



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 23-05-2019

Αριθμός απόφασης: 1685

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 ισχύει.

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 / τ. 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440 / τ. Β' / 27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν 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 23-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ., κατά: α) της με αριθμό/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και β) της με αριθμό/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και β) τη με αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 20-12-

2018 οικείες Εκθέσεις α) Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος και β) Ελέγχου Επιβολής Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Επί της από 23-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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:

A. Με τη με αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας **διαφορά φόρου εισοδήματος** συνολικού ύψους 19.484,86€ (διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει ελέγχου ύψους 17.166,10€ πλέον διαφορά ποσού προς επιστροφή βάσει δήλωσης ύψους 2.318,76€) 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 18.276,80€ (πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 λόγω ανακριβούς δήλωσης ύψους 9.742,43€ πλέον τόκοι του άρθρου 53 του ίδιου Νόμου λόγω εκπρόθεσμης καταβολής ύψους 8.534,37€), ήτοι **διαφορά φόρου** συνολικού ποσού ύψους 37.761,66€.

B. Με τη με αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας **διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011** ποσού ύψους 1.952,78€ για το εν λόγω οικονομικό έτος.

Αιτία ελέγχου της προσφεύγουσας έγινε η διαβίβαση στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού (αριθμός πρωτοκόλλου εισερχομένου εγγράφου Δ.Ο.Υ. Χολαργού/2018), με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, της από 14-05-2018 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. Ψυχικού (αριθμός πρωτοκόλλου εισερχομένου εγγράφου Δ.Ο.Υ. Ψυχικού/2018).

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 ασφαλιστηρίων συμβολαίων α) (DAF) No. / με συμβαλλόμενους την «.....» και τον «.....» και β) (DAF) No. / 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 η προσφεύγουσα έλαβε από την «.....» κατά τη χρήση 2010 (οικονομικό έτος 2011) ασφάλισμα συνολικού ποσού ύψους 128.098,67€, το οποίο αναλύεται ως ακολούθως:

Συνολικό ποσό που έλαβε	128.098,67€
Μείον: Ποσό που αφορά υπεραπόδοση (128.098,67€ x 23,84%)	30.538,72€
Μείον: Ποσό που αφορά εισφορά εργαζομένου που έχει ήδη φορολογηθεί (128.098,67€ x 37,16%)	47.601,47€
Φορολογητέο εισόδημα	49.958,48€

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 2010, 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 στην προσφεύγουσα τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 πρόσκληση, με την οποία καλούσε την τελευταία, εντός πέντε (5) ημερών από τη λήψη της εν λόγω πρόσκλησης, να προσέλθει στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού για διευκρινίσεις σχετικά με το ποσό ασφαρίσματος μέσω των ως άνω ομαδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων της «.....» που έλαβε για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010). Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 έγγραφό της.

Συνεπεία των παραπάνω, εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χολαργού η με αριθμό/...../...../2018 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010) για την προσφεύγουσα, η οποία κοινοποιήθηκε (με επίδοση) στην τελευταία την 24-09-2018 με τη με αριθμό/2018 γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010) μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018.

Εν συνεχεία, από τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους από την προσφεύγουσα, καθώς η τελευταία παρέλειψε να δηλώσει την επίμαχη χρήση (2010) ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες το ποσό του ασφαρίσματος που έλαβε από την «.....», κατά το μέρος που αυτό προέρχεται από ασφάλιστρα καταβληθέντα από τον εργοδότη, ήτοι καθαρό ποσό ύψους **49.958,48€**, ενώ για το εν λόγω ποσό συντρέχουν οι προϋποθέσεις φορολόγησής του ως εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος, συνυπολογίζοντας στο δηλωθέν για τη χρήση 2010 εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες της προσφεύγουσας και το ως άνω ποσό ύψους 49.958,48€, προέβη για το οικονομικό έτος 2011 στον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό, τόσο του φόρου εισοδήματος, όσο και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, η οποία υπολογίστηκε εκ νέου με βάση το επαναπροσδιορισμένο φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), τον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010) και τον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010), τα οποία κοινοποίησε (με επίδοση) στην προσφεύγουσα την 22-10-2018, καλώντας την εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησης του εν λόγω Σημειώματος Διαπιστώσεων και των εν λόγω Πράξεων Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 να

διατυπώσει εγγράφως και ηλεκτρονικώς (USB) τις απόψεις της. Η τελευταία ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση καταθέτοντας τις απόψεις της με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 υπόμνημά της και μετά την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας, ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη της από 20-12-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος και στην έκδοση της με αριθμό/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, καθώς και στη σύνταξη της από 20-12-2018 Έκθεσης Ελέγχου Επιβολής Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011 και στην έκδοση της με αριθμό/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα (με θυροκόλληση στη διεύθυνση κατοικίας της, λόγω απουσίας της, παρουσία μάρτυρα) την 27-12-2018.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων: 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 αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία, είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης από την παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (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 (ΣτΕ 2426/2002, 2700/1995), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο (ΣτΕ 2934/2017).
- Εσφαλμένη φορολογική αντιμετώπιση του εισπραχθέντος ασφαλισματος: Το εν λόγω ποσό ασφαλισματος που έλαβε από την «.....» δεν υπάγεται στην κατηγορία του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων

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, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. 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 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, 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, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, και τον ισχυρισμό περί παραγραφής για τη χρήση 2010 (οικονομικό έτος 2011).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το εν λόγω ποσό ασφαλίματος ύψους 128.098,67€ 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 στην προσφεύγουσα παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, στηρίχθηκε στην από 14-05-2018 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 2011, 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 21-05-2018 με το με αριθμό πρωτοκόλλου εισερχόμενο έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού (αριθμός πρωτοκόλλου εξερχομένου εγγράφου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ./2018), με το οποίο διαβιβάστηκε η εν λόγω από 14-05-2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι περιέλαβε κανονικά το σχετικό ασφάλισμα στη φορολογική της δήλωση για το οικονομικό έτος 2011, με αποτέλεσμα αυτό να τελεί σε πλήρη γνώση της φορολογικής αρχής εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την υποβολή της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δήλωσε στον κωδικό 660 «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2010, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.τ.λ.» της φορολογικής της δήλωσης για το οικονομικό έτος 2011 ποσό ύψους 58.835,58€ αντί του συνολικού ποσού ασφαλίματος, ύψους 128.098,67€, που της καταβλήθηκε από την «.....».

Επειδή, με τη με αριθμό/2018 απόφαση του ΣτΕ, σε υπόθεση που ο φορολογούμενος δήλωσε στην

αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του 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 υπόψη της φορολογικής αρχής περιέχονταν 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 τα οποία η φορολογική διοίκηση, προκειμένου να αποδώσει στο φορολογούμενο παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη 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 απόφαση ΣΤΕ 2607/2018, η προσφεύγουσα παρέλειψε να δηλώσει στη φορολογική της 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 ύψους 49.958,48€, 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 από 14-05-2018 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 της προσφεύγουσας.

Επειδή, η υπό κρίση χρήση 2010 (οικονομικό έτος 2011) 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. Χολαργού ορθώς και νομίμως εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, και συγκεκριμένα τη με αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, δυνάμει της οποίας καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου συνολικού ποσού ύψους 37.761,66€ και τη με αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011, δυνάμει της οποίας καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 ποσού ύψους 1.952,78€ για το υπό κρίση οικονομικό έτος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης φορολογικής αντιμετώπισης του εισπραχθέντος ασφαρίσματος

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 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 (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 , 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 ασφαλισματος 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 - ασφαλισματος 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 ασφαλιστρο, 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 ενάρξεως της ισχύος των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4110/2013 (23.1.2013) καταβληθείσας παροχής - ασφαλισματος 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 ασφαλιστρο.

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 εργοδότηρια ασφαλιστρα, στην έκταση που αποτελούν μέρος του καταβληθέντος από την ασφαλιστική εταιρεία ασφάλισματος, 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 θεσπίστηκε 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 ασφάλισματος 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 ασφαλιστρα 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 η προσφεύγουσα παρέλειψε να δηλώσει την επίμαχη χρήση (2010) το ποσό του ασφάλισματος κατά το μέρος που προέρχεται από ασφαλιστρα καταβληθέντα από τον εργοδότη, ήτοι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες καθαρού ποσού ύψους 49.958,48€, το οποίο έλαβε από την «.....» και, συνεπώς, η Δ.Ο.Υ. Χολαργού ορθώς εξέδωσε την προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, ενώ η επίσης προσβαλλόμενη με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 είναι παρακολουθηματικού χαρακτήρα και αφορά καταλογισμό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, λόγω της διαφοράς εισοδήματος που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, και, κατά συνέπεια, η Δ.Ο.Υ. Χολαργού ορθώς εξέδωσε και την ανωτέρω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 23-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση α) της με αριθμό/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και β) της με αριθμό/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Οικονομικό Έτος: 2011

▪ Αριθμός Πράξης:/2018

Διαφορά φόρου εισοδήματος (17.166,10€ + 2.318,76€)	19.484,86€
Πρόστιμο του άρθρου 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 49 παρ. 1 του Ν. 4509/2017)	18.276,80€
Καταλογιζόμενο ποσό (Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών)	37.761,66€

▪ Αριθμός Πράξης:/2018

Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011	1.952,78€
Καταλογιζόμενο ποσό (Σύνολο εισφοράς)	1.952,78€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.