



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/10/2021

Αριθμός απόφασης: 2999

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμόν/2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΛΑΜΙΑΣ** επί της υπ' αριθμόν/2020 αίτησής του.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. **ΛΑΜΙΑΣ**.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Έπειτα από το υπ' αριθμόν ΔΕΑΦ Α 1174594 ΕΞ 17.12.2019 έγγραφο της ΑΑΔΕ, η Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ προέβη σε οίκοθεν υποβολή τροποποιητικής δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), με σκοπό να περιληφθούν σε αυτήν αναδρομικά ποσά από σύνταξη του ΟΑΕΕ ύψους 1.572,44 €, τα οποία καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα κατά τη χρήση 2013 (αφορώντα στη χρήση 2012), πλην όμως ουδέποτε συμπεριελήφθησαν σε δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος του προσφεύγοντος για οποιοδήποτε έτος.

Αποτέλεσμα του ανωτέρω ήταν η έκδοση της υπ' αριθμόν/2019 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), από την οποία προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή ύψους **870,49 €**.

Κατόπιν της έκδοσης της Α. 1169/2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, και σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο άρθρο 3 αυτής, ο προσφεύγων υπέβαλε ενώπιον Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ την υπ' αριθμόν/2020 αίτηση ακύρωσης της υπ' αριθμόν/2019 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου.

Δεδομένης της υπ' αριθμόν/2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ επί της ανωτέρω αίτησης, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα και με τα διαλαμβανόμενα στο άρθρο 6 της Α. 1169/2020.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Εσφαλμένος καταλογισμός του ανωτέρω ποσού από τη φορολογική αρχή, δεδομένου ότι το ποσό των αναδρομικών 1.572,44 € που αφορά στη χρήση 2012 αλλά εισέπραξε κατά τη χρήση 2013, είχε ήδη συμπεριληφθεί από τον ίδιο στον κωδ. 303 της αρχικά υποβληθείσης Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

2^{ος} λόγος: Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για εισόδημα που αφορά στη χρήση 2012 παραγράφηκε στις 31.12.2018.

3^{ος} λόγος: Στερήθηκε του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασής του, δεδομένου ότι η υπ' αριθμόν/2019 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εκδόθηκε δίχως να κληθεί προηγουμένως να εκθέσει τις απόψεις του ενώπιον της φορολογικής αρχής.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως προκύπτει από την εκτύπωση του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποδοχών του προσφεύγοντος από το TAXIS, το οποίο προσκομίζεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), ο προσφεύγων απέκτησε εισόδημα από κύριες συντάξεις συνολικού ύψους 23.320,05 € (= 13.576,43 € + 9.743,62 €), καθώς και εισόδημα από αναδρομικές συντάξεις ύψους 1.572,44 €, οι οποίες αφορούν στη χρήση 2012.

Επειδή όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS της Υπηρεσίας μας:

- ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμόν/2014 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014, όπου στον κωδ. 303 συμπεριέλαβε μόνο το ανωτέρω ποσό των 23.320,05 €, που αφορά στις κύριες συντάξεις για τη χρήση 2013.
- η Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ προέβη στην οίκοθεν υποβολή της υπ' αριθμόν/2018 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014, όπου στον

κωδ. 303 προστέθηκε ποσό ύψους 213,24 €, που αφορούσε αναδρομικά εισοδήματα από συντάξεις προγενέστερων ετών, με αποτέλεσμα το ποσό που αναγράφεται στον κωδ. 303 να ανέρχεται πλέον σε 23.533,29 €.

- η Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ προέβη στην οίκοθεν υποβολή της υπ' αριθμόν/2019 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014, όπου στον κωδ. 303 προστέθηκε ποσό ύψους 1.257,95 €, που αντιστοιχεί στο προαναφερθέν ποσό των 1.572,44 € μετά την αφαίρεση ποσοστού 20% κατά το άρθρο 45, παρ. 4 (δ') του Ν.2238/1994, με αποτέλεσμα το ποσό που αναγράφεται στον κωδ. 303 να ανέρχεται πλέον σε 24.791,24 €.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, το ποσό των αναδρομικών συντάξεων που αφορούν στη χρήση 2012 και εισπράχθηκαν στη χρήση 2013, ύψους 1.572,44 €, δεν είχε ήδη δηλωθεί από τον προσφεύγοντα πριν την έκδοση της υπ' αριθμόν/2019 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με το άρθρο 46, παρ. 1 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για χρήσεις μέχρι 31/12/2013, οριζόταν ότι:

«Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης του.

Ειδικά, προκειμένου για αποδοχές και συντάξεις, που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους, με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησής τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους. Σε περίπτωση επιλογής φορολόγησης κατά το χρόνο είσπραξης τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45.

....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 45, παρ. 4 (δ') του Ν. 2238/1994, δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) από τις κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, καθώς και από δεδουλευμένες καθαρές αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη του και εφόσον έγινε επίσχεση της εργασίας από τους μισθωτούς ή αν ο εργοδότης κηρύχτηκε σε κατάσταση πτώχευσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 11 του Ν. 4174/2013, διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84, παρ. 1 του Ν. 2238/1994, η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, τα αναδρομικά που ο προσφεύγων εισέπραξε εντός της χρήσης 2013 θεωρείται ότι αποκτήθηκαν στη χρήση αυτή, παρόλο που αφορούν στη χρήση 2012.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 16 της Ε. 2115/2020, διευκρινίστηκε ότι «....δεν γεννάται ζήτημα παραγραφής και για τις αρχικές/συμπληρωματικές δηλώσεις που υποβάλλονται κατόπιν αίτησης

σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 53α του άρθρου 72 ΚΦΔ, προκειμένου να κατανεμηθεί το ποσό των αναδρομικών σε περισσότερα έτη, καθόσον για τα αναδρομικά που καταβλήθηκαν το 2013, η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων ήταν η 31.12.2014 (ανεξάρτητα από το έτος/έτη που αφορούσαν τα αναδρομικά εισοδήματα). Ο χρόνος παραγραφής ξεκινά από την 31.12.2014 και συμπληρώνεται την 31.12.2019 εφαρμοζόμενων των διατάξεων της παρ.11 του άρθρου 72 ΚΦΔ και παρ.1 άρθρου 84 ν.2238/1994,».

Επειδή το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι (ΣτΕ Ολ 616-618/2021): «6. Επειδή, από την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, η οποία συνάγεται από τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 και 3, 66 παρ. 1, 93 παρ. 2 του Συντάγματος (ΣτΕ Ολομ. 3319/2010, πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2386/1970, 2638/1973, ΣτΕ 7μ. 1361/2013, 2310/2014, ΣτΕ 1940/1983, 1599, 1732/2017 κ.ά.), απορρέει ο κανόνας ότι δυσμενής ατομική διοικητική πράξη που κατά νόμο δεν δημοσιεύεται, δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου τον οποίο αφορά, παρά μόνον από την κοινοποίησή της προς αυτόν, ή τουλάχιστον από τη γνώση του, δίχως η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξης (ΣτΕ Ολομ. 602/2003). Περαιτέρω, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και, ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις (ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019 κ.ά.), πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσης κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων. Η ως άνω θεμελιώδης αρχή επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω, εξυπηρετεί δε σκοπούς δημοσίου συμφέροντος. Συγκεκριμένα, και σε συγκεκριασμό προς τον κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2) σκοπό δημοσίου συμφέροντος της καταστολής της φοροδιαφυγής (ιδίως της μεγάλης από απόψεως ποσού ή/και συνθηκών τέλεσης), εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου που, μεταξύ άλλων, αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία ιδιαιτέρως μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσης, καθώς και την αποφυγή έκθεσής τους στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης που υιοθετεί τα πορίσματά του και στηρίζεται σε αυτόν και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο και την πράξη οικονομικές υποχρεώσεις. Παράλληλα, εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης του Δημοσίου στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων λόγω της τυχόν στο μεταξύ επιδείνωσης της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019). Συνακόλουθα και προκειμένου οι ρυθμίσεις περί (της διάρκειας, της έναρξης και λήξης, των περιπτώσεων διακοπής και αναστολής) της παραγραφής, ήτοι το πλέγμα των κανόνων που συνθέτουν συνολικά το ρυθμιστικό πλαίσιο της παραγραφής (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, C-637/17, σκ. 45, 47, 48), να εκπληρώνουν τις απαιτήσεις των ως άνω αρχών της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να εξαρτούν τη διακοπή (και άρα την τήρηση) της προθεσμίας παραγραφής από γεγονός γνωστό στον διοικούμενο, τέτοιο, δε, δεν συνιστά μόνη η έκδοση της καταλογιστικής πράξης. Ως εκ τούτου, προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, πρέπει, εντός της θεσπιζόμενης προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνον να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να γίνεται κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο, σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός. Διότι, σε αντίθετη περίπτωση, η τήρηση της προθεσμίας της παραγραφής, μετά την πάροδο της οποίας δεν είναι νόμιμη η βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, συναρτάται προς γεγονός άγνωστο στον

διοικούμενο και επέρχεται πριν από την κοινοποίηση της πράξης σ' αυτόν ή έστω την εκ μέρους του γνώση αυτής κατά παράβαση των επιταγών της αρχής της φανερότητας της Διοίκησης. Επιπρόσθετα, σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θεραπεύονται οι προεκτεθέντες δημοσίου συμφέροντος σκοποί της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Τούτο, διότι ναι μεν δεν ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, οι οποίες εκδίδουν την καταλογιστική πράξη μέσα στην προθεσμία της παραγραφής, πλην οι διοικούμενοι καταλείπονται επ' αόριστον (εφόσον, μάλιστα, δεν προβλέπεται προθεσμία για την κοινοποίηση της πράξης) σε αβεβαιότητα ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με συνέπεια να αποτρέπονται από τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 389/1935, 222/1939, 3563/2013, 1738/2017 Ολομ.). Παράλληλα, σε μια τέτοια περίπτωση εμφιλοχωρούν σοβαρά μειονεκτήματα και για το Δημόσιο αναφορικά, ειδικότερα, με την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών. Πράγματι, ρύθμιση περί διακοπής της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρους ή/και κυρώσεις για παράβαση των σχετικών διατάξεων, η οποία αρκείται στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης εντός της προθεσμίας παραγραφής, παραγνωρίζει ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων αλλά η είσπραξή τους, με την οποία και μόνο επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών για τη λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών του. Αποσυνδέοντας, όμως, τη συμπλήρωση ή μη της προθεσμίας παραγραφής της εν λόγω αξίωσης από την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, μετά την οποία μπορεί να αναζητηθεί η καταβολή των καταλογιζόμενων ποσών από τον διοικούμενο, καταλείπει τελικά το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων σε περίπτωση επιδείνωσης, στο μεταξύ, της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017). ...

9.Η διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ., η οποία προστέθηκε με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 18β' του ν. 4254/2014 και ορίζει ότι η προβλεπόμενη από κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα διακόπτεται με την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων, καταλαμβάνει κατ' αρχήν υποθέσεις, όπως η παρούσα, στις οποίες η αξίωση του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρο ή/και κυρώσεις για την παράβαση των σχετικών διατάξεων για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (και άρα μέχρι τις 31-12-2013) δεν είχε, σύμφωνα με τις προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις, παραγραφεί όταν άρχισε να ισχύει η **επίμαχη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ.** και στις οποίες δεν είχε κατά τον αυτό χρόνο εκδοθεί η οικεία καταλογιστική πράξη. Σύμφωνα, όμως, με όσα αναφέρονται στη σκέψη 6, η εν λόγω διάταξη είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στις αρχές της φανερότητας της Διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου (πρβλ. και σχετική επισήμανση στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής αναφορικά με την ίδια διάταξη) και, ως εκ τούτου, μη εφαρμοστέα, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις περί παραγραφής, εν προκειμένω δε η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., κατά την έννοια της οποίας η δεκαετής παραγραφή διακόπτεται με την έγκυρη κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 692-693/2020)».

Επειδή εν όψει των ανωτέρω συνάγεται ότι η διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (και άρα μέχρι τις 31-12-2013), συντελείται όχι μόνο με την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης, αλλά προαπαιτεί και την κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός.

Επειδή εν προκειμένω, η υπ' αριθμόν/2019 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ εκδόθηκε πριν τις 31.12.2019, ήτοι πριν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Επειδή όσον αφορά στην ημερομηνία κοινοποίησης της ανωτέρω πράξης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/07-10-2021 έγγραφο, ζητώντας τη σχετική πληροφορία.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ ανταποκρίθηκε μέσω του υπ' αριθμόν/2021 εγγράφου της (ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/08-10-2021), με το οποίο γνωστοποίησε στην Υπηρεσία μας ότι «το εκκαθαριστικό εστάλη ταχυδρομικά στον φορολογούμενο με σωρεία άλλων χωρίς πρωτόκολλο και όπως προκύπτει λογικά, δεν παρελήφθη από τον φορολογούμενο μέχρι τις 31/12/2019».

Επειδή συνεπώς, η υπ' αριθμόν/2019 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μετά τις 31.12.2019, ήτοι μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Γενομένου δεκτού του 2ου ως άνω ισχυρισμού του προσφεύγοντος, παρέλκει η εξέταση του παρόντος ισχυρισμού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθμόν-2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ επί της υπ' αριθμόν/2020 αίτησής του.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.