



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/1/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 69

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@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 ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ (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 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά:
 - Α) της με αριθ. απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ επί ταυτάριθμου αιτήματος του άρθρου 63B του ΚΦΔ
 - Β) της με αριθ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 5^η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας του φορ/νου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις, στην ανωτέρω παράγραφο 4, πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Σύμφωνα με το αρχείο βεβαίωσης αποδοχών – συντάξεων, όπως αυτό αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ, ο αρμόδιος εργοδότης-φορέας του προσφεύγοντος, ήτοι το ανάρτησε, κατά το φορολογικό έτος 2021, βεβαίωση αποδοχών, στην οποία συμπεριελήφθησαν αναδρομικά εισοδήματα αυτοτελώς φορολογούμενα ή απαλλασσόμενα του φόρου, ακαθάριστου ποσού 8.621,11€, φορολογητέου ποσού 7.546,69€ με παρακρατηθέντα φόρο, ποσού 1.438,45€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 244,85€, τα οποία ανάγονταν στο οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013). Οι εν λόγω αποδοχές αφορούσαν απαιτήσεις του προσφεύγοντος κατά της

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε στις την με αριθ. 5^η τροποποιητική δήλωση ΦΕΦΠ, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), δηλώνοντας στον **κωδικό 659** του εντύπου Ε1 «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2013, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, [...]» ποσό **6.121,34€** [7.546,69€ - 1.438,45€ + 13,10€ (ποσό που είχε λάβει κατά το ως άνω οικονομικό έτος και απαλλάσσεται του φόρου)], στον **κωδικό 433** «Φόρος που παρακρατήθηκε [...]» ποσό **1.444,72€** [1.438,45€ + 6,27 (προγενέστερη παρακράτηση φόρου)] και στον **κωδικό 333** «Ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011», ποσό **385,07€** [244,85€ + 140,22€ (ειδική εισφορά αλληλεγγύης που αναλογούσε στα εισοδήματα που αναφέρονταν στην βεβαίωση αποδοχών του οικείου οικονομικού έτους)].

Έπειτα, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ προέβη σε εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης ΦΕΦΠ, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), καταχωρώντας τα ως άνω αναδρομικά εισοδήματα, ποσού 7.546,69€ στον **κωδικό 301** «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ. (εκτός περ. 2, 3)» του εντύπου Ε1. Συνεπεία, της ανωτέρω εκκαθάρισης εκδόθηκε η με αριθ. **προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 5^η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας του φορ/νου**, βάσει της οποίας προέκυψε **χρεωστικό ποσό φόρου 1.250,47€**, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού φόρου, ύψους 88,41€.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων υπέβαλλε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ το με κωδ. αίτημα του άρθρου 63B του ΚΦΔ, βάσει του οποίου αιτήθηκε την εκ νέου εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης ΦΕΦΠ υποβάλλοντας εκ νέου τροποποιητική δήλωση καθώς και όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν την πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, ήτοι:

- Βεβαίωση αποδοχών από την οποία προκύπτει ότι το Υπουργείο Οικονομικών έχει χαρακτηρίσει τις υπό κρίση αναδρομικές αποδοχές, ως αυτοτελώς φορολογούμενες και όχι ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, που φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.
- Την με αριθ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας για παρόμοια υπόθεση.

Συνεπεία του ανωτέρω αιτήματος εκδόθηκε η με αριθ. συμπροσβαλλόμενη απορριπτική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.
- Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς την Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. ...

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 88 «Ρύθμιση απαιτήσεων δεδουλευμένων αποδοχών εργαζομένων ΕΡΤ Α.Ε.» του ν. 4764/2020 (ΦΕΚ Α' 256) ορίζεται ότι:

«1. Οι απαιτήσεις των εργαζομένων με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας ορισμένου και αορίστου χρόνου ιδιωτικού δικαίου στην καταργηθείσα με την παρ. 1 του άρθρου 1 της υπό στοιχεία ΟΙΚ 02/11.6.2013 κοινής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού στον Πρωθυπουργό (Β` 1414) ΕΡΤ Α.Ε. και στις θυγατρικές εταιρείες που έχουν συσταθεί από την ΕΡΤ Α.Ε., αναφορικά με δεδουλευμένες αποδοχές υπερωριακής και υπερεργασιακής απασχόλησης, απασχόλησης σε εξαιρετέες ημέρες λόγω μη χορήγησης αναπληρωματικής ημέρας ανάπαυσης λόγω εργασίας, που αφορούν την περίοδο από την 1η Νοεμβρίου 2012 έως την 11η Ιουνίου 2013, όπως προκύπτουν από τα αρχεία του ειδικού διαχειριστή της ΕΡΤ Α.Ε. και βεβαιώνονται από τον τελευταίο, καταβάλλονται ατόκως, κατόπιν υποβολής σχετικής αίτησης και ανέκκλητης δήλωσης παραίτησης του εκάστοτε εργαζομένου από το σύνολο των τυχόν εκκρεμών και μελλοντικών δικαστικών διεκδικήσεων αναφορικά με τις εν λόγω απαιτήσεις, καθώς επίσης και από οποιαδήποτε τυχούσα άλλη αξίωση που προέρχεται από την ίδια αιτία, ανεξαρτήτως νομικής βάσης θεμελίωσής της.

2. Με επιμέλεια και ευθύνη του ειδικού διαχειριστή της ΕΡΤ Α.Ε. εκδίδεται σημείωμα, το οποίο κοινοποιείται στον δικαιούχο και προσδιορίζει αναλυτικά το ποσό των απαιτήσεων, με ταυτόχρονη αναφορά περί ύπαρξης ή μη εκκρεμούς ενδίκου βοηθήματος ή μέσου ασκηθέντος από τον δικαιούχο για τις απαιτήσεις αυτές. Στην περίπτωση ύπαρξης εκκρεμούς ενδίκου βοηθήματος ή μέσου, η καταβολή γίνεται εφόσον οι δικαιούχοι προσκομίσουν, πέραν της ανέκκλητης δήλωσης παραίτησης της παρ. 1, και δικόγραφο παραίτησης από το σχετικό ένδικο

βοήθημα ή μέσο, κατατεθειμένο στη Γραμματεία του οικείου δικαστηρίου. Σε περίπτωση που ο δικαιούχος δεν προσκομίσει τα ανωτέρω έγγραφα, τότε το σημείωμα του ειδικού διαχειριστή της ΕΡΤ Α.Ε. δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθεί ως αποδεικτικό μέσο σε δίκες που αφορούν τις οικείες απαιτήσεις, η δε έκδοσή του δεν συνιστά παραίτηση του Δημοσίου από οποιαδήποτε ένσταση μπορεί να προβληθεί στις σχετικές δίκες.

3. Τα καταβαλλόμενα ποσά είναι ανεκχώρητα και ακατάσχετα στα χέρια του Δημοσίου ή τρίτων.

4. Η καταβολή των βεβαιωμένων απαιτήσεων της παρ. 1 βαρύνει τον ειδικό λογαριασμό για την παρακολούθηση και τη διαχείριση του συνόλου των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της ΕΡΤ Α.Ε. και των θυγατρικών της, που μεταβιβάστηκαν στο Ελληνικό Δημόσιο, σύμφωνα με το άρθρο 4Β της υπό στοιχεία ΟΙΚ 02/11.6.2013 κοινής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού στον Πρωθυπουργό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

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. ...

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 τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.2 και 3 του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 την εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 με θέμα: «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ» διευκρινίστηκε ότι:

«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. [...].

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

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. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,

στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

...

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή

(link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. ...

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 63ΚΦΔ.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1083/2018 «Τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται λόγω επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών από μισθωτή εργασία και συντάξεις» αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ.6 του άρθρου 67 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι ειδικά η καταβολή του φόρου που προσδιορίζεται από δηλώσεις με καταληκτική ημερομηνία υποβολής την 31η Δεκεμβρίου εκάστου φορολογικού έτους, γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου μήνα του επόμενου έτους, ενώ για τις δηλώσεις αυτής της περίπτωσης που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. εμπρόθεσμα και η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται μετά την 31η Δεκεμβρίου, η καταβολή γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. Με την παρ.3 του άρθρου 3 της ΠΟΛ.1034/2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ για τον τύπο και περιεχόμενο των δηλώσεων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αυτές θα παραλαμβάνονται χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων.

3. Επίσης, με την ΠΟΛ.1172/2017 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1-1-2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1174/14.7.2014 εγκυκλίου μας ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης.

4. ...

5. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι ούτε στον νόμο ούτε στην ΠΟΛ.1034/2017 Απόφαση Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται προθεσμία υποβολής για τις τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τον φορολογούμενο, είτε επειδή επέστρεψε στον εργοδότη αποδοχές ως αχρεωστήτως καταβληθείσες, είτε επειδή ο εργοδότης, λόγω λάθους (π.χ. υπολογισμών, κατηγοριοποίησης εισοδήματος), εξέδωσε διορθωτική βεβαίωση ή τροποποίησε το αντίστοιχο αρχείο βεβαιώσεων αποδοχών που υποβάλλεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και αποστέλλεται με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (TAXISnet), ανεξάρτητα από τη χρήση που αφορούν, για τις ως άνω δηλώσεις που υποβάλλονται χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ., με την παρούσα γίνονται δεκτά τα ακόλουθα:

α) Στην περίπτωση της επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθεισών αποδοχών ή συντάξεων, δεν δύναται προ της ολοσχερούς εξόφλησης αυτών να εκδοθούν και να χορηγηθούν βεβαιώσεις

αποδοχών ή συντάξεων προκειμένου για την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος προηγούμενων ετών.

β) Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις όπως και αυτές που υποβάλλονται εξαιτίας λάθους του εργοδότη ή του ταμείου κοινωνικής ασφάλισης και όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των αποδοχών ή συντάξεων, θεωρούνται εμπρόθεσμες και υποβάλλονται χωρίς κυρώσεις εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν από τον εκκαθαριστή οι διορθωτικές βεβαιώσεις αποδοχών - συντάξεων. Κατά την εκκαθάριση λαμβάνονται υπόψη προς συμψηφισμό παρακρατούμενοι και προκαταβληθέντες φόροι, καθόσον στην προκειμένη περίπτωση η προθεσμία παραγραφής για τον συμψηφισμό αυτών άρχεται από το τέλος του έτους χορήγησης της διορθωτικής βεβαίωσης αποδοχών και όχι από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης, δεδομένου ότι πριν από την έκδοση της διορθωτικής βεβαίωσης δεν ήταν δυνατή η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης.

γ) Για την καταβολή του φόρου που προκύπτει από τυχόν χρεωστικές τροποποιητικές δηλώσεις φορολογικών ετών 2014 και επόμενων εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην παρ.6 του άρθρου 67 του ν.4172/2013, ενώ για χρεωστικές τροποποιητικές δηλώσεις οικονομικών ετών 2014 (χρήση 2013) και προηγούμενων ισχύουν οι διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 10 του άρθρου 9 του ν.2238/1994.».

Επειδή, όπως προκύπτει από το αρχείο βεβαίωσης αποδοχών - συντάξεων, ως αυτό αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ, ο αρμόδιος εργοδότης-φορέας του προσφεύγοντος, ήτοι εν προκειμένω το ανάρτησε, κατά το φορολογικό έτος 2021, βεβαίωση αποδοχών, στην οποία συμπεριελήφθησαν αναδρομικά εισοδήματα αυτοτελώς φορολογούμενα ή απαλλασσόμενα του φόρου, ακαθάριστου ποσού 8.621,11€, φορολογητέου ποσού 7.546,69€ με παρακρατηθέντα φόρο, ποσού 1.438,45€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 244,85€, τα οποία ανάγονταν στο οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013). Οι εν λόγω αποδοχές αφορούσαν απαιτήσεις του προσφεύγοντος κατά της

Επειδή, εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε στις την με αριθ. 5^η τροποποιητική δήλωση ΦΕΦΠ, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), δηλώνοντας στον κωδικό 659 του εντύπου Ε1 «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2013, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, [...]» ποσό 6.121,34€ [7.546,69€ - 1.438,45€ + 13,10€ (ποσό που είχε λάβει κατά το ως άνω οικονομικό έτος και απαλλάσσεται του φόρου)], στον κωδικό 433 «Φόρος που παρακρατήθηκε [...]» ποσό 1.444,72€ [1.438,45€ + 6,27 (προγενέστερη παρακράτηση φόρου)] και στον κωδικό 333 «Ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011», ποσό 385,07€ [244,85€ + 140,22€ (ειδική εισφορά αλληλεγγύης που αναλογούσε στα εισοδήματα που αναφέρονταν στην βεβαίωση αποδοχών του οικείου οικονομικού έτους)].

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ προέβη σε εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης ΦΕΦΠ, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), καταχωρώντας τα ως άνω αναδρομικά εισοδήματα, ποσού 7.546,69€ στον κωδικό 301 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ. (εκτός περ. 2, 3)» του εντύπου Ε1. Συνεπεία, της ανωτέρω εκκαθάρισης εκδόθηκε η με αριθ. προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 5^η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας του φορ/νου, βάσει της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου 1.250,47€, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού φόρου, ύψους 88,41€.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων υπέβαλλε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ το με κωδ. αίτημα του άρθρου 63B του ΚΦΔ, βάσει του οποίου αιτήθηκε την εκ νέου εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης ΦΕφΠ υποβάλλοντας εκ νέου τροποποιητική δήλωση καθώς και όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν την πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, ήτοι:

- Βεβαίωση αποδοχών από την οποία προκύπτει ότι το Υπουργείο Οικονομικών έχει χαρακτηρίσει τις υπό κρίση αναδρομικές αποδοχές, ως αυτοτελώς φορολογούμενες και όχι ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, που φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.
- Την με αριθ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας για παρόμοια υπόθεση.

Επειδή, όσον αφορά την υπόθεση που επικαλείται ο προσφεύγων, η Υπηρεσία μας με την με αριθ. Απόφαση έκρινε ότι το ποσό ύψους 10.063,11€ πρέπει να φορολογηθεί ως υπεδείχθη από τον αρμόδιο εργοδότη-φορέα στην αντίστοιχη βεβαίωση αποδοχών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ αναφέρεται ότι: «[...] Κατόπιν επικοινωνίας του αρμοδίου τμήματος της υπηρεσίας μας με το Υπουργείο Οικονομικών και πιο συγκεκριμένα με τον Ειδικό Διαχειριστή Στοιχείων Ενεργητικού και Παθητικού απεστάλη στην υπηρεσία μας η με αριθμ. πρωτ. βεβαίωση που αναφέρει ρητά ότι τα υπό κρίση χρήματα αφορούν καταβολή δεδουλευμένων αποδοχών υπερωριακής και υπερεργασιακής απασχόλησης ή απασχόλησης σε εξαιρετές ημέρες εργαζομένων σύμφωνα με το άρθρο 88 του ν.4764/2020».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. βεβαίωση καταβολής ποσού για την πληρωμή απαιτήσεων δεδουλευμένων αποδοχών εργαζομένων κατ' άρθρο 88 Ν.4764/2020 (ΦΕΚ Α' 256/ 23-12-2020), η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ηλεκτρονικού φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται ότι:

«Με την παρούσα βεβαιώνεται ότι στον κ. καταβλήθηκαν εντός του έτους 2021 τα ακόλουθα ποσά για πληρωμή απαιτήσεων δεδουλευμένων αποδοχών:

ΜΙΚΤΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥ	Φ.Μ.Υ.	ΕΙΣΦΟΡΑ Ν.3986	ΚΑΘΑΡΟ ΠΛΗΡΩΤΕΟ
8.621,11€	1.074,42€	1.438,45€	244,85€	5.863,39€

...».

Επειδή, στην ανωτέρω βεβαίωση αποδοχών δεν γίνεται μνεία αυτοτελώς φορολογούμενων ή απαλλασσόμενων του φόρου εισοδημάτων, βάσει κάποιου συγκεκριμένου νόμου, όπως επιβεβαιώθηκε και τηλεφωνικώς από την Υπηρεσία μας στις

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω ορθώς εκδόθηκε η με αριθ. απορριπτική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, επί του ως άνω ταυτάριθμου αιτήματος του άρθρου 63B του ΚΦΔ.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του και την επικύρωση:

A) της με αριθ. απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ επί ταυτάριθμου αιτήματος του άρθρου 63B του ΚΦΔ

B) της με αριθ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 5^η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας του φορ/νου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση, οικονομικού έτους 2014: 1.250,47€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την από Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφΠ με βάση την 5^η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας του φορν/νου, οικονομικού έτους 2014 (ΑΧΚ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτού.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

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.