



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31-03-2023

Αριθμός απόφασης: 847

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604552

Email: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022, Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. του άρθρου 10 της με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης του Διοικητή της 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 05-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ., Τ.Κ., κατά της από 10-11-2022 απορριπτικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης επί του από 03-11-2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/20221103/1312 αιτήματός του περί επανυπολογισμού φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2009, 2010 και 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω από 10-11-2022 απορριπτική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης επί του ως άνω αιτήματος του προσφεύγοντος, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/14-03-2023 υπόμνημα του προσφεύγοντος.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Με την από 10-11-2022 απορριπτική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης επί του από 03-11-2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/20221103/1312 αιτήματος του προσφεύγοντος απορρίφθηκε το σχετικό αίτημά του περί επανυπολογισμού φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2009, 2010 και 2011 λόγω έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης και πρόδηλου εσφαλμένου προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου βάσει των από 02-08-2018 υποβληθεισών συμπληρωματικών του δηλώσεων των εν λόγω οικονομικών ετών αναφορικά με τα ποσά που έλαβε ως ασφάλισμα από την εταιρεία «.....» κατά τα έτη 2008, 2009 και 2010, αντίστοιχα, στο πλαίσιο Ομαδικού Συνταξιοδοτικού Προγράμματος.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης τις με αριθμούς/2009,/2010 και/2011 αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011 από την εκκαθάριση των οποίων προέκυψαν ποσά φόρου προς επιστροφή ύψους 2.705,76€ για το οικονομικό έτος 2009, ύψους 1.639,16€ για το οικονομικό έτος 2010 και ύψους 309,26€ για το οικονομικό έτος 2011.

Την 04-07-2018 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθμό/0/1312/02-07-2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για την ως άνω περίοδο, ήτοι από 01-01-2008 έως και 31-12-2010, συνοδευόμενη από τη με αριθμό/04-07-2018 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Ο ανωτέρω μερικός φορολογικός έλεγχος υπήρξε απόρροια του φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρεία «.....», στην οποία ο προσφεύγων εργαζόταν τα εν λόγω έτη ως μισθωτός. Η δε εργοδότηρια εταιρεία κατέβαλε στον προσφεύγοντα με τη μορφή ασφαρίσματος στο πλαίσιο του Ομαδικού Συνταξιοδοτικού Ασφαλιστηρίου το ποσό των 72.000,00€ για το έτος 2008, το ποσό των 78.200,00€ για το έτος 2009 και το ποσό των 95.500,00€ για το έτος 2010.

Κατόπιν τούτου, ο προσφεύγων υπέβαλε την 02-08-2018 τις με αριθμούς/2018 και/2018 1^{ες} τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010, αντίστοιχα, και την 20-12-2019 τη με αριθμό/2019 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, προσθέτοντας στον κωδικό 301 («Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κ.τ.λ.») του εντύπου Ε1 των αντίστοιχων ετών τα ποσά τα οποία η εργοδότηρια εταιρεία «.....» του κατέβαλε κατά τα έτη 2008, 2009 και 2010 με τη μορφή ασφαρίσματος στο πλαίσιο του Ομαδικού Συνταξιοδοτικού Ασφαλιστηρίου Εν συνεχεία, εκδόθηκαν: α) το με ημερομηνία έκδοσης 20-12-2019 και με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου

εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (Α.Χ.Κ./5) οικονομικού έτους 2009 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με το οποίο προέκυψε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 36.803,52€ έναντι αρχικού πιστωτικού ποσού ύψους 2.705,76€, β) το με ημερομηνία έκδοσης 20-12-2019 και με αριθμό ειδοποίησης 1937 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (Α.Χ.Κ./2) οικονομικού έτους 2010 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με το οποίο προέκυψε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 41.822,85€ έναντι αρχικού πιστωτικού ποσού ύψους 1.639,16€ και γ) το με ημερομηνία έκδοσης 20-12-2019 και με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (Α.Χ.Κ./7) οικονομικού έτους 2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με το οποίο προέκυψε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 68.257,65€ έναντι αρχικού πιστωτικού ποσού ύψους 309,26€.

Κατόπιν της με αριθμό 2594/2021 απόφασης του ΣτΕ (Β' 7μ), με την οποία κρίθηκε ότι οι παροχές που κατεβλήθησαν σε εργαζόμενους στο πλαίσιο προγραμμάτων ομαδικής συνταξιοδοτικής ασφάλισης προσωπικού επιχειρήσεων δεν αποτελούσαν φορολογητέο εισόδημα κατά το άρθρο 45 παρ. 1 του ΚΦΕ (Ν. 2238/1994), ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/20221103/1312/03-11-2022 αίτημα (μέσω της εφαρμογής «τα Αιτήματά μου»), με το οποίο ζήτησε νέα εκκαθάριση κατόπιν υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011 με την ορθή αποτύπωση του εισοδήματος από Ασφάλισμα Ομαδικού Συνταξιοδοτικού Προγράμματος στον ορθό κωδικό 659 (αντί του κωδικού 301) του εντύπου Ε1 υπό το πρίσμα της με αριθμό 2594/2021 απόφασης του ΣτΕ (Β' 7μ). Η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης απέρριψε το αίτημά του αυτό με την από 10-11-2022 απορριπτική απάντησή της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης από 10-11-2022 απορριπτικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και την αποδοχή του ως άνω από 03-11-2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/20221103/1312 αιτήματός του, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Το ΣτΕ (Β' 7μ) με τη με αριθμό/2021 απόφασή του έκρινε ότι οι παροχές του επίδικου με αριθμό ομαδικού ασφαλιστηρίου της εταιρείας «.....», το δικαίωμα είσπραξης των οποίων, ανεξάρτητα από το χρόνο καταβολής τους, γεννήθηκε προ του Ν. 4110/2013, δεν υπάγονται σε φόρο εισοδήματος ως πρόσθετες μισθολογικού χαρακτήρα παροχές, αλλά φορολογούνται μόνον κατά το μέρος που αντιστοιχεί στην υπεραπόδοση των σχετικώς σχηματισθέντων μαθηματικών αποθεμάτων κατά το άρθρο 24 παρ. 1 περ. σ' του ΚΦΕ. Η δε απόφαση, δεδομένου ότι πρόκειται για πιλοτική δίκη, είναι δεσμευτική για τη Διοίκηση και τα αρμόδια δικαστήρια.
- Από της βεβαίωσης των ανωτέρω φόρων δεν έχει παρέλθει η κατά το νόμο προθεσμία παραγραφής για την επιστροφή των αντίστοιχων πρόσθετων φόρων, οι οποίοι καθόλα παράνομα βεβαιωθήκαν και καταβλήθηκαν.
- Έχει ήδη καταβληθεί το σύνολο των οφειλών για ποσά, τα οποία παράνομα επιβλήθηκαν, υπό το βάρος της αποφυγής εκκίνησης της διαδικασίας αναγκαστικής είσπραξής τους και της συνακόλουθης ποινικής έκθεσης.

Παράλληλα, ο προσφεύγων επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 63B του ΚΦΔ.

Σημειώνεται ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας επανεξέτασης, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/14-03-2023 υπόμνημά του, με το οποίο προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που προβάλλει με την υπό εξέταση ενδικοφανή του προσφυγή, ήτοι περί έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης αναφορικά με τα ποσά από ασφάλισμα που έλαβε τα έτη 2008, 2009 και 2010, και επιπλέον επικαλείται τις με αριθμούς/24-10-2022,/28-01-2022,/28-01-2022,/16-02-2022,/10-03-2022 και/29-04-2022 αποφάσεις του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας προς ανάλογη εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 70 «Μεταβατικές διατάξεις» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 «Παραγραφή» του Ν. 2238/1994 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 70 «Μεταβατικές διατάξεις» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Μετά την 1^η.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την 1^η.1.2014, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63B «Ακύρωση ή τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού φόρου, πράξης προσδιορισμού φόρου και πράξης επιβολής προστίμου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«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,

β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

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.

3. Άμεσος προσδιορισμός ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί για τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. 1 και χωρίς την αίτηση της παρ. 2. Επιπλέον, ποσά που οφείλονται από τον φορολογούμενο με βάση την πράξη τροποποίησης της παρούσας, καταβάλλονται μέσα

σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής στον φορολογούμενο.

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.

6. Με απόφαση του Διοικητή μπορεί να καθορίζονται η διαδικασία, ο τρόπος υποβολής της αίτησης, τα αρμόδια όργανα για την έκδοση της πράξης, ο τύπος και το περιεχόμενο της πράξης και κάθε ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 31 και 32 του άρθρου 70 «Μεταβατικές διατάξεις» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«31. 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.

32. α) Κατ' εξαίρεση, άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξεις προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν εντός του 2019, για τις οποίες συντρέχει οποιοσδήποτε από τους λόγους που αναφέρονται στις περ. α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 63B και για τις οποίες δεν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή ή προσφυγή ενώπιον του δικαστηρίου έως την ημερομηνία έναρξης ισχύος του άρθρου 63B, δύνανται να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στην παρ. 2 του άρθρου 63B. Για τον σκοπό αυτόν υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου για ακύρωση ή τροποποίηση έως τις 31.7.2020 και η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης εκδίδεται μέχρι τις 30.9.2020. Έως τις 30.9.2020 δύνανται να γίνει και η ακύρωση ή τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού φόρου, της πράξης προσδιορισμού του φόρου και της πράξης επιβολής προστίμου, εφόσον έχει εκδοθεί, χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στην παρ. 3 του άρθρου 63B. Στις περιπτώσεις που έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή και δεν έχει συμπληρωθεί η προθεσμία εξέτασής της, η προθεσμία αυτή διακόπτεται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 63B και η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή λογίζεται ως αίτηση του φορολογούμενου για την ακύρωση ή τροποποίηση, εξετάζεται ως τέτοια και η σχετική πράξη εκδίδεται έως τις 30.9.2020. Για τις υποθέσεις αυτές και σε περίπτωση ρητής απόρριψης του αιτήματος ακύρωσης ή τροποποίησης, επιτρέπεται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της πράξης απόρριψης, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 63, με την οποία μπορούν να προβάλλονται και οι λόγοι που έχουν ήδη προβληθεί με την αρχικώς ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή. Σε περίπτωση σιωπηρής απόρριψης του αιτήματος ακύρωσης ή τροποποίησης λόγω άπρακτης παρέλευσης της προθεσμίας του πέμπτου εδαφίου, η αρχικώς ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή και κάθε σχετικό έγγραφο διαβιβάζονται προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών μέχρι τις 31.10.2020 και η προθεσμία εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής εκκινεί εκ νέου από την 1η.11.2020. Οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 63 εφαρμόζονται κατ' εξαίρεση και για όλες τις υποθέσεις της περ. α'. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, έπειτα από εισήγηση του Διοικητή, ορίζεται κάθε ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» 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.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 2 του άρθρου 59, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ) Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την περ. γ πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις περ. γ και δ δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.».

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμό/0/1312/02-07-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα για την περίοδο από 01-01-2008 έως και 31-12-2010.

Επειδή, κατόπιν της με αριθμό/04-07-2018 γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων (μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού), ο προσφεύγων υπέβαλε:

α) την 02-08-2018 τη με αριθμό/2018 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και εκδόθηκε το με ημερομηνία έκδοσης 20-12-2019 και με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (Α.Χ.Κ./5) του οικείου οικονομικού

έτους (2009) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με το οποίο προέκυψε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 36.803,52€ έναντι αρχικού πιστωτικού ποσού ύψους 2.705,76€,

β) την 02-08-2018 τη με αριθμό/2018 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και εκδόθηκε το με ημερομηνία έκδοσης 20-12-2019 και με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (Α.Χ.Κ./2) του οικείου οικονομικού έτους (2010) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με το οποίο προέκυψε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 41.822,85€ έναντι αρχικού πιστωτικού ποσού ύψους 1.639,16€, και

γ) την 20-12-2019 τη με αριθμό/2019 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και εκδόθηκε το με ημερομηνία έκδοσης 20-12-2019 και με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (Α.Χ.Κ./7) του οικείου οικονομικού έτους (2011) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με το οποίο προέκυψε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 68.257,65€ έναντι αρχικού πιστωτικού ποσού ύψους 309,26€.

Με τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011 ο προσφεύγων πρόσθεσε στον κωδικό 301 («Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κ.τ.λ.») του εντύπου Ε1 αυτών τα ποσά τα οποία η εργοδότηρια εταιρεία «.....» του κατέβαλε κατά τα έτη 2008, 2009 και 2010, αντίστοιχα, με τη μορφή ασφαρίσματος στο πλαίσιο του με αριθμό Ομαδικού Συνταξιοδοτικού Ασφαλιστηρίου.

Επειδή, με την κρινόμενη ενδικοφανή του προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την επανεκκαθάριση των ανωτέρω δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011 με την ορθή αποτύπωση του εισοδήματός του από ασφαρίσμα του εν λόγω Ομαδικού Συνταξιοδοτικού Προγράμματος στον ορθό κωδικό 659 (αντί του κωδικού 301) του εντύπου Ε1 αυτών, επικαλούμενος τη με αριθμό 2594/2021 απόφαση του ΣτΕ (Β' 7μ), με την οποία κρίθηκε ότι οι παροχές του επίδικου με αριθμό ομαδικού ασφαλιστηρίου της εταιρείας «.....», το δικαίωμα είσπραξης των οποίων, ανεξάρτητα από το χρόνο καταβολής τους, γεννήθηκε προ του Ν. 4110/2013, δεν υπάγονται σε φόρο εισοδήματος ως πρόσθετες μισθολογικού χαρακτήρα παροχές, αλλά φορολογούνται μόνο κατά το μέρος που αντιστοιχεί στην υπεραπόδοση των σχετικώς σχηματισθέντων μαθηματικών αποθεμάτων κατά το άρθρο 24 παρ. 1 περ. στ' του ΚΦΕ, και η οποία, όπως ισχυρίζεται, δεδομένου ότι πρόκειται για πιλοτική δίκη, είναι δεσμευτική για τη Διοίκηση και τα αρμόδια δικαστήρια.

Επειδή, ωστόσο, βάσει των προπαρατεθεισών διατάξεων, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος, προκειμένου να εκκαθαριστούν εκ νέου (κατά τα ανωτέρω) οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011, είναι νόμω αβάσιμος για τους κάτωθι λόγους:

- Κατά των ως άνω πράξεων (εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων) ο προσφεύγων δεν άσκησε ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή τους και συνεπώς οι σχετικές εγγραφές έχουν καταστεί οριστικές. Επίσης, το σχετικό αίτημά του αφορά στα οικονομικά έτη 2009, 2010 και 2011 για τα οποία το δικαίωμα του προσφεύγοντος για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης έχει ήδη παρέλθει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994.

- Επιπλέον, οι εν λόγω πράξεις (εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων) έχουν εκδοθεί εντός του έτους 2019 και, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 31 και 32 του άρθρου 70 του ΚΦΔ, η προθεσμία για υποβολή αίτησης ακύρωσης ή τροποποίησης πράξης προσδιορισμού φόρου σύμφωνα με το άρθρο 63B του ΚΦΔ έχει παρέλθει.
- Επιπροσθέτως, η με αριθμό/2018 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, η με αριθμό/2018 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και η με αριθμό/2019 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 υποβλήθηκαν οικειοθελώς από τον προσφεύγοντα μετά την κοινοποίηση της με αριθμό/0/1312/02-07-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 περ. γ' και ε' του ΚΦΔ, φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται με βάση τις δηλώσεις αυτές δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.
- Περαιτέρω, αναφορικά με τις επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα αποφάσεις του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, αν και αυτές εξετάζουν όμοιο εισόδημα (ασφάλισμα από ομαδικό συμβόλαιο), οι λοιπές παραδοχές τους ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης, ήτοι αφορούν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου και όχι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου (εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων), οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων στα οικεία έτη από τον ίδιο τον προσφεύγοντα στο πλαίσιο των διατάξεων της παρ. 3 περ. γ' και ε' του άρθρου 19 του ΚΦΔ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 05-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της από 10-11-2022 απορριπτικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης επί του από 03-11-2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/20221103/1312 αιτήματος του προσφεύγοντος περί επανυπολογισμού φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2009, 2010 και 2011.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.