



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 17/03/2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 746

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604576

E-Mail : ded.ath@aade.gr

a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/17-11-2022 ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ κατοίκου κατά της με ημερομηνία έκδοσης

14/10/2022 και με αριθμ. Ειδοποίησης (αρ. δήλωσης) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1η Τροποποιητική Δήλωση, Φορολογικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/17-11-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ 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 με ημερομηνία έκδοσης 14/10/2022 και με αριθμ. ειδοποίησης (αρ. δήλωσης) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1η Τροποποιητική Δήλωση Φορολογικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΝΕΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ 2.280,98€ έναντι του αρχικού χρεωστικού ποσού 451,68ευρώ, βάσει της αρχικής δήλωσης ήτοι διαφορά φόρου 1.829,30 ευρώ.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ εξέδωσε την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη κατόπιν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης από την προσφεύγουσα για αναδρομικά ποσά συντάξεων που έλαβε το έτος 2016 και ανάγονται στο οικονομικό έτος 2014, όπως αυτά εμφανίζονταν στην αναρτημένη στο TAXIS εικόνα αποδοχών της, τα οποία δεν είχε περιλάβει στις δηλώσεις του οικείου φορολογικού έτους.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ, ισχυριζόμενη ότι:

Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας -παράβασης δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης- παράληψη αιτιολόγησης της πράξης .

Το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει της προσβαλλόμενης πράξης το έτος 2022, έχει παραγραφεί .

Επί του 1^ο λόγου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 και 3 ν. 4174/2013,: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση

περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. [...]. 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και του άρθρου 3 παρ. 3 εδ. δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1041/4.4.2016 (ΦΕΚ Β' 926/5.4.2016) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυαν για ποσά εισπραχθέντα εντός του 2015: «**Άρθρο 1:** Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. 1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013 [...]), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. [...]. Οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου έως 30.12.2016. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής οι παραπάνω δηλώσεις θα υποβάλλονται αποκλειστικά χειρόγραφα στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.. 2. [...]. **Άρθρο 3:** Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου. 1. [...]. 3. Κατά την υποβολή των δηλώσεων [...]. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αυτές θα παραλαμβάνονται χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. [...].»

Επειδή, το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης έχει εφαρμογή σε περιπτώσεις υπολογισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση και όχι σε περιπτώσεις εκκαθάρισης της υποβληθείσας από τον φορολογούμενο δήλωσης.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε την από 30.09.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2022 τροποποιητική δήλωση αυτοβούλως, δηλώνοντας τα αναδρομικά ποσά που είχε εισπράξει το φορολογικό έτος 2016 και συνεπώς δεν υφίσταται θέμα προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή κατά την υποβολή δήλωσης με επιφύλαξη ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 20 του Κ.Φ.Δ. ήτοι: Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

Επειδή η επιφύλαξη που διατύπωσε η προσφεύγουσα ήταν γενική και αόριστη και όχι ειδική και αιτιολογημένη, ορθά η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ως άλλωστε όφειλε κατά δέσμια αρμοδιότητα.

Επειδή, περαιτέρω η αναρτημένη στο TAXIS «Εικόνα Αποδοχών 2017 (Φορολογικό Έτος 2016)» αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης την οποία άλλωστε αποδέχτηκε η προσφεύγουσα δεδομένου ότι υπέβαλλε τροποποιητική δήλωση με τα σχετικά ποσά.

Επί του 2^ο λόγου.

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1083/2018 εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «...δεδομένου ότι ούτε στον νόμο ούτε στην ΠΟΛ.1034/2017 Απόφαση Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται προθεσμία υποβολής για τις τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τον φορολογούμενο, είτε επειδή [...] είτε επειδή ο εργοδότης, λόγω λάθους (π.χ. υπολογισμών, κατηγοριοποίησης εισοδήματος), εξέδωσε διορθωτική βεβαίωση ή τροποποίησε το αντίστοιχο αρχείο βεβαιώσεων αποδοχών που υποβάλλεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και αποστέλλεται με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (TAXISnet), ανεξάρτητα από τη χρήση που αφορούν, για τις ως άνω δηλώσεις που υποβάλλονται χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ., με την παρούσα γίνονται δεκτά τα ακόλουθα: α) [...]. β) Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις όπως και αυτές που υποβάλλονται εξαιτίας λάθους του εργοδότη ή του ταμείου κοινωνικής ασφάλισης και όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των αποδοχών ή συντάξεων, θεωρούνται εμπρόθεσμες και υποβάλλονται χωρίς κυρώσεις εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν από τον εκκαθαριστή οι διορθωτικές βεβαιώσεις αποδοχών - συντάξεων. [...]. γ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «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.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2011, 2012, 2013), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η 31^η Δεκεμβρίου εκάστου έτους (ημερολογιακού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014): «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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.» **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2015: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].» Σύμφωνα με την παρ. του ίδιου άρθρου χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2015), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 36 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2015 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2015): «*Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.*»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προθεσμία υποβολής της 5ετούς παραγραφής άρχεται την 31/12/2017 και λήγει στις 31/12/2022. Και αυτό διότι το 2017 ήταν το πρώτο έτος εμπρόθεσμης δήλωσης για εισοδήματα τα οποία εκκαθαρίστηκαν και αναρτήθηκαν οι βεβαιώσεις αναδρομικών αποδοχών έτους 2016.

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 24.11.2022 οικεία έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής από τη βεβαίωση αποδοχών του έτους 2016 «Εικόνα αποδοχών 2017 (φορολογικό έτος 2016)», στην οποία εμφανίζονται οι αποδοχές της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες – φορείς μέχρι 31/12/2017 και η οποία αναρτήθηκε στο taxisnet το έτος 2017, η προσφεύγουσα έλαβε εντός του έτους 2016 αναδρομικά ποσά κύριας σύνταξης για το φορολογικό έτος 2014 (χρήση 2014) ποσού 5.072,68€. Η προσφεύγουσα υπέβαλε αυτοβούλως την από 30.09.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2022 τροποποιητική δήλωση, δηλώνοντας τα αναδρομικά ποσά που είχε εισπράξει το φορολογικό έτος 2016 ποσού 5.072,68€, βάσει της οποίας προέκυψε φόρος ποσού 2.280,98€.

Επειδή, από τη συνδυαστική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγεται ότι η δήλωση φόρου εισοδήματος για τα αναδρομικά ποσά συντάξεων της προσφεύγουσας για το κρινόμενο έτος φορολογικό 2014, όπως τα ποσά αυτά εμφανίζονται στα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες – φορείς μέχρι 31/12/2017 και τα οποία αναρτήθηκαν στο taxisnet το έτος 2017, μπορούσαν να υποβληθούν εμπρόθεσμα το αργότερο μέχρι τις 31.12.2017 (αφού τα ποσά αυτά εισπράχθηκαν, το πρώτον, μόλις εντός του 2016 και ως εκ τούτου δεν αποτελούσαν

στοιχείο που προϋφίστατο και απλώς γνωστοποιήθηκε εντός του 2017), το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο γι' αυτό παραγραφόταν στις **31.12.2022** και επομένως η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός της 5ετούς προθεσμίας της εν λόγω παραγραφής. Για τους λόγους αυτούς, ο λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει την προσβαλλόμενη πράξη το έτος 2022, είναι αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου με αριθμό πρωτοκόλλου/17-11-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ και την επικύρωση της προσβαλλόμενης Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ**.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

ΤΕΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ : 2.280,98 ευρώ

(Η με ημερομηνία έκδοσης 14/10/2022 και με αριθμ. Ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου.)

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

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

ΤΣΙΡΩΝΗ ΑΙΜΙΛΙΑ

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.