



Αθήνα, 25-9-2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 2628

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19-5-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός, κατά της με αριθ. ειδοπ. /11-4-2024 (αρ. δηλ.....) Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της με αριθ. ειδοπ. /11-4-2024(αρ. δηλ.....) Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και της της με αριθ. ειδοπ. /12-4-2024(αρ. δηλ.....) Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19-5-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, 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 την με αρ.ειδοπ...../**11-4-2024 (αρ. δηλ.....)** Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος τελικό χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος ύψους **6.269,82€** έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού φόρου ύψους 789,25€, ήτοι διαφορά ποσού φόρου εισοδήματος ύψους **5.480,57€**.

-Με την με αρ.ειδοπ...../**11-4-2024 (αρ. δηλ.....)** Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος τελικό χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος ύψους **4.881,63€** έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού φόρου ύψους 946,57€, ήτοι διαφορά ποσού φόρου εισοδήματος ύψους **3.935,06€**.

-Με την με αρ.ειδοπ...../**12-4-2024 (αρ. δηλ.....)** Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος τελικό χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος ύψους **4.759,99€** έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού φόρου ύψους 621,12€, ήτοι διαφορά ποσού φόρου εισοδήματος ύψους **4.138,87€**.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες-φορείς μέχρι 31/12/2020, εισέπραξε, μεταξύ άλλων, εντός του έτους 2019 αναδρομικές αποδοχές κύριας σύνταξης που αφορούσαν στα έτη 2013, 2014 και 2015. Συγκεκριμένα, κατά το έτος 2019 εισέπραξε αναδρομικά ποσά κύριας σύνταξης τα οποία αφορούσαν στη χρήση 2013, 2014 και 2015, φορολογητέου ποσού 23.493,87€ για κάθε έτος. Προς τούτο ο προσφεύγων υπέβαλλε στις **28-2-2024** τις με αρ, τροποποιητικές δηλώσεις ετών 2013, 2014 και 2015 αντιστοίχως, με τις οποίες συμπεριελήφθησαν, επιπλέον των ήδη δηλωθέντων ποσών εισοδημάτων, τα ως άνω ποσά αναδρομικών συντάξιμων αποδοχών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Προσβολή δικαιώματος ακρόασης. Η φορολογική διοίκηση δεν τον κάλεσε ποτέ πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων ώστε να αιτιολογήσει για ποιο λόγο τα σχετικά αναδρομικά συντάξεων δεν είχαν δηλωθεί εξ αρχής και για ποιο λόγο θα έπρεπε να φορολογηθεί για αυτά. Απεναντίας στις 29-1-2024 εστάλη μήνυμα από την ΑΑΔΕ προκειμένου να συμπεριλάβει στις δηλώσεις του ποσά συντάξεων που είχε εισπράξει τα έτη προ του 2019 χωρίς να του δοθεί η ευκαιρία να ασκήσει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης και να εκθέσει του λόγους για τη μη υποβολή των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων και τη μη φορολόγησή του για τα έτη αυτά.
2. Μη είσπραξη συντάξεων. Ο συνταξιοδοτικός του φορέας ουδέποτε του κατέβαλλε τα αναδρομικά ποσά συντάξεων για τα οποία καλείται να φορολογηθεί. Τα ποσά της σύνταξης του παρακρατήθηκαν παράνομα στην πηγή του πριν καν του αποδοθούν και καταβληθούν και πριν τα εισπράξει και ο συνταξιοδοτικός φορέας του το έτος 2019 τα απέδωσε στο σύνολό τους απευθείας στον ΝΠΙΔ-ΤΣΜΕΔΕ.

3. Επικουρικό αίτημα προκειμένου να αιτηθεί η Υπηρεσία μας στο ΤΜΕΔΕ για να αποδώσει άμεσα το σύνολο των απαιτήσεων που εδράζονται στις προσβαλλόμενες πράξεις και σε κάθε περίπτωση να διαγραφεί τυχόν προσαύξηση και τόκος με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί φορολογικά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων 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 της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. (αρθ. 22 νέου 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. 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 έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του αρθ.8 του ΚΦΕ (ν.4172/2013) ορίζεται:

«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση για τις αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος της είσπραξής τους, εκτός από την περίπτωση που εισπράττονται αναδρομικά κατόπιν ένστασης ή δικαστικής απόφασης, όπου χρόνος κτήσης τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο ανάγονται.

Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.»

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

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.

.. 6. Οι ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται (όπως βεβαίωση από πιστοποιημένο λογιστή-φοροτεχνικό βάσει αναλυτικών περιοδικών δηλώσεων (Α.Π.Δ.) του ασφαλιστικού φορέα, κ.λπ. ή παλαιότερες βεβαιώσεις αποδοχών από τις οποίες προκύπτει το ύψος των αποδοχών που είχαν καταστεί ανείσπρακτες, δικαστική απόφαση, κ.α.), υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται. Οι τροποποιητικές δηλώσεις, με τις οποίες δηλώνονται οι ως άνω αποδοχές, θεωρούνται εμπρόθεσμες, εφόσον υποβληθούν εντός του έτους χορήγησης της ετήσιας βεβαίωσης αποδοχών. Στην περίπτωση που οι εν λόγω ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές δεν συμπεριλαμβάνονται σε ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή δεν αναγράφονται σε αυτή διακεκριμένα κατ' έτος ή δεν μπορεί να αποδειχθεί με άλλο πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, οι αποδοχές αυτές φορολογούνται στο έτος καταβολής τους. Εάν δεν χορηγείται βεβαίωση αποδοχών και αποδεικνύεται με άλλο πρόσφορο μέσο η καταβολή των αποδοχών, αλλά όχι το έτος ή τα έτη στα οποία αυτές ανάγονται, υποβάλλεται δήλωση, αρχική ή τροποποιητική, η οποία θεωρείται εμπρόθεσμη, ακόμη και αν υποβληθεί έως το τέλος του έτους που έπεται της καταβολής τους...

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ΚΦΔ (αρθ. 23 νέου 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 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του Κ.Φ.Δ. (αρθ. 36 νέου ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη 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 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.»

Επειδή σύμφωνα με τα εδάφια γ' και δ' του άρθρου 34 ΚΦΔ (αρθ. 36 παρ. 5 νέου ΚΦΔ), «...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 υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση...».

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. 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.

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.

Επειδή σύμφωνα με τις Οδηγίες για τη συμπλήρωση της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων Φορολογικού Έτους 2019 της ΑΑΔΕ, προβλέπεται ότι:

Κωδικοί 301-302

Συμπληρώνεται το καθαρό εισόδημα, αθροίζοντας όλα τα καθαρά ποσά που πήρατε ως μισθωτός από μισθούς, ημερομίσθια, επιδόματα, κ.λπ. καθώς και το ποσό που προκύπτει από την αποτίμηση τυχόν χορηγούμενης παροχής σε είδος που σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΕ προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημά σας. [..]

Τα ποσά που αναγράφονται στους κωδικούς αυτούς θα πρέπει να συμφωνούν με τη βεβαίωση του εργοδότη, από την οποία προκύπτουν το είδος των αποδοχών ή συντάξεων, το ακαθάριστο και καθαρό ποσό, οι κρατήσεις, ο φόρος και το ποσό που παρακρατήθηκε έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ.

[..]**ΠΡΟΣΟΧΗ:** Διευκρινίζεται ότι οι ενδείξεις και τα ποσά που αναγράφονται στη βεβαίωση αποδοχών ή συντάξεων που χορηγεί ο εργοδότης ή ο ασφαλιστικός φορέας δεν επιτρέπεται σε καμιά περίπτωση να μεταβάλλονται. **Εάν συντρέχει περίπτωση, μεταβάλλονται μόνο από τον κατά νόμο αρμόδιο εκδότη αυτών, στον οποίο πρέπει να απευθύνονται οι φορολογούμενοι.**

Επειδή σύμφωνα με την **παρ. 1 του άρθρου 53 του ΚΦΔ (αρθ.52 νέου ΚΦΔ): «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 στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από την Εικόνα Αποδοχών φορολογικού έτους 2019 στο TAXISNET, ο προσφεύγων σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλε ο

συνταξιοδοτικός του φορέας με ΑΦΜ (e-ΕΦΚΑ/ΕΤΑΑ-ΤΣΜΕΔΕ) μέχρι 31-12-2020, έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2019, μεταξύ άλλων, ποσό αναδρομικών κύριας σύνταξης ποσού 23.493,87€ (φορολογητέο ποσό) ως ποσό που ανάγεται στο έτος 2013, ποσό αναδρομικών κύριας σύνταξης ποσού 23.493,87€ (φορολογητέο ποσό) ως ποσό που ανάγεται στο έτος 2014 και ποσό αναδρομικών κύριας σύνταξης ποσού 23.493,87€ (φορολογητέο ποσό) ως ποσό που ανάγεται στο έτος 2015, επί των οποίων διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου ύψους 4.698,77€ για κάθε ποσό αναδρομικών συντάξιμων αποδοχών. Τα εν λόγω ποσά, αναγράφονταν διακεκριμένα στη βεβαίωση αποδοχών που ανάρτησε ο συνταξιοδοτικός του φορέας, ως ποσά που ανάγονται στα έτη 2013, 2014 και 2015 για τα οποία υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση στα έτη που αυτά αφορούν. Εξ αυτού του λόγου, ο προσφεύγων έλαβε σχετική ειδοποίηση για την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων προκειμένου να συμπεριλάβει τα ως άνω ποσά αναδρομικών συντάξεων στις δηλώσεις των οικείων ετών.

Επειδή, ακολούθως, ο προσφεύγων υπέβαλε, **εκπρόθεσμα**, ήτοι μετά την παρέλευση του έτους 2020 που εκδόθηκε η σχετική βεβαίωση αποδοχών από τον φορέα, τις από **28-2-2024** τροποποιητικές δηλώσεις για τα έτη 2013, 2014 και 2015 με τις οποίες συμπληρώθηκαν επιπλέον των ήδη δηλωθέντων εισοδημάτων στα έτη αυτά, στον οικείο κωδ. 303 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις» τα ως άνω ποσά των αναδρομικών συντάξιμων αποδοχών που έλαβε μεταγενέστερα κατά το έτος 2019 καθώς και τον παρακρατηθέντα φόρο επί αυτών (κωδ.313-315) και φορολογήθηκε με βάση τις διατάξεις του έτους που αυτά ανάγονται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της παρ. 4 του αρθ. 8 του ν. 4172/2013. Συνεπεία των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων, εκδόθηκαν οι με αρ. ειδοπ./11-4-2024,/12-4-2024 και/11-4-2024 προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτος 2014, φορολογικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2015, με τις οποίες συνυπολογίστηκαν και τόκοι του αρθ. 53 του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων, ήτοι μετά τη λήξη του έτους που εκδόθηκε η σχετική βεβαίωση αποδοχών από τον φορέα.

Επειδή ο προσφεύγων με την παρούσα επικαλείται, ως λόγο ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ότι ουδέποτε εισέπραξε τα εν λόγω ποσά αναδρομικών συντάξιμων αποδοχών καθόσον αυτά συμψηφίστηκαν με υφιστάμενες οφειλές στον ασφαλιστικό του φορέα και εξ αυτού του λόγου εσφαλμένα υπήχθη σε φορολογία για τις επίμαχες συντάξεις. Ειδικότερα, επικαλείται ότι με την με αρ./14-5-2019 Απόφαση Απονομής Οριστικής Σύνταξης του e-ΕΦΚΑ αποφασίστηκε όπως συμψηφιστούν οι συντάξιμες αποδοχές του με οφειλές του από εγγυητικές επιστολές κατ' εφαρμογή του αρθ. 20 του Ν.915/1979 και ως εκ τούτου ουδέν ποσό του καταβλήθηκε αλλά παρακρατήθηκε από τον e-ΕΦΚΑ και αποδόθηκε παρανόμως στο ταμείο ΤΜΕΔΕ. Κατόπιν των ανωτέρω άσκησε την από 5-8-2019 ένστασή του ενώπιον του συνταξιοδοτικού του φορέα κατά των αποφάσεων που αφορούν τον εν λόγω συμψηφισμό των φερόμενων απαιτήσεων με τη σύνταξή του καθώς και την από 4-12-2019 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών επί της οποίας αναμένεται η έκδοση απόφασης.

Επειδή ωστόσο, από την Εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2019 στο ΟΠΣ στο TAXISNET σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλε ο συνταξιοδοτικός φορέας (e-ΕΦΚΑ/ΕΤΑΑ-ΤΣΜΕΔΕ) μέχρι 31-12-2020, προκύπτει αφενός ότι ο προσφεύγων έλαβε κατά το έτος 2019 από τον συνταξιοδοτικό του φορέα τα ως άνω ποσά αναδρομικών συντάξιμων αποδοχών και αφετέρου εφόσον αναγράφονταν διακεκριμένα στην βεβαίωση αποδοχών τα έτη που αυτές ανάγονται, όφειλε να υποβάλει σχετικές τροποποιητικές δηλώσεις στα έτη αυτά και να υπαχθούν σε φόρο με

βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός περί μη υποχρέωσης υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων για τα ως άνω ποσά αναδρομικών συντάξιμων αποδοχών, τυγχάνει αβάσιμος και απορριπτός.

Επειδή περαιτέρω, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του προσφεύγοντος και του συνταξιοδοτικού του φορέα αναφορικά με τις εν λόγω συντάξιμες αποδοχές, δεν τον απαλλάσσει από την φορολογική του υποχρέωση προς δήλωση του συνόλου των εισοδημάτων του κατ' αρθ. 67 του ΚΦΕ με υποβολή των σχετικών φορολογικών δηλώσεων στο χρόνο που προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις, ενώ σε κάθε δε περίπτωση η επικαλούμενη διαφορά του προσφεύγοντος με τον συνταξιοδοτικό του φορέα εκδικάζεται από τα αρμόδια δικαστήρια και δεν υπάγεται στις αρμοδιότητες της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, αυτός τυγχάνει αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν υποβολής από τον ίδιο τον προσφεύγοντα των από 28-2-2024 τροποποιητικών δηλώσεων για τα έτη 2013, 2014 και 2015 με τις οποίες συμπληρώθηκαν τα ως άνω ποσά των αναδρομικών συντάξιμων αποδοχών που έλαβε μεταγενέστερα κατά το έτος 2019 όπως αυτά προέκυψαν από τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλε ο συνταξιοδοτικός του φορέας (e-ΕΦΚΑ) μέχρι την 31-12-2020 και η φορολογική διοίκηση προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρθ. 34 του ΚΦΔ.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία υποβολής **19-5-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου(ID) ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθ. ειδοπ. /11-4-2024(αρ. δηλ.....) Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της με αριθ. ειδοπ. /11-4-2024(αρ. δηλ.....) Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και της της με αριθ. ειδοπ. /12-4-2024(αρ. δηλ.....) Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2014

-Ως η υπ' αριθμ. ειδοπ. /11-4-2024 Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
Τελικό χρεωστικό: **6 .269,82€**

Φορολογικό έτος 2014

-Ως η υπ' αριθμ. ειδοπ. /11-4-2024 Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
Τελικό χρεωστικό: **4.881,63€**

Φορολογικό έτος 2015

-Ως η υπ' αριθμ. ειδοπ. /12-4-2024 Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
Τελικό χρεωστικό: **4.759,99€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών¹

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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.