



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/12/2022

Αριθμός απόφασης: 4012

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : 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 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.)», 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά της απόρριψης του υπ' αριθμ.αιτήματός του (όπως αυτό συμπληρώθηκε με το υπ' αριθμ.αίτημα), και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθμ. πρωτ.1^ο Υπόμνημα του προσφεύγοντος.

6. Το με αριθμ. πρωτ.2^ο Υπόμνημα του προσφεύγοντος.

7. Το με αριθμ. πρωτ.3^ο Υπόμνημα του προσφεύγοντος.

8. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής 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 το με υπ' αριθμ.ηλεκτρονικό αίτημα (όπως αυτό συμπληρώθηκε με το υπ' αριθμ.αίτημα), υποβληθέν μέσω της εφαρμογής τα Αιτήματά μου, ο προσφεύγων ζητούσε νέα εκκαθάριση κατόπιν τροποποιητικών δηλώσεων των φορολογικών ετών 2009 και 2010 (οικονομικών ετών 2010 και 2011) με την ορθή αποτύπωση εισοδήματος από Ασφάλισμα Ομαδικού Συνταξιοδοτικού Προγράμματος στον ορθό κωδικό 659 (αντί του κωδικού 301). (Αναφορικά με νέα εκκαθάριση του οικ. έτους 2009 έχει υποβληθεί αίτημα στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων για τα οικονομικά έτη 2010 και 2011 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης τις αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από την εκκαθάριση των οποίων προέκυψε για το οικονομικό έτος 2010 ποσό επιστροφής 2.318,27€ και για το έτος 2011 ποσό επιστροφής 983,15€. Στις, του εστάλη από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η υπ' αριθμ.εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για την ως άνω περίοδο, ήτοι 01/01/2008-31/12/2010, συνοδευόμενη από την υπ' αριθμ. πρωτ.....γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Ο ανωτέρω μερικός φορολογικός έλεγχος υπήρξε απόρροια του φορολογικού ελέγχου της εταιρείας, στην οποία ο προσφεύγων εργαζόταν τα χρόνια εκείνα ως μισθωτός. Η δε εργοδότηρια εταιρεία κατά τα έτη εκείνα, του κατέβαλε με τη μορφή ασφαρίσματος στα πλαίσια του Ομαδικού Συνταξιοδοτικού Ασφαλιστηρίουγια τη χρήση 2008 το ποσό των 30.112,82€, για τη χρήση 2009 το ποσό των 39.830,00€ και για τη χρήση 2010 το ποσό των 37.200,00€.

Ο προσφεύγων υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις για τα οικονομικά έτη 2010, 2011 προσθέτοντας στον κωδικό 301 των αντίστοιχων ετών τα ποσά τα οποία η εργοδότηρια εταιρείατου κατέβαλε κατά τα έτη 2009 και 2010 με τη μορφή ασφαρίσματος στα πλαίσια του Ομαδικού Συνταξιοδοτικού Ασφαλιστηρίου Εν συνεχεία εκδόθηκε για το οικονομικό έτος 2010 το με αριθμό ειδοποίησηςΕκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, από το οποίο προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 20.227,01€ έναντι του αρχικού πιστωτικού ποσού 2.318,27€ και για το οικονομικό έτος 2011 το με αριθμό ειδοποίησηςΕκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, από το οποίο προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 24.995,26€ έναντι του αρχικού πιστωτικού ποσού 983,15€.

Στιςο προσφεύγων ενημερώθηκε για την υπ' αριθμ. ΣτΕ Β' 7μ 2594/2021 απόφαση του ΣτΕ σύμφωνα με την οποία οι παροχές που κατεβλήθησαν σε εργαζόμενους στο πλαίσιο προγραμμάτων ομαδικής συνταξιοδοτικής ασφάλισης προσωπικού επιχειρήσεων δεν αποτελούσαν φορολογητέο εισόδημα κατ' άρθρ. 45 παρ. 1 του ΚΦΕ (Ν.2238/1994). Κατόπιν αυτού ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ.....ηλεκτρονικό αίτημα, υποβληθέν μέσω της

εφαρμογής τα Αιτήματά μου (όπως αυτό συμπληρώθηκε με το υπ' αριθμ.αίτημα), με το οποίο ζητούσε νέα εκκαθάριση κατόπιν τροποποιητικών δηλώσεων των φορολογικών ετών 2009 και 2010 (οικονομικών ετών 2010 και 2011) με την ορθή αποτύπωση εισοδήματος από Ασφάλισμα Ομαδικού Συνταξιοδοτικού Προγράμματος στον ορθό κωδικό 659 (αντί του κωδικού 301) υπό το πρίσμα της απόφασης του ΣτΕ Β' 7μ 2594/2021. Η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης απέρριψε το αίτημα καθώς μετά την επανυποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων οικονομικών ετών 2010 και 2011 απέστειλε ηλεκτρονικά στιςμέσω της εφαρμογής τα αιτήματά μου νέα εκκαθαριστικά, παρόμοια με τα προηγούμενα, τα οποία κατά συνέπεια αποτέλεσαν την αρνητική απάντηση στο ανωτέρω αίτημα του φορολογούμενου. Ειδικότερα εκδόθηκε για το οικονομικό έτος 2010 το με αριθμό ειδοποίησηςΕκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, από την οποία προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό 20.222,46€ έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού 20.227,01€ και για το οικονομικό έτος 2011 το με αριθμό ειδοποίησηςΕκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, από την οποία προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό 24.995,26€ το οποίο ήταν ίδιο με το προηγούμενο χρεωστικό ποσό.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με τα με αριθμ. πρωτ.καιυπομνήματά του ζητά να επανεξεταστεί και κατ' επέκταση να γίνει δεκτό το υπ' αριθμ.αίτημά του (όπως αυτό συμπληρώθηκε με το υπ' αριθμ.αίτημα), προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Το ΣτΕ με την υπ' αριθμ. ΣτΕ Β' 7μ 2594/2021 απόφασή του έκρινε ότι οι παροχές του επίδικου υπ' αριθμ. ομαδικού ασφαλιστηρίου της εταιρείας, το δικαίωμα είσπραξης των οποίων, ανεξάρτητα από τον 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 κατ' άρθρο 24 παρ. 1 περ. στ' του ΚΦΕ. Η δε απόφαση, δεδομένου ότι πρόκειται για δίκη πιλότο, είναι δεσμευτική για τη Διοίκηση και τα αρμόδια δικαστήρια.
- Από της βεβαίωσης των ανωτέρω φόρων δεν έχει παρέλθει η κατά τον 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.
- Οι εν λόγω αρχικές τροποποιητικές δηλώσεις υποβλήθηκαν κατόπιν παραινήσεων των υπαλλήλων ΑΑΔΕ και προστέθηκαν εσφαλμένα όπως αποδείχτηκε στο κωδικό 301 των αντίστοιχων ετών τα ποσά τα οποία η εργοδότης εταιρείακατά τα οικ. έτη 2010 και 2011 κατέβαλε με τη μορφή ασφαρίσματος στα πλαίσια του Ομαδικού Συνταξιοδοτικού Ασφαλιστηρίουενώ τα σχετικά ποσά θα έπρεπε να δηλωθούν στον κωδικό 659, όπου σημειώνονται Εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου.
- Οι ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις από τις οποίες προέκυψε πρόσθετος φόρος κατά τα ανωτέρω, κατά παράβαση του Νόμου έγιναν δεκτές από την Φορολογική Διοίκηση, καθώς υποβλήθηκαν μετά την παρέλευση της νόμιμης και ισχύουσας πενταετούς προθεσμίας.

- Οι απόαπορρίψεις της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης προς δύο φορολογούμενους οι οποίοι υπέβαλαν αιτήματα πλήρως ταυτόσημα με του προσφεύγοντος δείχνουν ότι η Δ.Ο.Υ. απέρριψε τόσο το αίτημα του προσφεύγοντος, όσο και των άλλων δύο φορολογούμενων μόνο και μόνο επειδή οι εκκαθαρίσεις των συγκεκριμένων οικονομικών ετών είχαν γίνει βάσει νομοθεσίας των ετών αυτών, χωρίς αυτή η απόρριψη να συνάδει με την με την δεσμευτική απόφαση του ΣτΕ Β' 7μ 2594/2021 (πilotική δίκη) (υπ' αριθμ.1^ο υπόμνημα).
- Έχει εκδοθεί η υπ' αριθμ.....ταυτόσημη απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (υπ' αριθμ.2^ο πρόσθετο υπόμνημα).
- Έχει εκδοθεί πλήθος αποφάσεων από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οι οποίες αφορούν το ταυτόσημο με την ανωτέρω προσφυγή ζήτημα (υπ' αριθμ.3^ο πρόσθετο υπόμνημα).

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. 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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:
α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα (1) έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης

δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,

δ) για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (Δ.Α.Δ.) του άρθρου 63Α, όπως αυτή ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος Δ.Α.Δ., και μόνο για την υποβολή και αποδοχή του σχετικού αιτήματος, καθώς επίσης και εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Δ.Α.Δ. και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά ή σχετίζεται με αυτή. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού, παρατείνεται για ένα (1) έτος μετά την έκδοση της απόφασης η περίοδος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με έρεισμα την απόφαση αυτή και με σκοπό τη συμμόρφωση με αυτήν,

ε) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση, σύμφωνα με το άρθρο 63Β ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 63Β, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63Β, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

3. α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορούν.

β) Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1η.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1η.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.

4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 «Ακύρωση ή τροποποίηση οριστικής εγγραφής» του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«1.Το φύλλο ελέγχου που οριστικοποιήθηκε επειδή δεν ασκήθηκε ένδικο μέσο, καθώς και αυτό που αφορά δήλωση η οποία κρίθηκε ειλικρινής, δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, για έναν από τους λόγους που αναφέρονται πιο κάτω, περιοριστικά:

α) Για ολική ή μερική έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.

β) Αν ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αποδεδειγμένα του φύλλου ελέγχου.

γ) Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου δεν είχε αρμοδιότητα να επιληφθεί στη φορολογία.

δ) Για λογιστικό λάθος.

ε) Για εσφαλμένο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου που αναλογεί σε αυτό.

2.Για την ακύρωση ή τροποποίηση του φύλλου ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 1, αποφασίζει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με τη σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, ύστερα από αίτηση του φορολογουμένου ή προκειμένου για τις περιπτώσεις γ', δ' και ε' της παραγράφου 1, ο αρμόδιος επιθεωρητής δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, ύστερα από αίτημα του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Η αίτηση αυτή υποβάλλεται μέσα σε τρία (3) έτη από την καταχώρηση του οικείου φύλλου ελέγχου στο βιβλίο που ορίζεται στην παρ. 3 του άρθρου 68.

3.Με βάση την απόφαση της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε νέα εκκαθάριση και ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση του επιπλέον φόρου που τυχόν οφείλεται ή έκπτωση του επιπλέον ποσού φόρου που βεβαιώθηκε.

4.Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται αναλόγως και για την πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64.»

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος.

Επειδή, κατόπιν της υπ. αριθμ.γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, ο προσφεύγων στιςυπέβαλε:

α) την με αριθμό δήλωσης 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και εκδόθηκε το με αριθμό ειδοποίησηςΕκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, από το οποίο προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 20.227,01€ έναντι του αρχικού πιστωτικού ποσού 2.318,27€,

β) την με αριθμό δήλωσης 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και εκδόθηκε το με αριθμό ειδοποίησηςΕκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, από το οποίο προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 24.995,26€ έναντι του αρχικού πιστωτικού ποσού 983,15€.

Με τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις για τα οικονομικά έτη 2010, 2011, ο προσφεύγων πρόσθεσε στον κωδικό 301 τα ποσά τα οποία η εργοδότης εταιρείατου κατέβαλε κατά τα έτη 2009 και 2010 με τη μορφή ασφαλισματος στα πλαίσια του Ομαδικού Συνταξιοδοτικού Ασφαλιστηρίου

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την επαναεκκαθάριση των ως άνω δηλώσεων με την ορθή αποτύπωση του εισοδήματος του από το ομαδικό ασφάλισμα στον κωδικό 659 αντί του κωδικού 301. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την υπ' αριθμ. ΣΤΕ Β' 7μ 2594/2021 απόφασή με την οποία κρίθηκε ότι οι παροχές του επίδικου υπ' αριθμ. ομαδικού ασφαλιστηρίου της εταιρείας, το δικαίωμα είσπραξης των οποίων, ανεξάρτητα από τον 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 κατ' άρθρο 24 παρ. 1 περ. στ' του ΚΦΕ. Η δε απόφαση, ισχυρίζεται, δεδομένου ότι πρόκειται για δίκη πιλότο, είναι δεσμευτική για τη Διοίκηση και τα αρμόδια δικαστήρια.

Επειδή, ωστόσο βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για τροποποίηση και επαναεκκαθάριση των υπό κρίση δηλώσεων είναι νόμω αβάσιμος για τους κάτωθι λόγους:

Κατά των ανωτέρω πράξεων, ο προσφεύγων δεν άσκησε ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ, εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή τους, και συνεπώς έχουν καταστεί οριστικές. Οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν τα οικονομικά έτη 2010-2011 που το δικαίωμα του προσφεύγοντος για επιστροφή φόρου έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/94 και του άρθρου 42 του ΚΦΔ.

Επιπλέον, οι υπό κρίση πράξεις 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 63B ή τροποποίησης πράξης προσδιορισμού φόρου έχει παρέλθει.

Επιπροσθέτως, η με αριθ. 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και η με αριθ. 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 υποβλήθηκαν οικειοθελώς από τον προσφεύγοντα μετά την κοινοποίηση της με αριθ.εντολής μερικού ελέγχου , 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 αυτές τις δηλώσεις δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Ακόμη, οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα διατάξεις του άρθρου 75 του ν. 2238/1994 δεν δύναται να εφαρμοστούν στην υπό κρίση περίπτωση καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν το φορολογικό έτος 2019 που ίσχυε ο ΚΦΔ .

Τέλος, οι επικαλούμενες αποφάσεις της Υπηρεσίας μας αν και εξετάζουν όμοιο εισόδημα (ομαδικό ασφάλισμα), οι λοιπές παραδοχές τους ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέτασης περίπτωσης.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊσταμένη της
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.