



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 14/09/2015

Αριθμός απόφασης: 3711

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ), κατοίκων, οδός, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των και, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού €15.898,81, πλέον €6.995,48 (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) και €1.504,68 (πρόσθετη εισφορά αλληλεγγύης).

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τη μη δήλωση εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες ποσού €42.796,00 που εισέπραξε η προσφεύγουσα κατά το έτος 2012 και όφειλε να δηλώσει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013.

Σύμφωνα με την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου βάσει του με αριθμ. πρωτ. εγγράφου της Δ/σης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού της Γ.Γ.Δ.Ε., προκειμένου να διαπιστωθεί εάν είχαν δηλωθεί από την προσφεύγουσα οι μισθολογικές παροχές που της δόθηκαν με την μορφή ασφαλιστικών αποζημιώσεων από βάσει της υπ' αριθμ. σύμβαση Ομαδικής Ασφάλισης.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο έλεγχος υπολόγισε το εν λόγω εισόδημα σε εσφαλμένες διαχειριστικές περιόδους
- Το εισόδημα που καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο κτήσης του (άρθρο 24 του ν. 2238/1994) υπόκειται σε αυτοτελή φορολόγηση με εξάντληση στην πηγή
- Επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα αναδρομικά φόρος που όμως απαγορεύεται από το άρθρο 78 του Συντάγματος
- Ο έλεγχος αφορά διαχειριστικές περιόδους επί των οποίων το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου έχει παραγραφεί

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45§1 του ν. 2238/1994 εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή, είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή σε άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 46§1 του ν. 2238/1994 ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα εισπραξής του, ενώ εάν το εν λόγω εισόδημα καταβάλλεται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγεται, χρόνος απόκτησής του θεωρείται ο χρόνος στον οποίο εισπράττεται από τον δικαιούχο.

Επειδή, εν προκειμένω, βάσει της από Πρόσθετης Πράξης αριθμ. - Σύμβασης Ομαδικής Ασφάλισης αριθμ., στις διεκόπη πρόωρα η από σύμβαση ομαδικής ασφάλισης του προσωπικού του με την ασφαλιστική εταιρεία «.....» και αργότερα «.....». Σύμφωνα με τη σελ.3 της ως άνω Πρόσθετης Πράξης αναφέρεται ότι: «Την από σύμβαση [...], με την οποία θεσπίστηκε συγκεκριμένη μισθολογική παροχή υπέρ όλων των εργαζομένων στον Οργανισμό με την μορφή του ασφαλιστικού – αποταμιευτικού προγράμματος

[...], ενώ στη σελ.5 αναφέρεται ότι: «Σε συνέχεια της διακοπής και πρόωρης λήξης του ασφαλιστικού – αποταμιευτικού προγράμματος, όλες οι μισθολογικές του παροχές [...]».

Επειδή, από τις διατάξεις των άρθρων 648, 649 και 653 ΑΚ και 1 της 95 Διεθνούς Συμβάσεως «περί προστασίας του ημερομισθίου» που κυρώθηκε με το ν. 3248/1955 συνάγεται ότι ως μισθός στη σύμβαση εργασίας θεωρείται κάθε παροχή, την οποία σύμφωνα με το νόμο ή με βάση τη σύμβαση καταβάλλει ο εργοδότης στον εργαζόμενο ως αντάλλαγμα της εργασίας, δηλαδή όχι μόνο η κύρια παροχή (βασικός μισθός) αλλά και κάθε άλλη πρόσθετη παροχή που καταβάλλεται ως αντάλλαγμα της παρεχόμενης εργασίας. Έτσι στην περίπτωση ομαδικής ασφάλισης του προσωπικού μίας 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 της μεταξύ αυτού και των μισθωτών του εργασιακής σύμβασης, έχει χαρακτήρα μισθολογικής παροχής, η οποία συνίσταται στο δικαίωμα προσδοκίας που αποκτά ο εργαζόμενος εωσότου πληρωθούν οι προϋποθέσεις της σύμβασης ασφάλισης για την είσπραξη ενός εφάπαξ χρηματικού ποσού (ΑΠ 1934/2008, ΕφΑ 5670/2007, ΕφΘεσ 426/2009).

Επειδή, σύμφωνα με την από οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.5-6), η ελεγχόμενη προσκόμισε πρωτότυπη βεβαίωση από την βάσει της οποίας η ελεγχόμενη, ως ασφαλισμένη με την υπ' αριθμ. σύμβαση ομαδικής ασφάλισης ως εργαζόμενη στον, έλαβε από την «.....» το ποσό των €65.019,00, κατόπιν λύσεως της ανωτέρω σύμβασης, που καταβλήθηκε σε τρεις δόσεις ως εξής: α) €21.398,00 την 12.03.2012, β) €21.398,00 την 20.11.2012 και γ) €22.223,00 την 06.02.2014, όπου μόνο από την γ' δόση παρακρατήθηκε και αποδόθηκε φόρος ποσού €1.956,63 βάσει ν. 4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με την περ. στ' της παρ.1 του άρθρου 24 του ν. 2238/1994 ως εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών που προκύπτει από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων που σχηματίζονται με τις διατάξεις του ν.δ. 400/1970 (ΦΕΚ 22 Α') για ασφαλίσεις ζωής.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου (σελ.8), βάσει του με αριθμ. πρωτ. εγγράφου του Προέδρου Δ.Σ. και Δ/ντα Συμβούλου του προς το Υπουργείο Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων, οι αποδόσεις των κατατεθειμένων κεφαλαίων είχαν σχεδόν μηδενιστεί.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το ποσό των €42.796,00 συνιστά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που έλαβε η προσφεύγουσα το 2012, και όχι εισόδημα από κινητές αξίες, ενώ δεν παρακρατήθηκε φόρος στην πηγή παρά μόνο στη γ' δόση του 2014 (€22.223,00), οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης ερμηνείας του εν λόγω εισοδήματος, καθώς και του τρόπου και χρόνου φορολόγησής του κρίνονται αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66§11 του ν. 4174/2013 ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. [...]*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84§1 του ν. 2238/1994 που ίσχυε για τη χρήση 2012 (οικον. έτος 2013) οριζόταν: «*Η κοινοποίηση φύλλο 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 πενταετίας».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα όφειλε να δηλώσει το υπό κρίση εισόδημα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2013, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013 δεν έχει παραγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	€ 15.898,81
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (2% x 22 μήνες = 44%)	€ 6.995,48
Επιπλέον εισφορά αλληλεγγύης	€ 1.504,68
ΣΥΝΟΛΟ	€ 24.398,97

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).