



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

29/11/2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης:

1969

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
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. Τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά α) της με ημερομηνία έκδοσης και αριθ. ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2016, β) της με ημερομηνία έκδοσης και αριθ. ειδοποίησηςΠράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2016 και γ) της με ημερομηνία έκδοσης και αριθ. ειδοποίησηςΠράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την 4^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2016 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προέκυψε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο φόρου ποσού 1.530,47 € έναντι του προηγούμενου πιστωτικού υπολοίπου ποσού 1.866,89 €.

β) Με τη με αριθ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προέκυψε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο φόρου ποσού 1.754,79 € έναντι του προηγούμενου χρεωστικού υπολοίπου ποσού 1.530,47 €.

γ) Με τη με αριθ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 4^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προέκυψε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο φόρου ποσού 2.300,73 € έναντι του προηγούμενου χρεωστικού υπολοίπου ποσού 1.754,79 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με τα αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών – συντάξεων που απέστειλαν ηλεκτρονικά οι φορείς με την επωνυμία «ΕΝΙΑΙΟ ΤΑΜΕΙΟ ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΦΑΠΑΞ ΠΑΡΟΧΩΝ (ΕΤΕΑ – ΕΤΕΑΜ)» με ΑΦΜ 997422717 και «ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΣ ΕΘΝΙΚΟΣ ΦΟΡΕΑΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ» με ΑΦΜ 997072577, που αναρτήθηκαν τα έτη 2019, 2020 και 2021 στη Γ.Γ.Π.Σ. της Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εισέπραξε τα έτη 2018, 2019 και 2020 αναδρομικά ποσά επικουρικής και κύριας σύνταξης που ανάγονται στο έτος 2016.

Με το από 16-12-2022 μήνυμα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας από την εφαρμογή «myAADE» ο προσφεύγων ενημερώθηκε σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις του για τα ως άνω ποσά και ως εκ τούτου την 19-01-2023 ο ίδιος προέβη σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 προκειμένου να συμπεριλάβει τα εν λόγω ποσά. Επιπλέον, την ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. αίτημα, με το οποίο αιτήθηκε τη μη φορολόγηση των ως άνω ποσών διότι όπως ισχυρίστηκε τα καταβληθέντα σε εκείνον χρηματικά ποσά συντάξεων από τον ασφαλιστικό του φορέα επρόκειτο να του ζητηθούν προς επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντα.

Η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ωστόσο δεν έκανε δεκτό το αίτημά του διότι οι χειρόγραφες τροποποιητικές δηλώσεις δεν δύνανται να μην εκκαθαριστούν μέχρι να τροποποιηθούν οι βεβαιώσεις αποδοχών από τον ασφαλιστικό φορέα και ακολούθως εκδόθηκε οι προσβαλλόμενες με αριθ. ειδοποίησης Πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους εξής λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή διότι έχει παρέλθει το διάστημα της πενταετίας για τα εισοδήματα του έτους 2016.
- Ένσταση καταχρηστικής ασκήσεως του δικαιώματος του καθ' ου αντιδίκου (ΑΚ 281) Ελληνικού Δημοσίου υπό την οπτική του δικονομικού δικαίου, σε συνδυασμό με την παραβίαση των Δικαιικών Αρχών της καλής πίστεως και των χρηστών συναλλακτικών ηθών.
- Παραβίαση των θεμελιωδών δικαιωμάτων του, τα οποία προστατεύονται από διατάξεις του Συντάγματος (άρθ. 20 παρ. 1, άρθ. 2 παρ. 1, άρθ. 4 παρ. 1, άρθ. 5 παρ. 1, άρθ. 17 άρθ. 22 παρ. 5, άρθ. 25), του Υπερεθνικού και Υπερσυνταγματικού Δικαίου, όπως π.χ. της ΕΣΔΑ (παρ. 1 του άρθ. 6 της ΕΣΔΑ), των Διεθνών Συμβάσεων Εργασίας, των ατομικών δικαιωμάτων του Καταστατικού Χάρτη των Ηνωμένων Εθνών, των διατάξεων του Ενωσιακού Δικαίου αλλά και του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής ένωσης.
- Παραβίαση των συνταγματικών αρχών όπως της αρχής της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου, της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της αρχής της αναλογικότητας, της αρχής της ισότητας καθώς και της αρχής της αμεροληψίας.

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 προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1172/2017 -Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν.4174/2013, Α' 170), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ.1). 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 (παρ.2). 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 (παρ.3).

2. Οι προθεσμίες παραγραφής της προηγούμενης παραγράφου ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες 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...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που κατά τη φορολογική νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη Ε. 2162/13-10-2020 Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, της ΑΑΔΕ:

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου....

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α.1025/2020, Α.1009/2019, ΠΟΛ.1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ)...

Β. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιολόγηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών που ζητούνται για τη συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης 4. Για εισοδήματα και δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση και περιλαμβάνονται σε δηλώσεις που υποβάλλουν ηλεκτρονικά οι φορολογούμενοι, η Φορολογική Διοίκηση, όταν το κρίνει απαραίτητο, ζητά την προσκόμιση των προβλεπόμενων δικαιολογητικών προκειμένου να οριστικοποιηθούν και να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, όπως προβλέπεται στην Απόφαση για τον Τύπο και Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων...

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.

11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 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.»

Επειδή στην Α. 1041/2019 με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 1 Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν.4172/2013, υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. Οι ίδιες ημερομηνίες ισχύουν και για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν σε εξαιρετικές περιπτώσεις σε χειρόγραφη μορφή στις Δ.Ο.Υ. Ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου υποβάλλονται και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, καθώς και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις από το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής.

Άρθρο 4 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

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. [...]

Επειδή στην Α. 1070/2020 με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2019, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 1 Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. Οι ίδιες ημερομηνίες ισχύουν και για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν σε εξαιρετικές περιπτώσεις σε χειρόγραφη μορφή στις Δ.Ο.Υ. Ηλεκτρονικά, μέσω διαδικτύου, υποβάλλονται και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, καθώς και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις από το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής.

Άρθρο 4 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

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. Οι σχετικές Πράξεις Προσδιορισμού Φόρου, στις περιπτώσεις αυτές, εκδίδονται και κοινοποιούνται στους φορολογούμενους από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, με εξαίρεση τις πράξεις που εκδίδονται κατόπιν ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις φορολογικών ετών 2015 και εφεξής.»

Επειδή στην Α. 1118/2021 με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 1 Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις [μέχρι 27-08-2021, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 65 του άρθρου 72 ν. 4172/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 31 ν. 4797/2021 (Α' 66)]. Οι ίδιες ημερομηνίες

ισχύουν και για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν σε εξαιρετικές περιπτώσεις σε χειρόγραφη μορφή στις Δ.Ο.Υ. Οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το φορολογικό έτος 2015 και έπειτα υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου. Οι χειρόγραφες δηλώσεις υποβάλλονται είτε με ψηφιακή απεικόνιση (scan), μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή με φυσικό φάκελο, ταχυδρομικά ή με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Επίσης, είναι δυνατή η κατάθεσή τους στο γραφείο πρωτοκόλλου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. [...]

Άρθρο 4 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

4. 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. Ειδικά οι τροποποιητικές δηλώσεις που αφορούν αναδρομικά αγροτικών επιδοτήσεων υποβάλλονται ηλεκτρονικά από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής, ενώ για το φορολογικό έτος 2017 και προηγούμενα υποβάλλονται ή αποστέλλονται με τους προβλεπόμενους τρόπους στη Δ.Ο.Υ. [...]

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την εικόνα αποδοχών 2018 (φορολογικό έτος 2018), βάσει των ηλεκτρονικών αρχείων που απέστειλε ο φορέας/εργοδότης μέχρι τις 31-12-2019, ο προσφεύγων εισέπραξε το έτος 2018 αναδρομικά κύριας σύνταξης ποσού 16.949,94 € επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος ποσού 3.390,00 € και αναδρομικά επικουρικής σύνταξης ποσού 1.172,35 € επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος ποσού 234,47 €, φορολογικού έτους 2016, που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εμπρόθεσμα έως 31-12-2019).

Επιπλέον, ο προσφεύγων εισέπραξε τα κάτωθι:

- το έτος 2019 εισέπραξε αναδρομικά επικουρικής σύνταξης ποσού 935,27 € επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος ποσού 189,00 €, φορολογικού έτους 2016, που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εμπρόθεσμα έως 31-12-2020).
- το έτος 2020 εισέπραξε αναδρομικά κύριας σύνταξης ποσού 115,82 € και αναδρομικά επικουρικής σύνταξης ποσού 1.220,78 €, φορολογικού έτους 2016, που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εμπρόθεσμα έως 31-12-2021).

Επειδή, κατόπιν ενημέρωσης του προσφεύγοντος σχετικά με την ύπαρξη μη δηλωθέντων εισοδημάτων, ο ίδιος, την υπέβαλε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς χειρόγραφες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ως κάτωθι:

- Τη με αριθ. 2^η τροποποιητική δήλωση στην οποία συμπεριέλαβε στους κωδικούς 303, 321 και 315 τα ως άνω αναδρομικά ποσά κύριας και επικουρικής σύνταξης που εισέπραξε το έτος 2018 καθώς και το φόρο που παρακρατήθηκε. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προέβη στην εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης στις και ακολούθως εκδόθηκε η με αριθ. προσβαλλόμενη πράξη

από την οποία προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου 1.530,47 €, έναντι του προηγούμενου πιστωτικού ποσού φόρου 1.866,89 €.

- Τη με αριθ. 3^η τροποποιητική δήλωση στην οποία συμπεριέλαβε στους κωδικούς 321 και 315 τα ως άνω αναδρομικά ποσά επικουρικής σύνταξης που εισέπραξε το έτος 2019 καθώς και το φόρο που παρακρατήθηκε. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προέβη στην εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης στις και ακολούθως εκδόθηκε η με αριθ. προσβαλλόμενη πράξη από την οποία προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου 1.754,79 €, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού φόρου 1.530,47 €.
- Τη με αριθ. 4^η τροποποιητική δήλωση στην οποία συμπεριέλαβε στους κωδικούς 303 και 321 τα ως άνω αναδρομικά ποσά κύριας και επικουρικής σύνταξης που εισέπραξε το έτος 2020. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προέβη στην εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης στις και ακολούθως εκδόθηκε η με αριθ. προσβαλλόμενη πράξη από την οποία προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό φόρου 2.300,73 €, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού φόρου 1.754,79 €.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή λόγω παρόδου της πενταετίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για αναδρομικά ποσά μισθών και συντάξεων που εισπράχθηκαν εντός των ετών 2018, 2019 και 2020, δύνατο να υποβληθούν εμπρόθεσμα μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν οι σχετικές βεβαιώσεις συντάξεων, ήτοι μέχρι την 31-12-2019, 31-12-2020 και 31-12-2021 αντίστοιχα. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο για τα αναδρομικά ποσά συντάξεων που εισπράχθηκαν τα έτη 2018, 2019 και 2020 υπόκειται σε πενταετή παραγραφή από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης (31-12-2019, 31-12-2020 και 31-12-2021 αντίστοιχα), ήτοι παραγράφεται την 31-12-2024, 31-12-2025 και την 31-12-2026 αντίστοιχα και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 εκδόθηκαν βάσει των στοιχείων που ο προσφεύγων καθώς και οι αρμόδιοι φορείς απέστειλαν στην Φορολογική Διοίκηση.

Συνεπώς, η αρμόδια ΔΟΥ Κηφισιάς ορθά και νόμιμα προέβη στην έκδοση των με αριθ. ειδοποίησης προσβαλλόμενων πράξεων φορολογικού έτους 2016.

Επειδή, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζονται οι αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της χρηστής διοίκησης, όταν απλώς η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές

πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων, όπως ισχύουν για το υπό κρίση έτος, και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση α) της με ημερομηνία έκδοσης και αριθ. ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2016, β) της με ημερομηνία έκδοσης και αριθ. ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2016 και γ) της με ημερομηνία έκδοσης και αριθ. ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την 4^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση- Τελικό Χρεωστικό Ποσό: **2.300,73 €**

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
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.