



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16-01-2024

Αριθμός απόφασης: e109

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ: Α7' - Επανεξέταση**

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4987/2022) αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β'6009).

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

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

4. Την από **18/09/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ:**....., κατοίκου Λάρισας, επί της οδού , ΤΚ:41447, κατά:

α)της υπ'αριθμ...../18-08-2023 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας επί της με αριθμό πρωτ...../13-07-2023 υποβληθείσας αιτήσεώς του, βάσει του άρθρου 63Β ΚΦΔ

β)της υπ'αριθμ...../19-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και της με ημερομηνία θεώρησης 19-11-2020 έκθεσης

μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **18/09/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ:**....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα για την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη και εκπρόθεσμα για τη δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη, 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 αριθμό/19-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, οικονομικού έτους 2010, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 5.895,95€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 6.520,33€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 12.416,28€.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 19/11/2020 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθμ./13-06-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 - 31/12/2009.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό πρωτ...../15-05-2018 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΦΜΥ του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, κατόπιν διενέργειας ελέγχου στην επιχείρηση «..... Ασφαλιστική» και σχετικά με τα DAF No και ομαδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1. Η ασφαλιστική εταιρεία αναλαμβάνει ένα μέρος της καταβολής των ασφαλίσεων και το υπόλοιπο καλύπτεται από τη συμμετοχή των δικαιούχων εργαζομένων στα καταβαλλόμενα ασφάλιστρα. Για τους εργαζομένους που έλαβαν ποσά στα πλαίσια των επίμαχων συμβολαίων, οι εισφορές τους είναι φορολογημένες, διότι δεν εξέπεσαν από το ακαθάριστο εισόδημά τους.

2. Οι λήπτες του ασφαρίσματος των παραπάνω ομαδικών ασφαλιστηρίων είχαν την ιδιότητα του μισθωτού με σχέση εξαρτημένης εργασίας.

3. Η βασική παροχή του προγράμματος αφορά την 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.

Ειδικότερα, 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 (ασφαλίσματος) απέκτησαν το δικαίωμα είσπραξης αυτής.

Από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ο έλεγχος υπολόγισε το φορολογητέο εισόδημα των δικαιούχων εργαζομένων-ασφαλισμένων αφαιρώντας από τα συνολικά ποσά που δόθηκαν στους υπαλλήλους ως εφάπαξ καταβολές των ομαδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων, το ποσοστό απόδοσης των επενδύσεων και το ποσοστό των εισφορών των εργαζομένων με βάση συγκεκριμένη αναλογία, ώστε αυτό που μένει και προκύπτει ως φορολογητέο εισόδημα για τους δικαιούχους να περιλαμβάνει μόνο τις εισφορές του εργοδότη. Ειδικά στην προσφεύγουσα καταβλήθηκε ποσό ασφαλίσματος στη χρήση 2009 ποσού 53.482,97€ και προέκυψε για αυτήν φορολογητέο εισόδημα ως εξής:

Συνολικό ποσό που έλαβε	53.482,97
Μείον ποσό που αφορά υπεραπόδοση ($53482,97 \times 30,19\%$)	16.146,51
Μείον ποσό που αφορά εισφορά εργαζομένου που έχει ήδη φορολογηθεί ($53.482,97 \times 34,07\%$)	18.221,65
Φορολογητέο εισόδημα	19.114,81

Συνέπεια της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου Φ.Μ.Υ. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η Δ.Ο.Υ. Λάρισας διενήργησε μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος στην προσφεύγουσα και από τον έλεγχο της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε η προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι το ανωτέρω ποσό ασφαλίσματος δε δηλώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010 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 υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, οικον. έτους 2010.

Κατά της ως άνω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, η προσφεύγουσα δεν άσκησε ενδικοφανή προσφυγή.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Λάρισας την με αριθμό πρωτοκόλλου/13-07-2023 αίτηση, με την οποία ζητούσε:

α) να ακυρωθούν, κατ' εφαρμογή της διάταξης της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 63B του ν.4174/2013, η υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, οικονομικού έτους 2010, και κάθε άλλη συναφής πράξη ή παράλειψη της Διοίκησης, προγενέστερη ή μεταγενέστερη, με τις οποίες του

επιβάλλονται φόροι, πρόστιμα, τόκοι και κάθε είδους προσαυξήσεις που στηρίζονται στην ως άνω αιτία,

β) να διαγραφεί ο κύριος και πρόσθετος φόρος που της επιβλήθηκαν,

γ) να διακοπεί με θετική πράξη της φορολογικής διοίκησης η αξίωση για περαιτέρω καταβολή οποιουδήποτε ποσού που ερείδεται επί της παραπάνω αιτίας, και

δ) να της επιστραφούν, ως αχρεωστήτως καταβληθέντα, όλα τα ποσά που μέχρι σήμερα έχει καταβάλει, με το νόμιμο τόκο από την επόμενη της καταβολής κάθε επί μέρους ποσού, ισχυριζόμενη ότι μετά την έκδοση της με αριθμ. 2594/2021 απόφασης του ΣτΕ που επιβεβαιώνει την έλλειψη ρητής νομοθετικής πρόβλεψης για τη φορολόγηση του επίμαχου ποσού, συντρέχει στην περίπτωση της η απαιτούμενη από διάταξη της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 63B του ΚΦΔ «πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης» και κατά συνέπεια η παραπάνω αναφερόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου δύναται και πρέπει να ακυρωθεί, αφού εκδόθηκε χωρίς την ύπαρξη ρητής νομοθετικής πρόβλεψης για την επιβολή φόρου επί του εισοδήματος επί του οποίου επιβλήθηκαν.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, με την από 18/08/2023 απάντηση, απέρριψε την ως άνω αίτηση της προσφεύγουσας, αναφέροντας ότι: «.....η επίμαχη υπ'αριθμ...../19-11-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας εκδόθηκε ορθώς και νομίμως σύμφωνα με το ισχύον κατά την έκδοσή της νομοθετικό καθεστώς... Επειδή, άλλωστε, όπως προκύπτει από το τηρούμενο στην Υπηρεσία μας αρχείο, δεν ασκήσατε, εντός των προβλεπόμενων νομίμων προθεσμιών, ούτε ενδικοφανή προσφυγή, ούτε οποιοδήποτε άλλο ένδικο βοήθημα ή μέσο κατά της υπ'αριθμ,/19-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας Άλλωστε, σύμφωνα με το άρθρο 197 παρ.3 του Κ.Δ.Δ., η ύπαρξη (και κατά προέκταση επίκληση) δεδिकाσμένου προϋποθέτει ταυτότητα διαδίκων και δικαιώματος, προϋποθέσεις που σε συντρέχουν εν προκειμένω Ακόμα δε, και στην περίπτωση της “πιλοτικής δίκης”, η εκδοθείσα απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας δεσμεύει τους διαδίκους της ενώπιόν του δίκης, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι παρεμβάντες σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του άρθρου 1 παρ.1 εδ.7 του Ν 3900/2010 και όχι τρίτα πρόσωπα, ενώ το δεδिकाσμένο της εν λόγω απόφασης δεν επεκτείνεται σε όμοιες εν γένει περιπτώσεις.».

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, κατ' εφαρμογή της διάταξης της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 63B του ΚΦΔ, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, τη διαγραφή του κύριου και πρόσθετου φόρου που της επιβλήθηκε και την επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, με το νόμιμο τόκο, όλων των ποσών που έχει καταβάλει, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το ποσό που έλαβε ως ασφάλισμα από την «..... Ασφαλιστική» κατά την αποχώρησή της, σε εκτέλεση των όρων του υπ' αριθμ. ομαδικού ασφαλιστηρίου συμβολαίου, δεν υπόκειται σε φορολόγηση λόγω έλλειψης ρητής νομοθετικής πρόβλεψης.
- Με την υπ' αριθμ. 2594/2021 απόφαση του ΣτΕ επιβεβαιώθηκε πλέον και από το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο ότι οι παροχές που έχει λάβει στα πλαίσια του ομαδικού ασφαλιστηρίου συμβολαίου του τύπου DAF, ελλείπει ρητής νομοθετικής πρόβλεψης για τη φορολόγησή του, δε συνιστούν μισθολογικού χαρακτήρα παροχές και δεν υπάγονται σε φόρο εισοδήματος, ούτε κατά το μέρος που αντιστοιχούν στις εισφορές του εργοδότη.
- Σύμφωνα με την περ. α της παρ. 1 του άρθρου 63B του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 30 του ν.4701/2020 «Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος, για έναν από τους εξής λόγους: α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης....»
- Μετά την έκδοση της υπ' αριθμ. 2594/2021 απόφασης του ΣτΕ που επιβεβαιώνει την έλλειψη ρητής νομοθετικής πρόβλεψης για τη φορολόγηση του επίμαχου ποσού, συντρέχει στην περίπτωση του η απαιτούμενη από την ως άνω αναφερόμενη διάταξη «πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης» και κατά συνέπεια όλες οι παραπάνω αναφερόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου δύνανται και πρέπει να ακυρωθούν.
- Με τις προαναφερόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής της επιβλήθηκαν φόρος, πρόστιμα και προσαυξήσεις, χωρίς να υπάρχει ρητή νομοθετική πρόβλεψη για την επιβολή τους, ήτοι χωρίς να υπάρχει τυπικός νόμος που να ορίζει ότι το ασφάλισμα που έλαβε στα πλαίσια του ομαδικού ασφαλιστηρίου συμβολαίου της υπόκειται σε φορολογία, κατά ευθεία παράβαση της αρχής του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται και προσκομίζει τις αποφάσεις ΔΕΔ με αριθμό 139/2023, 3336/2022 και 2950/2022.

Ως προς την με αριθμό/19-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και της με ημερομηνία θεώρησης 19-11-2020 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ΚΦΔ (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον

υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του [Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας](#)....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017): «1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.....».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.... 2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α)

β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή...».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 της με αριθμό Α.1273/2020 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020): «Οι προθεσμίες για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής, κατά το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 που έχουν λήξει ή λήγουν από την 9η Νοεμβρίου 2020 έως και την 31η Ιανουαρίου 2021 αναστέλλονται για εξήντα (60) ημέρες.....».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση Α 1049/2021 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «1. Οι προθεσμίες για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής, κατά το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 που έχουν λήξει ή λήγουν από την 01.02.2021 έως και τις 28.04.2021 παρατείνονται έως και τις 29.04.2021».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσβαλλόμενη με αριθμό/19-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας απεστάλη ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή (RE GR) με το με αριθμό πρωτ...../26-11-2020 έγγραφο της ΔΟΥ Λάρισας, στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας της προσφεύγουσας και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ η κοινοποίηση συντελέστηκε την 12-12-2020.

Επειδή, αναφορικά με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή έπρεπε να ασκηθεί το αργότερο έως την 29.04.2021, λαμβανομένης υπόψη της αναστολής των προθεσμιών, βάσει των αποφάσεων Α.1273/2020 & Α.1049/2021.

Επειδή, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή για την με αριθμό/19-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, κατατέθηκε εκπρόθεσμα μετά την 29-04-2021, ήτοι την 18.09.2023 και ως εκ τούτου ασκείται απαραδέκτως.

Ως προς την με αριθμό πρωτ...../18-08-2023 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/13-07-2023 αίτησης του προσφεύγοντα

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, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα έλαβε από την εργοδότηρια εταιρεία «..... Ασφαλιστική» ποσό ασφαρίσματος, απόρροια του Ομαδικού Συνταξιοδοτικού Ασφαλιστηρίου υπ' αριθμ., κατά τη διάρκεια του έτους 2009 ποσό 53.482,97€. Σύμφωνα δε με την υπ' αριθμ. πρωτ./15-05-2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φ.Μ.Υ. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., υπολογίστηκε το φορολογητέο εισόδημα των δικαιούχων εργαζομένων-ασφαλισμένων αφαιρώντας από τα συνολικά ποσά που δόθηκαν στους υπαλλήλους ως εφάπαξ καταβολές των ομαδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων, το ποσοστό απόδοσης των επενδύσεων και το ποσοστό των εισφορών των εργαζομένων με βάση συγκεκριμένη αναλογία, ώστε αυτό που

μένει και προκύπτει ως φορολογητέο εισόδημα για τους δικαιούχους να περιλαμβάνει μόνο τις εισφορές του εργοδότη. Ειδικά στην προσφεύγουσα καταβλήθηκε ποσό ασφαρίσματος στη χρήση 2009 ποσού 53.482,97€ και προέκυψε για αυτήν φορολογητέο εισόδημα ως εξής:

Συνολικό ποσό που έλαβε	53.482,97
Μείον ποσό που αφορά υπεραπόδοση ($53482,97 \times 30,19\%$)	16.146,51
Μείον ποσό που αφορά εισφορά εργαζομένου που έχει ήδη φορολογηθεί ($53.482,97 \times 34,07\%$)	18.221,65
Φορολογητέο εισόδημα	19.114,81

Επειδή, στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. Λάρισας διενήργησε μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος στην προσφεύγουσα και από τον έλεγχο της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε, διαπιστώθηκε ότι το ανωτέρω ποσό ασφαρίσματος δε δηλώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010 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 υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, οικονομικού έτους 2010.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B του ΚΦΔ, όπως το άρθρο 63B προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 30 του ν. 4701/2020 (ΦΕΚ Α' 128/30-06-2020):

«Άρθρο 63B Ακύρωση ή τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού φόρου, πράξης προσδιορισμού φόρου και πράξης επιβολής προστίμου

1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος άρθρου, για έναν από τους εξής λόγους:

α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης,.....

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου μέσα σε προθεσμία τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. Αν η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε μέσα στο τελευταίο τρίμηνο της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου, η αίτηση δύναται να υποβληθεί μέσα σε (3) μήνες από τη γένεση του λόγου αυτού. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης.

4. Κατά της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, με την οποία απορρίπτεται η αίτηση του φορολογούμενου, καθώς και κατά της πράξης που εκδόθηκε με βάση την παρ. 3, χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63.

5. Η διαδικασία του παρόντος άρθρου δεν αναστέλλει την προθεσμία και δεν κωλύει την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ή της προσφυγής ενώπιον του δικαστηρίου. Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ή η εκκρεμοδικία δεν κωλύουν τη διαδικασία του παρόντος άρθρου. Αν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή με την οποία προβάλλεται ως λόγος ακύρωσης ή τροποποίησης πράξης λόγος που αναφέρεται στην παρ. 1, δεν χωρεί κατά της ίδιας πράξης και για τον ίδιο λόγο υποβολή αίτησης με βάση την παρ. 2 ή έκδοση πράξης χωρίς αίτηση με βάση την παρ. 3.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 31 του άρθρου 70 του Ν 4987/2022 “ 52. Η αίτηση ακύρωσης ή τροποποίησης σύμφωνα με το άρθρο 63B του Κώδικα υποβάλλεται κατά άμεσου προσδιορισμού ή πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξεων επιβολής προστίμου που εκδίδονται από την 1η.1.2020 και μετά.”

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν 4701/2020 “Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παρ. 1 προστίθεται νέο άρθρο 63B στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας με τίτλο «Ακύρωση ή τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού φόρου, πράξης προσδιορισμού φόρου και πράξης επιβολής προστίμου». Με τη νέα διάταξη τίθενται οι προϋποθέσεις προκειμένου η Φορολογική Διοίκηση να προβεί σε τροποποίηση ή ακύρωση άμεσου προσδιορισμού φόρου ή πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, είτε κατόπιν αίτησης του φορολογούμενου είτε οίκοθεν, χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, για τους λόγους που περιοριστικά αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, ήτοι α) για πρόδηλη έλλειψη (ολική ή μερική) φορολογικής υποχρέωσης, β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος. Σε περίπτωση που ως συνέπεια του άμεσου προσδιορισμού ή της πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται και πράξη επιβολής προστίμου, η εν λόγω πράξη (ή ο άμεσος προσδιορισμός) ακυρώνεται ή τροποποιείται με πράξη της Φορολογικής Διοίκησης. Για να είναι παραδεκτή η αίτηση ακύρωσης ή τροποποίησης απαιτείται η πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης να προκύπτει αμέσως από έγγραφα ή άλλα στοιχεία που είτε προσκομίζει ο φορολογούμενος είτε είναι διαθέσιμα στην αρμόδια υπηρεσία, χωρίς να απαιτούνται ελεγκτικές επαληθεύσεις και στην έννοια αυτής εμπίπτουν, ενδεικτικά, περιπτώσεις κατά τις οποίες εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού φόρου για εισοδήματα που ο φορολογούμενος είχε ήδη συμπεριλάβει σε δήλωσή του, και όχι περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος επικαλείται την ύπαρξη νέων πραγματικών περιστατικών, εκτός αν πρόκειται για επιγενόμενους (οψιγενείς) λόγους. Η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να είναι ολική ή μερική. Ειδικά για τους επιγενόμενους λόγους εισάγεται ειδική προθεσμία στην περίπτωση που η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε εντός του τελευταίου τριμήνου της προθεσμίας για την υποβολή αίτησης για την ακύρωση ή τροποποίηση. Στην περίπτωση αυτή, η αίτηση δύναται να υποβληθεί εντός τριών (3) μηνών από τη γένεση του λόγου αυτού. Επισημαίνεται

ότι η ύπαρξη εκκρεμοδικίας δεν εμποδίζει τη Φορολογική Διοίκηση να εξετάσει περιπτώσεις που καταλαμβάνονται από το πεδίο εφαρμογής του νέου άρθρου 63B. Αντιθέτως, αν οποιοσδήποτε από τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. 1 έχουν προβληθεί στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής και έχουν εξετασθεί από τη Φορολογική Διοίκηση, δεν επιτρέπεται η εκ νέου προβολή τους μέσω της διαδικασίας του άρθρου 63B.....”.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Λάρισας την με αριθμό πρωτ...../13-07-2023 αίτηση, με την οποία ζητούσε να ακυρωθεί, κατ’ εφαρμογή της διάταξης της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 63B του ν.4987/2022, η υπ’ αριθμ./19-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, οικονομικού έτους 2010, καθώς μετά την έκδοση της με αριθμ. 2594/2021 απόφασης του ΣτΕ συντρέχει στην περίπτωσή του η απαιτούμενη από διάταξη της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 63B του ν.4987/2022 «πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης». Η ως άνω πράξη απεστάλη ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή (RE GR) με το με αριθμό πρωτ...../26-11-2020 έγγραφο της ΔΟΥ Λάρισας, στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ η κοινοποίηση συντελέστηκε την 12-12-2020.

Επειδή, η προαναφερθείσα αίτηση υποβλήθηκε την 13-07-2023, ήτοι εντός προθεσμίας τριών ετών από την κοινοποίηση της προς ακύρωση πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν 3900/2010 «1. Οποιοδήποτε ένδικο βοήθημα ή μέσο ενώπιον οποιουδήποτε τακτικού διοικητικού δικαστηρίου μπορεί να εισαχθεί στο Συμβούλιο της Επικρατείας με πράξη τριμελούς επιτροπής, αποτελούμενης από τον Πρόεδρο του, τον αρχαιότερο Αντιπρόεδρο και τον Πρόεδρο του αρμόδιου καθ’ ύλην Τμήματος, 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. ».

Επειδή, με την αριθμ. 22/2019 πράξη της, η οποία αναρτήθηκε στην ιστοσελίδα του ΣτΕ στις 06/12/2019, η Επιτροπή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.3900/2010, έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 1 του Ν 3900/2010, ήτοι ότι η ερμηνεία της φύσεως ως εισοδήματος, κατ’ άρθρο 45 του ν. 2238/1994, του ασφαλισματος που καταβάλλεται στους δικαιούχους δυνάμει ομαδικού συνταξιοδοτικού ασφαλιστικού προγράμματος αποτελεί ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος.

Επειδή, με την με αριθμό 2594/29-12-2021 απόφασή του, το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε:

«... 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 καταβλήθηκαν 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 2 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 προσαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκε φόρος εισοδήματος και έκτακτη εφάπαξ εισφορά σε ποσό ασφαρίσματος, 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 αποφάσεως, 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 ασφαρίσματος, υπαγόμενο, και προ του ν. 4110/2013, σε φορολόγηση κατά τον χρόνο γένεσης του δικαιώματος είσπραξης του (βλ. το από 13.2.2020 υπόμνημα του Ελληνικού Δημοσίου, τις ΔΕΔ Β.....ΕΞ2020ΕΜΠ/2.1.2020 και Β.....ΕΞ2019 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.....

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.....»

Επειδή, υπάρχει ταυτότητα του νομικού ζητήματος που λύθηκε με την προαναφερθείσα απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας και του ζητήματος που τίθεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, με την αριθμ. 2594/2021 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β'), μετά την επί του συγκεκριμένου θέματος πιλοτική δίκη, 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 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.. Συνεπώς, μετά την έκδοση της ως άνω απόφασης του ΣτΕ, συντρέχει στην περίπτωση της προσφεύγουσας η απαιτούμενη, από τις διατάξεις του άρθρου 63B του ΚΦΔ, πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης και η προσβαλλόμενη με αριθμό πρωτοκόλλου 41311/18-08-2023 αρνητική απάντηση του προϊστάμενου της ΔΟΥ Λάρισας πρέπει να ακυρωθεί (ΔΕΔ 379/2022, 380/2022, 492/2022, 265/2022, 760/2022, 1496/2022) και η με αριθμό πρωτ...../13-07-2023 αίτηση της προσφεύγουσας να γίνει αποδεκτή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 «Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης , αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί μέσα σε

ενενήντα (90) ημέρες από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.

3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 70 «Μεταβατικές διατάξεις» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «13. Η παρ.2 του άρθρου 53 του Κώδικα εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της με αριθμό ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31-12- 2013 (ΦΕΚ Β΄ 19/10-01-2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης του με αριθμό πρωτ.37327/13-07-2023 εγγράφου, με την οποία διατυπώνεται και αίτημα του προσφεύγοντος για έντοκη επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού που αφορά σε φόρο εισοδήματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ορίζεται ότι: «2. Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 (Α΄ 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. 3. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας.».

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από **18/09/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:..... και ειδικότερα:

1)Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το μέρος που αυτή στρέφεται κατά της υπ΄αριθμ./19-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της και

2)Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το μέρος που αυτή στρέφεται κατά της με αριθμό πρωτ...../18-08-2023 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας με την ακύρωση αυτής και ορίζουμε όπως ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ προβεί σε ακύρωση της με αριθμό/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και

την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 53 του ΚΦΔ περί έντοκης επιστροφής ως προς τα τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά με ημερομηνία έναρξης της τοκοφορίας την ημερομηνία υποβολής του αιτήματος στον προϊστάμενο της ΔΟΥ Λάρισας (αριθμ.πρωτ...../13-07-2023) στο βαθμό που έχουν καταβληθεί ποσά έως και την υποβολή του σχετικού αιτήματος, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.