



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/09/2024

Αριθμός απόφασης: 2576

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312350
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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 (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 26-04-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού

..... αρ....., κατά των προσαυξήσεων εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που προέκυψαν από τις παρακάτω πράξεις:

– της με αριθ. ειδοπ./27-03-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της ΑΑΔΕ και

– της με αριθ. ειδοπ./27-03-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, της ΑΑΔΕ,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση μόνο ως προς το μέρος που αφορά προσαυξήσεις, λόγω εκπρόθεσμης καταβολής οφειλής.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Κηφισιάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26-04-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:, η οποία υποβλήθηκε **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 τη με αριθ. ειδοπ./27-03-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. καταχ./27-03-2024, 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, με την οποία η προσφεύγουσα δήλωσε στον κωδικό 322 «Άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις...» συνολικό ποσό ύψους 3.384,00 ευρώ, ενώ με την 1η τροποποιητική δήλωση στον ίδιο κωδικό είχε δηλώσει ποσό 2.801,16 ευρώ και η διαφορά ποσού ύψους 582,84 ευρώ αφορά αναδρομικά επικουρικής σύνταξης που ανάγονται στο έτος 2018, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 6.494,67 ευρώ, έναντι του αρχικού χρεωστικού ποσού 6.290,62 ευρώ. Μετά τη βεβαίωση του επιπλέον φόρου ποσού 204,05 ευρώ, η αρμόδια ΔΟΥ Κηφισιάς καταλόγισε τόκους του άρθρου 53 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω φόρου, από την προσφεύγουσα.

Με τη με αριθ. ειδοπ./27-03-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, της ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. καταχ./27-03-2024, 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, με την οποία η προσφεύγουσα δήλωσε στον κωδικό 322 «Άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις...» συνολικό ποσό ύψους 3.384,00 ευρώ, ενώ με την 1η τροποποιητική δήλωση στον ίδιο κωδικό είχε δηλώσει ποσό 2.801,16 ευρώ και η διαφορά ποσού ύψους 582,84 ευρώ αφορά αναδρομικά επικουρικής σύνταξης που ανάγονται στο έτος 2019, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 7.278,96 ευρώ, έναντι του αρχικού χρεωστικού ποσού 7.074,92 ευρώ. Μετά τη βεβαίωση του επιπλέον φόρου ποσού 204,04 ευρώ, η αρμόδια ΔΟΥ Κηφισιάς καταλόγισε τόκους του άρθρου 53 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω φόρου, από την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν ολικά οι προσαυξήσεις που προέκυψαν λόγω των εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς: Ο ΕΦΚΑ, ως αρμόδιος φορέας για τις αναδρομικές συντάξεις δεν την ενημέρωσε ότι έχει εκδοθεί έντυπη βεβαίωση αναδρομικών συντάξεων και έχει αποσταλεί ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.
β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.
γ. Εκπρόθεσμη 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ν.4987/2022 (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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 «Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής» του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

« 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής, δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική, δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και καταβολή του φόρου» του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά...

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 του άρθρου 34 «διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του Ν.4987/2022 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25.

2. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθ. Α. 1041/2019 Απόφαση της ΑΑΔΕ (όπως τροποποιήθηκε με την Απόφαση Α. 1201/2019) «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018» :

«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....αυτές παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων....».

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1070/2020 Απόφαση της ΑΑΔΕ «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2019, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή», αναφέρεται ότι:

«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 (Κ.Φ.Ε.), 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...αυτές παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από την εικόνα αποδοχών 2021 (φορολογικό έτος 2021) με ημερομηνία έκδοσης της βεβαίωσης στο έτος 2022, βάσει των ηλεκτρονικών αρχείων που απέστειλε ο φορέας/εργοδότης, μεταξύ άλλων, εισέπραξε το έτος 2021 τα κάτωθι αναδρομικά επικουρικής σύνταξης :

- για το φορολογικό έτος 2018 (εισοδήματα 01/01/2018 - 31/12/2018) ποσό 582,84 ευρώ, το οποίο αναρτήθηκε από τον φορέα – εργοδότη, σύμφωνα με το σύστημα taxis ταυτόχρονα με την βεβαίωση για ποσά που εισέπραξε το φορολογικό έτος 2021,

- για το φορολογικό έτος 2019 (εισοδήματα 01/01/2019 - 31/12/2019) ποσό 582,84 ευρώ, το οποίο επίσης αναρτήθηκε από τον φορέα – εργοδότη, σύμφωνα με το σύστημα taxis ταυτόχρονα με την βεβαίωση για ποσά που εισέπραξε το φορολογικό έτος 2021,

Τα ως άνω ποσά αναδρομικών επικουρικής σύνταξης, φορολογούνται στο έτος που ανάγονται με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εμπρόθεσμα έως 31/12/2022).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε λάβει γνώση για τα υπό κρίση αναδρομικά επικουρικής σύνταξης, φορολογικών ετών 2018 και 2019, τα οποία αναρτήθηκαν από τον φορέα-εργοδότη το έτος 2022 πριν την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, που υπέβαλε η προσφεύγουσα στις 22-08-2022.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε για τα ανωτέρω αναδρομικά επικουρικής σύνταξης που εισέπραξε στο έτος 2021, τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν οι βεβαιώσεις για τα αναδρομικά, ήτοι μέχρι 31/12/2022 ως όφειλε, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις,

Επειδή, η αρμόδια ΔΟΥ Κηφισιάς, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω στοιχεία και έπειτα από τις τροποποιητικές δηλώσεις που υπέβαλε η προσφεύγουσα, φορολογικών ετών 2018 και 2019, εξέδωσε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου των ως άνω φορολογικών ετών στις οποίες συμπεριλήφθησαν τα ποσά που αναλυτικά ανά έτος, εμφανίζονται στις βεβαιώσεις αποδοχών του φορολογικού έτους 2021 της προσφεύγουσας. Επιπροσθέτως καταλόγισε προσαυξήσεις λόγω εκπρόθεσμης υποβολής των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26-04-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα
απόφαση στην υπόχρεη.

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.