



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **06-02-2023**

Αριθμός απόφασης: **313**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

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 ΑΑΔΕ (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 Α.Α.Δ.Ε (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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **26-10-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού αριθ..... κατά των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.οικονομικών ετών 2001,2002,2003, 2004, 2005 και 2006 αντίστοιχα τα οποία αναρτήθηκαν στις 28.09.2022, 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. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του τουμε ΑΦΜ:, 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 το υπ' αριθ. ειδοποίησης/28-09-2022 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την α/α/2022 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 586,76 € έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 421,47 €.

Με το υπ' αριθ. ειδοποίησης/28-09-2022 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την α/α 1/204123 2^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 1.112,83 € έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 793,35 €.

Με το υπ' αριθ. ειδοποίησης/28-09-2022 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την α/α 1/103726 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 1.134,32 € έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 732,86 €.

Με το υπ' αριθ. ειδοποίησης/28-09-2022 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την α/α/2022 2^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 1.244,36 € έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 762,34 €.

Με το υπ' αριθ. ειδοποίησης/28-09-2022 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την α/α/2022 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 1.419,71 € έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 725,73€.

Με το υπ' αριθ. ειδοποίησης/28-09-2022 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την α/α/2022 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ., προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 963,91 € έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 459,73 €.

Από τα αρχεία βεβαιώσεων συντάξεων που απέστειλε ηλεκτρονικά ο συνταξιοδοτικός φορέας του προσφεύγοντος(κατά το 2021), διαπιστώθηκε ότι ο τελευταίος εισέπραξε το έτος 2021 αναδρομικά αποδοχών προηγούμενων ετών εμφανίζονται δε στην εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2021, σύμφωνα με τα αρχεία που αναρτήθηκαν από τον φορέα μισθοδοσίας έως την 19-05-2022 και συγκεκριμένα του έτους 2000, ύψους 1.742,30€, του έτους 2001 ύψους 3.367,41 €, του έτους 2002 ύψους 4.016,10 €, του έτους 2003 ύψους 4.639,15 €, του έτους 2004 ύψους 4.903,00 € και του έτους 2005 ύψους 3.619,68 €. Για τα ανωτέρω ποσά ο προσφεύγων υπέβαλε, εμπροθέσμως, στις 21/09/2022, τροποποιητικές δηλώσεις των οικονομικών ετών 2001-2006 για τις οποίες εκδόθηκαν τα προσβαλλόμενα εκκαθαριστικά σημειώματα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν τα προαναφερθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, σύμφωνα με τις με αριθ. 616, 617 και 618/2021 αποφάσεις του ΣΤΕ, καθόσον έχει παρέλθει πενταετία από την υποχρέωσή του για υποβολή δηλώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση... 3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης...».

Επειδή, στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), 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 τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν.2238/1994: «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».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1172/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «...8. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1 -1-2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1174/2014 εγκυκλίου μας ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός το οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1114/2016 εγκύκλιο, σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), διευκρινίστηκε ότι: «Το ΝΣΚ (Β' Τμήμα), με την αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του ΚΦΔ: α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του ΚΦΔ (ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν.2238/1994 προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την παρ. 4 του άρθρου 64 του ν.2238/1994 ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεών του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του. β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣΤΕ 3643/2013, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣΤΕ 3788/2005)... γ) Στην περίπτωση που υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες αντιστοιχούν στις προαναφερθείσες πρώην συμπληρωματικές δηλώσεις των οποίων η υποβολή είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν έχουν υποβληθεί πριν ή μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο, η φορολογική αρχή νομίμως αποδέχθηκε την υποβολή τους και επέβαλε τον, δυνάμει αυτών, προκύψαντα κύριο και πρόσθετο φόρο,...».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 4 της υπ' αριθ. Α.1118/2021 (Β' 2110/27.05.2021) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «Οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αναδρομικά επιδομάτων ανεργίας, αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους, μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. Οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται ηλεκτρονικά από το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής, ενώ για το φορολογικό έτος 2014 και προηγούμενα υποβάλλονται ή αποστέλλονται με τους προβλεπόμενους τρόπους στη Δ.Ο.Υ....».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τη βεβαίωση συντάξεων που απέστειλε ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση ο Ηλεκτρονικός Εθνικός Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης (e-ΕΦΚΑ), με ΑΦΜ, εισέπραξε το έτος 2021, αναδρομικά κύριας σύνταξης που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται, και συγκεκριμένα στο έτος 2000 ύψους 1.742,30 €, στο έτος 2001 ύψους 3.367,41 €, στο έτος 2002 ύψους 4.016,10 €, στο έτος 2003 ύψους 4.639,15 €, στο έτος 2004 ύψους 4.903,00 € και στο έτος 2005 ύψους 3.619,68 €, για τα οποία ποσά ο προσφεύγων υπέβαλε οικειοθελώς, στις 21/09/2022, την με α/α/2022 τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2001, την με α/α/2022 τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2002, την με α/α/2022 τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2003, την με α/α/2022 τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2004, την με α/α/2022 τροποποιητική δήλωση

οικονομικού έτους 2005 και την με α/α/2022 τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2006 . Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή προέβη σε εκκαθάριση των εμπροθέσμως υποβληθεισών τροποποιητικών δηλώσεων οικονομικών ετών 2001-2006 και στην φορολόγηση των ως άνω αναδρομικών αποδοχών.

Επειδή, για αναδρομικά που καταβλήθηκαν εντός του έτους 2021, η προθεσμία για την εμπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων έληγε στις 31/12/2022, ανεξάρτητα από τα έτη που αφορούσαν. Ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου με βάση τις υποβληθείσες με α/α/2022,...../...../2022,/...../2022,/2022,/2022 και/2022 τροποποιητικές δηλώσεις οικονομικών ετών 2001-2006 συμπληρώνεται την 31/12/2027. Ως εκ τούτου, τα προσβαλλόμενα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2001-2006 εκδόθηκαν στις 28/09/2022, ήτοι εντός του προβλεπόμενου χρόνου των πέντε ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής δήλωσης για τα εισοδήματα αυτά.

Επειδή, περαιτέρω και όλως επικουρικής, η υποβολή οικειοθελώς των υπό κρίση τροποποιητικών δηλώσεων (εν είδει συμπληρωματικών) από τον προσφεύγοντα από τις οποίες προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη εκλαμβάνεται ως παραίτησή του από την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./26-10-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2001

Τελικό χρεωστικό: 586,76 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης/28.09.2022 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΑΧΚ/1).

Οικονομικό Έτος 2002

Τελικό χρεωστικό: 1.112,83 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης/28.09.2022 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΑΧΚ/6).

Οικονομικό Έτος 2003

Τελικό χρεωστικό: 1.134,32 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης/28.09.2022 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΑΧΚ).

Οικονομικό Έτος 2004

Τελικό χρεωστικό: 1.244,36 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης/28.09.2022 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΑΧΚ/4).

Οικονομικό Έτος 2005

Τελικό χρεωστικό: 1.419,71 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης/28.09.2022 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΑΧΚ/3).

Οικονομικό Έτος 2006

Τελικό χρεωστικό: 963,91 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης/28.09.2022 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΑΧΚ/2).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7'ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.