόλοιπο καλύπτονταν με ίδια συμμετοχή των δικαιούχων εργαζομένων της. Το έτος 2010, η εταιρία κατέβαλε στους εργαζομένους της, μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα, δυνάμει του ως ασφαλιστηρίου συμβολαίου, ποσά ασφαλιστικών παροχών (ασφαλισμάτων) συνολικού ύψους 10.922.452,92 €, όπου το ποσοστό εισφορών της εταιρίας και των εργαζόμενων καθώς και το ποσοστό απόδοσης της επένδυσης προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως εξής:

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ % ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ
ΕΙΣΦΟΡΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	3.835.300,81€	35,11%
ΕΙΣΦΟΡΑ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	3.655.521,08€	33,47%
ΑΠΟΔΟΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ	3.431.631,03€	31,42%
ΣΥΝΟΛΟ	10.922.452,92€	100%

Ο προσφεύγων, δυνάμει του υπ' αρ./...ασφαλιστηρίου συμβολαίου, έλαβε εντός του 2010 το ποσό των 61.601,81€, στο οποίο σύμφωνα με τα παραπάνω αναλογούν:

- 1) Εισφορές της εργοδότης εταιρίας: **21.628,39 €** (61.601,81*35,11%)
- 2) Εισφορές του προσφεύγοντος: 20.618,13 € (61.601,81*33,47%)
- 3) Απόδοση της επένδυσης: 19.355,29€ (61.601,81*31,42%)

Η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω στοιχεία της πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, προέβη σε έλεγχο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011 (εισοδήματα έτους 2010) του προσφεύγοντος προκειμένου να διαπιστωθεί αν είχε συμπεριλάβει στο φορολογητέο του εισόδημα το ποσό που αφορούσε τις εισφορές της εταιρίας ύψους 21.628,39€, βάσει του άρθρου 45 του Ν. 2238/94 (όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο). Από τον έλεγχο της υποβληθείσας αρχικής με αριθμό/13-5-2011 και της τροποποιητικής με αριθμό/26-9-2011 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος προέκυψε ότι στον κωδικό 659 «*Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2010, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα Α.Ε.*», είχε αναγραφεί ποσό 88.701,74 €, στην οποία συμπεριλαμβάνεται το ποσό των 61.601,81€.

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή, προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, συμπεριλαμβάνοντας στο φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος το ποσό των 21.628,39€, 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 υπηρεσίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης ισχυριζόμενος ότι το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος στο οικ. έτος 2011 έχει υποπέσει σε παραγραφή. Ουδέν συμπληρωματικό στοιχείο υφίσταται, καθώς το επίμαχο ποσό είχε δηλωθεί στην με αρ./26-9-2011 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και είχε κληθεί προς έλεγχο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην οποία προσκόμισε όλα τα δικαιολογητικά που του ζητήθηκαν. Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης εξέδωσε το με αρ. ειδ. .../15-5-2012 Εκκαθαριστικό Σημείωμα φόρου εισοδήματος Φ.Π. με τελικό ποσό επιστροφής 1.176,13 € (του ιδίου 525,07 € και της συζύγου 651,06 €) και το με αρ. ειδ./15-5-2012 Εκκαθαριστικό Σημείωμα εισφοράς αλληλεγγύης και τέλους επιτηδεύματος Ν.3986/2011 με τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 791,20 € (του ιδίου 0,00 € και της συζύγου 791,20€).

Με τους με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥΕΙ 2022 ΕΜΠ / 28-3-2022 πρόσθετους λόγους επί της ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων επικαλείται την με αριθμό 2594/2021 Απόφαση ΣΤΕ, με την οποία κρίθηκε ότι οι εφάπαξ ή οι περιοδικώς καταβαλλόμενες, στο πλαίσιο ομαδικής

συνταξιοδοτικής ασφάλισης του προσωπικού επιχειρήσεων, παροχές, κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε εισφορές εργοδότη και, κατά μείζονα λόγο, σε εισφορές εργαζομένου, δεν αποτελούν, κατά την έννοια του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., μισθολογικές παροχές, ελλείπει σχετικής νομοθετικής προβλέψεως ανεξαρτήτως του, κατά το ιδιωτικό δίκαιο, χαρακτήρα τους και ως εκ τούτου δεν υπάγονται σε φόρο εισοδήματος, αλλά φορολογούνται μόνον κατά το μέρος που αντιστοιχεί στην υπεραπόδοση των σχετικώς σχηματισθέντων μαθηματικών αποθεμάτων κατ' άρθρο 24 παρ. 1 περ. στ' του Κ.Φ.Ε.. Αντίθετα καταβλητέες, μετά την έναρξη ισχύος του Ν.4110/2013, περιοδικές παροχές, φορολογούνται εφεξής ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, ακόμη και αν το δικαίωμα είσπραξης γεννήθηκε σε χρόνο προγενέστερο της δημοσίευσης του νόμου αυτού.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος στο οικ. έτος 2011

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, 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».

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 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 περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο **72§6 του Ν. 4174/13**: «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 ίδιου 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 , ερμηνευόμενων 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 υπόψιν 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 περιεχόμενα 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. Ε' Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος, κατόπιν του με αρ. πρωτ./15-5-2018 εγγράφου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, με το οποίο εστάλη η από 14-5-2018 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 2010 το ποσό των 61.601,81€, δυνάμει του υπ' αρ./...ασφαλιστηρίου συμβολαίου, εκ του οποίου ποσό 21.628,39 € (ποσό που αντιστοιχεί στις εισφορές της εργοδότης εταιρίας) θα έπρεπε να φορολογηθεί ως εισόδημα, προερχόμενο από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή, ο προσφεύγων, σύμφωνα τους ισχυρισμούς του, στην με αρ./13-5-2011 υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. Έτους 2011 είχε καταχωρήσει στον κωδικό 659 «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2010, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα Α.Ε.», το ποσό των 189.490,52€ στο οποίο συμπεριλαμβάνονταν η αποζημίωση που είχε λάβει, δυνάμει του με αρ./...Ομαδικού Ασφαλιστηρίου Ζωής, ύψους 88.176,68€. Στη συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αρ./26-9-2011 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. Έτους 2011, στην οποία τροποποίησε τους κωδικούς 659 «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2010, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα Α.Ε.» και 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές, αποζημιώσεις από ατύχημα, εφάπαξ ασφαλιστικού οργανισμού κ.λ.π». ζητώντας την απαλλαγή των εισοδημάτων του από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Με την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. συμπλήρωσε στον κωδικό 743 (Εισοδήματα απαλλασσόμενα ή αυτοτελώς φορολογούμενα που εξαιρούνται της εισφοράς) το ποσό των 88.176,68 €.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης και ειδικότερα το γεγονός ότι η φορολογική αρχή τελούσε σε γνώση της αποζημίωσης που ο προσφεύγων έλαβε δυνάμει του/...Ομαδικού Ασφαλιστηρίου Ζωής, ήδη από τις 13/5/2011 (χρόνο υποβολής της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011), αλλά και με την υποβολή της με αρ./26-9-2011 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας

εισοδήματος οικ. έτους 2011, 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 2011, ήτοι έως τις 31.12.2016, 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 στις εισφορές της εργοδότης εταιρίας, αποτελεί φορολογητέο εισόδημα του άρθρου 45 του Ν. 2238/94.

Επειδή η υπ' αρ./.../8-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 εκδόθηκε στις 8-12-2021, 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 2011 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, παρέλκει δε η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 05/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και την ακύρωση της υπ' αρ./.../8-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

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

Η με αριθμό/.../8-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	10.767,04 €	0,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.