



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 20-05-2019

Αριθμός Απόφασης: 1606

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ./23-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά α) της με αριθ./18-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, και β) της με αριθ./18-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 οικονομικού έτους 2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω περιγραφόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, των οποίων

ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτ./23-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., 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 τη με αριθ./18-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 8.100,17 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ ποσού 11.895,84 € , ήτοι συνολικού ποσού 24.577,97 €.

Με τη με αριθ./18-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 οικονομικού έτους 2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 ποσού 1.408,84 €.

Σύντομο Ιστορικό

Αιτία ελέγχου του προσφεύγοντος έγινε η κοινοποίηση στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού της από 14-05-2018 Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (ΦΜΥ) από το ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ (αρ. πρωτ. εξερχομένου εγγράφου ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ./15-05-2018).

Στην ανωτέρω έκθεση αναφέρεται ότι το ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. διενήργησε έλεγχο στην εταιρεία με την επωνυμία, με ΑΦΜ, για τις χρήσεις 2008-2010. Κατά τη διενέργεια του ελέγχου προσκομίστηκαν από την ως άνω εταιρεία, αντίγραφα των ομαδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων α) (DAF) Νο με συμβαλλόμενους την και τον και β) (DAF) 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 ασφάλισματος.

4) Δε διαπιστώθηκε καταβολή ασφάλισματος 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 έλαβε κατά τη χρήση 2010 (οικ. έτος 2011) από την το συνολικό ποσό **34.897,53 €**, ως ασφάλιστρα.

Επιπρόσθετα, στην ανωτέρω έκθεση Φ.Μ.Υ. του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. αναφέρεται ότι:

1) πρόκειται για ομαδική ασφάλιση του προσωπικού από τον εργοδότη, ο οποίος και αναλαμβάνει να καλύπτει αυτός ένα ποσοστό των απαιτούμενων ασφάλιστρων και ένα ποσοστό οι εργαζόμενοι-δικαιούχοι.

2) καταβάλλεται μεταξύ άλλων εργαζομένων και για τον προσφεύγοντα κατά τη χρήση 2010 ποσό ασφάλισματος δυνάμει των ανωτέρω συμβολαίων ομαδικής ασφάλισης,

3) τα ποσά ασφάλισματος, κατά το μέρος που καταβλήθηκαν από τον εργοδότη, συνιστούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και

4) δεν παρακρατείται Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών για τα ποσά ασφάλισματος από την ασφαλιστική-εργοδότη.

Εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. Χολαργού εξέδωσε τη με αριθ./09-07-2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010), από τον οποίο διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω έτος από τον προσφεύγοντα, η οποία συνίσταται στην παράλειψή του να δηλώσει την επίμαχη χρήση (2010), το ποσό του ασφάλισματος κατά το μέρος που προέρχεται από ασφάλιστρα καταβληθέντα από τον εργοδότη, ήτοι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες καθαρού ποσού **34.897,53 €** το οποίο έλαβε από την και εξέδωσε την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

➤ Παρανομία των διαπιστώσεων του σημειώματος, της Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, της οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (Οικονομικό Έτος 2011- χρήση 01.01.2010 - 31.12.2010) καθώς και της Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 και της Εκθέσεως Τακτικού Ελέγχου Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης του Ν, 3986/2011, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου.

- Παρανομία των διαπιστώσεων του σημειώματος, της πράξεως οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (Οικονομικό Έτος 2011 - χρήση 01.01.2010-31.12.2010), της εκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και της Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 και της εκθέσεως Τακτικού Ελέγχου Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011, λόγω μη υπαγωγής του φορολογηθέντος ποσού στην κατηγορία του «εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες» κατ'άρθρο 45 ΚΦΕ (ν. 2238/1994). Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Πλημμελής αιτιολογία.
- Παρανομία της οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, ελλείπει νόμιμου ερείσματος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για προσδιορισμό φόρου για τη χρήση 2010 (οικονομικό έτος 2011)

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, "προστίμων," προΐσχουσες 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, όπως ορίζεται στο **άρθρο 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 του άρθρου **68§2 του ν. 2238/1994** 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, με την πρόσφατη υπ' αριθ. **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 προσηκόντα 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, σύμφωνα 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 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, εν προκειμένω στην από 14-05-2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φ.Μ.Υ. του ΚΕΜΕΕΠ περιείχοντο στοιχεία τα οποία η φορολογική αρχή δικαιολογημένα δεν τα είχε υπόψη της εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την υποβολή της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, όπως την ύπαρξη του ομαδικού συμβολαίου, τη λήξη αυτού, τους όρους και την καταβολή μέρους των ασφαλίσεων από τον εργοδότη, για τα οποία για πρώτη φορά έλαβε γνώση στις 22-05-2018 με το με αρ. πρωτ. εισερχόμενο έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού (αρ. πρωτ. εξερχομένου εγγράφου ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. /15-05-2018) με την από 14-05-2018 πληροφοριακή έκθεση.

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθ. **2607/2018 Απόφαση του ΣτΕ**, σε υπόθεση που ο φορολογούμενος δήλωσε στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος τίμημα από αγοραπωλησία ακινήτου ανακριβώς στον κωδικό 781 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων) αντί του ορθού 425 (ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση), έγινε δεκτό ότι, εφόσον στο Πληροφοριακό Δελτίο που τέθηκε υπόψιν της φορολογικής αρχής περιείχοντο στοιχεία και πληροφορίες τα οποία δεν αφορούσαν μόνο το τίμημα αλλά και διάφορα άλλα στοιχεία, τα οποία δεν προέκυπταν από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, και στα οποία η φορολογική διοίκηση προκειμένου να αποδώσει στο φορολογούμενο παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, δικαιολογημένα η αρχή δεν τα είχε υπόψιν της εντός της πενταετούς προθεσμίας της παραγραφής και εφαρμόζεται η δεκαετής προθεσμία παραγραφής.

Επειδή, στην κρίνόμενη περίπτωση και κατ' αναλογία των όσων έγιναν δεκτά με την ΣτΕ 2607/2018, ο προσφεύγων παρέλειψε να δηλώσει στη φορολογική του δήλωση για το οικονομικό έτος 2011 το ποσό του ασφαρίσματος κατά το μέρος που προέρχεται από ασφάλιστρα καταβληθέντα από τον εργοδότη, ήτοι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες καθαρού ποσού 34.897,53 €, το οποίο έλαβε από την και, όπως πιο πάνω αναφέρουμε, δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία την απόκτηση αυτού του εισοδήματος, αφού περιήλθε πρώτη φορά σε γνώση μετά την κοινοποίηση της από 14-05-2018 Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Φ.Μ.Υ., της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο με την οποία διαπιστώθηκε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη από πλευράς του προσφεύγοντος.

Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. Χολαργού ορθά και νόμιμα εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, και ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί φορολογικής αντιμετώπισης του εισπραχθέντος ασφαλισματος

Επειδή, σύμφωνα 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** ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα 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 υποχρέωσης 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 (Σ.τ.Ε.: 5058/1996).»

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα με την υπ' αριθ. **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 Ολυμπιακών Αγώνων Αθήνα 2004, 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 ασφαλίσσεις ζωής, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 400/1970».

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 αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1187268 ΕΞ 2016/21-12-2016 η Διεύθυνση Άμεσης Φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε. έθεσε το κατώθι ερώτημα προς το Ν.Σ.Κ. «Εάν η υπ' αριθμ. 25/2011 γνωμοδότηση της Ολομελείας του ΝΣΚ αφορά μόνο στην ειδική σύμβαση της «ΟΕΟΑ - Αθήνα 2004», 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 (=23-1-2013) καταβληθείσας παροχής - ασφάλισματος που διενεργείται στα πλαίσια ομαδικών συνταξιοδοτικών προγραμμάτων (όπως τα DAF) που έχουν συνάψει οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις για τους εργαζομένους τους».

Το Ν.Σ.Κ. με την υπ' αριθμ. **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 DAF), 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 ασφάλιστρο.

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 - ασφάλισμα κατά το μέρος της που προέρχεται από ασφάλιστρα καταβληθέντα από αυτόν (τον εργαζόμενο) μέχρι 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.»

Επειδή, εν συνεχεία, με τα υπ' αριθ. πρωτ. 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 ΝΣΚ, ζητήθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις εάν στην περίπτωση που δεν συντρέχει η προϋπόθεση (γ) ανωτέρω, η παροχή-ασφάλισμα που καταβλήθηκε προ της 23-01-2013, ημερομηνία έναρξης ισχύος των διατάξεων του άρθρου 7§3 του ν. 4110/2013, και κατά το μέρος που αντιστοιχεί στα ασφάλιστρα 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. 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 ότι:

«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 πως η τυχόν διαπιστούμενη μη συνδρομή της προϋπόθεσης (γ) της γνωμ. ΝΣΚ 22/06-02-2017, δεν αναιρεί τον χαρακτηρισμό του ασφαλίσματος ως εισόδημα και μάλιστα φορολογητέο, μη απαλλασσόμενο ή εξαιρούμενο του φόρου, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις (α), (β) και (δ).

Επειδή, οι φορολογικές διατάξεις εν γένει και ειδικότερα αυτές, που θεσπίζουν απαλλαγές ή απαλλογές ή εξαιρέσεις, πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ακολουθώντας τη γραμματική ερμηνεία (Σ.τ.Ε. 2243/1963, 3207-3208/1964, 3422/1975, 2989/1980, 3007/1984, 2312/1992, Κ.Λ.Π. – 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

(Σ.τ.Ε. 772/1975).

Επειδή, δε διαπιστώνεται να υφίσταται ούτε μεταβολή της σχετικής φορολογικής νομοθεσίας, ούτε ειδικότερης απαλλακτικής διάταξης 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 προαναφερθέντες 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 (2010), το ποσό του ασφαρίσματος κατά το μέρος που προέρχεται από ασφάλιστρα καταβληθέντα από τον εργοδότη, ήτοι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες καθαρού ποσού 34.897,53 € το οποίο έλαβε από την, 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/23-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ.

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

Επί πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Οικονομικό Έτος 2011

ΔΙΑΦΟΡΑ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	8.100,17€	8.100,17€
Πιστωτικό ποσό	4.581,96€	4.581,96€
Πρόσθετος φόρος	11.895,84€	11.895,84€
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	24.577,97€	24.577,97€

Επί πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ειδικής εισφορά αλληλεγγύης Ν.3986/2011

Οικονομικό Έτος 2011

ΔΙΑΦΟΡΑ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
Εισφορά αλληλεγγύης Ν.3986/2011	1.408,84€	1.408,84€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.