



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 18-04-2022

Αριθμός απόφασης: 798

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αρ./09-12-2021 και/10-12-2021 Πράξεων

Διορθωτικού και Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος αντίστοιχα φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και των μελλοντικών προστίμων που θα προκύψουν από τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές του δηλώσεις

5. Τις ανωτέρω πράξεις της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ειδοποίησης και με ημερομηνία έκδοσης 09-12-2021 πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2019 μεταβλήθηκε το χρεωστικό ποσό της αρχικής δήλωσης από 56,46€ σε 231,78€, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, με α/α/09-12-2021, με την οποία ο προσφεύγων πρόσθεσε στον κωδ. 301 το ποσό των 1.310,17 ευρώ, που αφορά τακτικές αποδοχές από τον Ηλεκτρονικό Εθνικό Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης.

Με την με αρ. ειδοποίησης και με ημερομηνία έκδοσης 10-12-2021 πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2019 μεταβλήθηκε το χρεωστικό ποσό της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης από 231,78€ σε 264,60€, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, με α/α/10-12-2021, με την οποία ο προσφεύγων πρόσθεσε στον κωδ. 301 το ποσό των 145,56 ευρώ, που αφορά αναδρομικά μισθών και πάγιας αντιμισθίας που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διότι στις 15/05/2020 που υπέβαλε την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2019, δεν ήταν αναρτημένες οι αποδοχές του από το ΙΚΑ, ώστε να μπορεί να τις συμπεριλάβει στην αρχική του δήλωση. Ως εκ τούτου διαπίστωσε ότι ο ανωτέρω φορέας είχε αναρτήσει το ποσό των τακτικών αποδοχών των 1.310,17€, μόνο όταν χρειάστηκε να υποβάλει τροποποιητική δήλωση για τα αναδρομικά έτους 2019. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι το ποσό που προέκυψε από τις εκκαθαρίσεις είναι άδικο, δυσανάλογο και

ότι αν οι ανωτέρω τακτικές αποδοχές ήταν αναρτημένες στον χρόνο που έπρεπε, τότε δε θα χρειαζόταν να πληρώσει φόρο και το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης θα ήταν πιστωτικό, όπως τα προηγούμενα έτη. Τέλος, ζητάει να ακυρωθούν τα προβλεπόμενα πρόστιμα από την υποβολή των εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων, τα οποία θα εκδοθούν στο μέλλον.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 18 του ν. 4174/2013 προβλέπεται ότι: Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη 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 με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 19 του 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. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας 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. 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 με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 67§1,3,6 του ν. 4172/2013 «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. ...

3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών...

6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης:

- α) του φόρου που παρακρατήθηκε,
- β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,
- γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται....»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 34 του ν. 4174/2013: Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1196/2020 : «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, παρατείνεται από τη λήξη της μέχρι την 31η Αυγούστου 2020 και ώρα 15:00.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ.54§1,2 του ν. 4174/2013 «Διαδικαστικές παραβάσεις» ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,...»

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παρ. 1, β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,...»

Επειδή, η βεβαίωση αποδοχών χορηγείται υποχρεωτικά από τον εργοδότη που καταβάλει κάθε είδους αποδοχές (μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα) συντάξεις ή οποιαδήποτε περιοδική παροχή για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή οποιαδήποτε άλλη αιτία σε μισθωτούς ή συνταξιούχους και ανεξάρτητα αν τα ποσά αυτά φορολογούνται ή απαλλάσσονται από το φόρο ή δε θεωρούνται εισόδημα ή φορολογούνται αυτοτελώς (με ειδικό τρόπο).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του αρ. 4 της Α 1041/2019: «4. Για τις 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, αυτές 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 αποκλειστικά χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ., εκτός από τις δηλώσεις που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις φορολογικών ετών 2015 και εφεξής, οι οποίες υποβάλλονται ηλεκτρονικά. Ο φόρος που προσδιορίζεται από τις δηλώσεις αυτές καταβάλλεται σύμφωνα με την [παρ. 6 του άρθρου 67](#) του ΚΦΕ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου μήνα του επόμενου έτους, ενώ αν η πράξη προσδιορισμού φόρου εκδοθεί το επόμενο έτος, η καταβολή γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε εντός του ημερολογιακού έτους 2019 ποσό τακτικών αποδοχών από τον φορέα ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΣ ΕΘΝΙΚΟΣ ΦΟΡΕΑΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ με ΑΦΜ 997072577 (φορολογητέο ποσό 1310,17€), το οποίο δεν είχε δηλώσει μέχρι την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής του δήλωσης στις 09/12/2021, παρότι εκ του νόμου είχε την αντίστοιχη υποχρέωση.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων έλαβε εντός του ημερολογιακού έτους 2020 αναδρομικά ποσά για το 2019 από τον φορέα ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΣ ΕΘΝΙΚΟΣ ΦΟΡΕΑΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ με ΑΦΜ 997072577 (φορολογητέο ποσό 145,56€), για τα οποία είχε τη δυνατότητα να υποβάλει εμπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση μέχρι 31/12/2021.

Επειδή, από τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι ορθώς η Δ.Ο.Υ. προέβη στην εκκαθάριση της 1^{ης} και 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2019.

Επειδή, ο προσφεύγων βασίζει την προσφυγή του για ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων στην εσφαλμένη υπόθεση ότι εάν οι εν λόγω αποδοχές δηλώνονταν εμπρόθεσμα θα μετέβαλαν ευνοϊκά το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης τους. Κάτι τέτοιο όμως είναι προφανές λάθος, διότι το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της υποβληθείσας δήλωσης είναι ανεξάρτητο του χρόνου υποβολής της δήλωσης, στο βαθμό που το δηλούμενο φορολογητέο εισόδημα είναι το ίδιο. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης προβλέπεται η έκδοση προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013, εν προκειμένω όμως δεν έχουν εκδοθεί.

Επειδή, απαραδέκτως ο προσφεύγων περιλαμβάνει στην ενδικοφανή του προσφυγή και πράξεις που δεν έχουν εκδοθεί ακόμα (πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης)

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ:

Φόρος εισοδήματος φορ. έτους 2019:

Με την με αρ. ειδοποίησης και με ημερομηνία έκδοσης 10-12-2021 πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2019: **264,60€**

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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