



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη, **30/06/2020**

Αριθμός Απόφασης: **1135**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258
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 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013),όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17-02-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατά: **α)** του με αριθμ. ειδοποίησης **../20-01-2020** εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, **β)** του με αριθμ. ειδοποίησης **../20-01-2020** εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, **γ)** του με αριθμ. ειδοποίησης **../20-01-2020** εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, **δ)** του με αριθμ. ειδοποίησης **../20-01-2020** ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, **ε)** του με αριθμ. ειδοποίησης **../20-01-2020** ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και **στ)** της με αριθμ. ειδοποίησης **../20-01-2020** πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, οικονομικού έτους 2014, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17/02/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **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 με αριθμ. ειδοποίησης **../20-01-2020** Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε βάσει της με αριθμ. 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, που υποβλήθηκε χειρόγραφα την 02/12/2019, προέκυψε διαφορά ποσού φόρου για καταβολή ύψους 218,52€.

Με το με αριθμ. ειδοποίησης **../20-01-2020** Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε βάσει της με αριθμ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, που υποβλήθηκε χειρόγραφα την 02/12/2019, προέκυψε διαφορά ποσού φόρου για καταβολή ύψους 213,57€.

Με το με αριθμ. ειδοποίησης **../20-01-2020** Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε βάσει της με αριθμ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, που υποβλήθηκε χειρόγραφα την 02/12/2019, προέκυψε διαφορά ποσού φόρου για καταβολή ύψους 238,61€.

Με το με αριθμ. ειδοποίησης .../20-01-2020 Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε βάσει της με αριθμ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, που υποβλήθηκε χειρόγραφα την 02/12/2019, προέκυψε διαφορά ποσού φόρου για καταβολή ύψους 243,10€.

Με το με αριθμ. ειδοποίησης ../20-01-2020 Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Πρόσωπων, που εκδόθηκε βάσει της με αριθμ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, που υποβλήθηκε χειρόγραφα την 02/12/2019, προέκυψε διαφορά ποσού φόρου για καταβολή ύψους 199,14€.

Με τη με αριθμ. ειδοποίησης .../20-01-2020 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, που εκδόθηκε βάσει της με αριθμ. ... 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, που υποβλήθηκε χειρόγραφα την 02/12/2019, προέκυψε διαφορά ποσού φόρου για καταβολή ύψους 78,74€.

Ο προσφεύγων σύμφωνα με την από 28/02/2019 βεβαίωση αποδοχών του, έλαβε σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης κατά το έτος 2018 αποδοχές που αφορούσαν τα οικονομικά έτη 2009,2010,2011,2012,2013 και 2014 ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ
2008	726,38	145,26
2009	763,79	152,76
2010	775,32	155,05
2011	728,09	145,64
2012	546,92	109,38
2013	337,26	67,44

Ο προσφεύγων την 02/12/2019 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2009,2010,2011,2012,2013 και 2014, προκειμένου να δηλώσει τις ανωτέρω αποδοχές, προσθέτοντας στον κωδικό 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια) το καθαρό ποσό των αμοιβών και στον κωδικό 315 (Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις) το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε για τις εν λόγω αμοιβές, προσκομίζοντας και τη σχετική βεβαίωση αποδοχών, όπου αναγραφόταν μόνο ο παρακρατηθείς φόρος και όχι ο αναλογών. Ο προσφεύγων δεν συμπλήρωσε τον κωδικό 313 (Φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις).

Κατά την εκκαθάριση φόρου των ανωτέρω τροποποιητικών δηλώσεων, η αρμόδια φορολογική αρχή για τα οικονομικά έτη 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 εξέλαβε ως ποσά φόρου

που αναλογούν στις αποδοχές του προσφεύγοντος, τα ποσά παρακρατηθέντος φόρου που δηλώθηκαν στον κωδ. 315, ενώ για το οικονομικό έτος 2014 εξέλαβε ως ποσό φόρου που αναλογεί στις αποδοχές του προσφεύγοντος, τον αναλογούντα φόρο της αρχικής δήλωσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προκειμένου να δηλωθούν τα σωστά ποσά στον κωδικό 313 (Φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις) και να του επιστραφεί η διαφορά φόρου που θα προκύψει.

Επειδή, με το **άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας** (ν. 4174/2013) 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 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.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. **β.** Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης....».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.) .

Επειδή, με το **άρθρο 46 του Ν.2238/94** ορίζεται ότι: «1.Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης του. Ειδικά, προκειμένου για αποδοχές και συντάξεις, που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους, με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησής τους δύνανται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους. Σε περίπτωση επιλογής φορολόγησης κατά το χρόνο είσπραξής τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45».

Επειδή, με το **άρθρο 57 του Ν.2238/94** ορίζεται ότι: «1.Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον, που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:..... **δ) Στα εισοδήματα που καταβάλλονται αναδρομικά, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 46, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό, ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά..... Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου μειώνεται κατά ποσοστό ενάμισι τοις εκατό (1,5 %) κατά την παρακράτηση του».**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων την 02/12/2019 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης χειρόγραφες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2009,2010,2011,2012,2013 και 2014, προκειμένου να δηλώσει τις αναδρομικές αποδοχές που έλαβε σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης, από τον, κατά το φορολογικό έτος 2018, καταχωρώντας στον κωδικό 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια) το καθαρό ποσό αυτών και στον κωδικό 315 (Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις) το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε. Δεν συμπλήρωσε τον κωδικό 313 (Φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις), διότι στη βεβαίωση αποδοχών δεν αναγράφονταν ποσά αναλογούντος φόρου.

Επειδή, η προσκομισθείσα στη φορολογική αρχή από τον προσφεύγοντα βεβαίωση αποδοχών του φορολογικού έτους 2018, που περιλάμβανε τις αναδρομικές αποδοχές του, εκδόθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στην **A1009/2019** (Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2018) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την οποία για το φορολογικό έτος 2018 δεν αναγράφεται στη βεβαίωση αποδοχών ο αναλογών φόρος.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων οικονομικών ετών 2009,2010,2011,2012,2013 και 2014 επέλεξε να φορολογηθούν οι εν λόγω αποδοχές κατά το χρόνο που αποκτήθηκε το δικαίωμα είσπραξης τους, ήτοι σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994, κατά τα έτη 2008,2009,2010,2011,2012 και 2013 αντίστοιχα.

Επειδή, κατά την εκκαθάριση φόρου των ανωτέρω τροποποιητικών δηλώσεων, η φορολογική αρχή για τα οικονομικά έτη 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 εξέλαβε ως ποσά φόρου

που αναλογούν στις αποδοχές του προσφεύγοντος, τα ποσά παρακρατηθέντος φόρου που δηλώθηκαν στον κωδ. 315, ενώ για το οικονομικό έτος 2014 εξέλαβε ως ποσό φόρου που αναλογεί στις αποδοχές του προσφεύγοντος, τον αναλογούντα φόρο της αρχικής δήλωσης.

Επειδή, η ανωτέρω ενέργεια της φορολογικής αρχής, προκειμένου να ξεπεράσει την τεχνική αδυναμία του συστήματος Taxis (να υπολογίσει τον αναλογούντα φόρο) και να προβεί στην εκκαθάριση των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων, είχε σαν αποτέλεσμα να προκύψει επιπλέον φόρος για τον προσφεύγοντα, καθώς δεν συνυπολογίστηκε η έκπτωση του παρακρατηθέντος φόρου κατά ποσοστό 1,5% (αρ.57 Ν.2238/94).

Επειδή, ο αναλογών φόρος στις εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις θα έπρεπε να προσδιοριστεί από τη φορολογική αρχή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.1δ του Ν.2238/1994, ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ (στις αναδρομικές αποδοχές)	ΕΚΠΤΩΣΗ 1,5%	ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (στις αναδρομικές αποδοχές)
2008	726,38	145,26	2,21	147,47
2009	763,79	152,76	2,33	155,09
2010	775,32	155,05	2,37	157,42
2011	728,09	145,64	2,22	147,86
2012	546,92	109,38	1,67	111,05
2013	337,26	67,44	1,03	68,47

Κατόπιν των ανωτέρω ο φόρος που αναλογεί στο σύνολο των δηλωθεισών αποδοχών του προσφεύγοντος και θα πρέπει να ληφθεί υπόψη, κατά την εκκαθάριση των υπό κρίση τροποποιητικών δηλώσεων του προσφεύγοντος (κωδ.313 φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις) διαμορφώνεται ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΩΝ)	ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
2008	6.586,47	147,47	6.733,94
2009	6.843,84	155,09	6.998,93
2010	7.877,98	157,42	8.035,40
2011	7.771,14	147,86	7.919,00
2012	7.279,76	111,05	7.390,81
2013	9.191,30	68,47	9.259,77

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτ.**/17-02-2020** ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με **ΑΦΜ**

Καλείται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης όπως προβεί σε νέα εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009,2010,2011,2012,2013 και 2014 του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.