



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29-12-2021

Αριθμός απόφασης: 3713

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url :www.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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**08.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατοίκου κατά: α) του με αριθμό δήλωσης

.....(αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση **οικονομικού έτους 2012** και κατά της με αρ./**23.06.2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, **οικονομικού έτους 2012**, β) του με αριθμό δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση **οικονομικού έτους 2013**, γ) της με αριθμό δήλωσης ... (αριθμός ειδοποίησης23-06-2021) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση **οικονομικού έτους 2014**, δ) της με αριθμό δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση **φορολογικού έτους 2014** και κατά της με αρ./**23.06.2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, **φορολογικού έτους 2014**, ε) της με αριθμό δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση **φορολογικού έτους 2015** και κατά της με αρ./**23.06.2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, **φορολογικού έτους 2015** και στ) της με αριθμό δήλωσης **879** (αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση **φορολογικού έτους 2016** και κατά της με αρ./**23.06.2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, **φορολογικού έτους 2016**, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., τις οποίες ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας ΔΟΥ .

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από**08.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, 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:

-Με το με αρ. δήλωσης ... (αριθμός ειδοποίησης .../23-06-2021) ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων **οικονομικού έτους 2012**, με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος **συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 449,09€, έναντι του προηγούμενου**

χρεωστικού ποσού **497,58€**, λόγω ανακριβούς υποβολής αρχικής δήλωσης και εν συνεχεία οίκοθεν υποβολής από την ανωτέρω αρμόδια φορολογική αρχή στις 23.06.2021 της 3ης τροποποιητικής δήλωσης **οικονομικού έτους 2012**, με την οποία συμπληρώθηκε στον κωδ. 321 «άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις από ασφαλιστικές εισφορές» επιπλέον το ποσό των **2.766,06€** που έλαβε για το υπό κρίση έτος από το Τ.Ε.Α.Υ.Φ.Ε. (Ταμείο Επαγγελματικής Ασφάλισης Υπαλλήλων Φαρμακευτικής Εργασίας) με ΑΦΜ 097380931, το οποίο δεν είχε συμπεριληφθεί στην αρχική δήλωση του οικείου έτους.

- Με την υπ' αρ. .../23-06-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος προσφεύγοντα για το έτος **2011 (οικ. έτος 2012)**, πρόστιμο άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ύψους 100,00 ευρώ, λόγω της μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης του οικείου έτους. Βάσει της Ε2162/2020 η φορολογική αρχή προέβη στην με αρ. .δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) **3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος Φ.Π. οικονομικού έτους 2012** από την οποία προέκυψε φόρος.

-Με το με αρ. δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων **οικονομικού έτους 2013**, με βάση την **3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος **συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 2.163,79€**, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού **1.908,52€**, λόγω ανακριβούς υποβολής αρχικής δήλωσης και εν συνεχεία οίκοθεν υποβολής από την ανωτέρω αρμόδια φορολογική αρχή στις 23.06.2021 της 3ης τροποποιητικής δήλωσης **οικονομικού έτους 2013**, με την οποία συμπληρώθηκε στον κωδ. 321 «άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις από ασφαλιστικές εισφορές» επιπλέον το ποσό των **3.150,00€** που έλαβε για το υπό κρίση έτος από το Τ.Ε.Α.Υ.Φ.Ε. (Ταμείο Επαγγελματικής Ασφάλισης Υπαλλήλων Φαρμακευτικής Εργασίας) με ΑΦΜ 097380931, το οποίο δεν είχε συμπεριληφθεί στην αρχική δήλωση του οικείου έτους.

-Με την με αρ. δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2014**, με βάση την **2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. I... προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος **συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 1.890,71€**, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού **1.494,48€**, λόγω ανακριβούς υποβολής αρχικής δήλωσης και εν συνεχεία οίκοθεν υποβολής από την ανωτέρω αρμόδια φορολογική αρχή στις 23.06.2021 της 2ης τροποποιητικής δήλωσης **οικονομικού έτους 2014**, με την οποία συμπληρώθηκε στον κωδ. 321 «άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις από ασφαλιστικές εισφορές» επιπλέον

το ποσό των **2.450,00€** που έλαβε για το υπό κρίση έτος από το Τ.Ε.Α.Υ.Φ.Ε. (Ταμείο Επαγγελματικής Ασφάλισης Υπαλλήλων Φαρμακευτικής Εργασίας) με ΑΦΜ 097380931, το οποίο δεν είχε συμπεριληφθεί στην αρχική δήλωση του οικείου έτους.

-Με την με αρ. δήλωσης ... (αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2014**, με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος **συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 693,43€**, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού 429,80€, λόγω ανακριβούς υποβολής αρχικής δήλωσης και εν συνεχεία οίκοθεν υποβολής από την ανωτέρω αρμόδια φορολογική αρχή στις 23.06.2021 της 2ης τροποποιητικής δήλωσης **φορολογικού έτους 2014**, με την οποία συμπληρώθηκε στον κωδ. 321 «άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις από ασφαλιστικές εισφορές» επιπλέον το ποσό των **2.160,00€** που έλαβε για το υπό κρίση έτος από το Τ.Ε.Α.Υ.Φ.Ε. (Ταμείο Επαγγελματικής Ασφάλισης Υπαλλήλων Φαρμακευτικής Εργασίας) με ΑΦΜ 097380931, το οποίο δεν είχε συμπεριληφθεί στην αρχική δήλωση του οικείου έτους.

- Με την υπ' αρ. /23-06-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος προσφεύγοντα για το **φορολογικό έτος 2014**, πρόστιμο άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ύψους 100,00 ευρώ, λόγω της μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης του οικείου έτους. Βάσει της Ε2162/2020 η φορολογική αρχή προέβη στην με αρ. δήλωσης ... (αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος **Φ.Π. φορολογικού έτους 2014** από την οποία προέκυψε φόρος.

-Με την με αρ. δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2015**, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος **συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 90,70€**, έναντι του αρχικού χρεωστικού ποσού **45,53€**, λόγω ανακριβούς υποβολής αρχικής δήλωσης και εν συνεχεία οίκοθεν υποβολής από την ανωτέρω αρμόδια φορολογική αρχή στις 23.06.2021 της 1ης τροποποιητικής δήλωσης **φορολογικού έτους 2015**, με την οποία συμπληρώθηκε στον κωδ. 321 «άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις από ασφαλιστικές εισφορές» επιπλέον το ποσό των **1.885,68€** που έλαβε ως σύνταξη γήρατος για το υπό κρίση έτος από το Τ.Ε.Α.Υ.Φ.Ε. (Ταμείο Επαγγελματικής Ασφάλισης Υπαλλήλων Φαρμακευτικής Εργασίας) με ΑΦΜ 097380931, το οποίο δεν είχε συμπεριληφθεί στην αρχική δήλωση του οικείου έτους.

- Με την υπ' αρ./**23-06-2021** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος **2015**, πρόστιμο άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ύψους 100,00 ευρώ, λόγω της μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης του οικείου έτους. Βάσει της Ε2162/2020 η φορολογική αρχή προέβη στην με αρ. δήλωσης **867** (αριθμός ειδοποίησης 15837/23-06-2021) **1^η τροποποιητική δήλωση** φορολογίας εισοδήματος Φ.Π. φορολογικού έτους **2015** από την οποία προέκυψε φόρος.

-Με την με αρ. δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης23-06-2021) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2016**, με βάση την **2^η τροποποιητική δήλωση** φορολογίας εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος **συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 229,45€**, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού **96,06€**, (της με αρ. δηλ./18.06.2021 **1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης**) λόγω ανακριβούς υποβολής αρχικής δήλωσης και εν συνεχεία οίκοθεν υποβολής από την ανωτέρω αρμόδια φορολογική αρχή στις 23.06.2021 της 2ης τροποποιητικής δήλωσης **φορολογικού έτους 2016**, με την οποία συμπληρώθηκε στον κωδ. 321 «άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις από ασφαλιστικές εισφορές» επιπλέον το ποσό των **1.644,60€** που έλαβε από το Τ.Ε.Α.Υ.Φ.Ε. (Ταμείο Επαγγελματικής Ασφάλισης Υπαλλήλων Φαρμακευτικής Εργασίας) με ΑΦΜ 097380931 και στον κωδ. 303 ««άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις» επιπλέον το ποσό των **2.053,05€** που έλαβε από τον Ε.Φ.Κ.Α. με ΑΦΜ 997072577 για το υπό κρίση έτος το οποίο δεν είχε συμπεριληφθεί στην αρχική δήλωση του οικείου έτους.

- Με την υπ' αρ. **2840/23-06-2021** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος **2016**, πρόστιμο άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ύψους 100,00 ευρώ, λόγω της μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης του οικείου έτους. Βάσει της Ε2162/2020 η φορολογική αρχή προέβη στην με αρ. δήλωσης **879** (αριθμός ειδοποίησης 15845/23-06-2021) **2^η τροποποιητική δήλωση** φορολογίας εισοδήματος Φ.Π. φορολογικού έτους **2016** από την οποία προέκυψε φόρος.

Οι ως άνω πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκαν οίκοθεν από την ανωτέρω αρμόδια φορολογική αρχή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της Ε 2162/2020 με βάση τις ηλεκτρονικά απεσταλμένες καταστάσεις, με τα αναδρομικά αποδοχών/συντάξεων του προσφεύγοντα, από τους αρμόδιους φορείς Ε.Φ.Κ.Α. Τ.Ε.Α.Υ.Φ.Ε. τα οποία καταβλήθηκαν εντός του 2017.

Λόγω της μη υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν νόμιμα στον προσφεύγοντα οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ.1 και παρ.2 του ν. 4174/2013, ύψους 100,00 ευρώ για κάθε έτος, 2011, 2014, 2015 και 2016.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση, κατά το έτος 2021 των προσβαλλόμενων πράξεων προστίμων και φόρου εισοδήματος για τα έτη 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 και 2016.
- Μη νόμιμη η οίκοθεν τροποποίηση από τη Δ.Ο.Υ. των προσβαλλόμενων πράξεων και η επιβολή φόρων και προστίμων.
- Μη τήρηση της διαδικασίας του άρθρου 34 του Ν 4174/2013, κατά το χρόνο έκδοσης της υπό κρίση πράξης.
- Μη τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης
- Παραβίαση της αρχής προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της αρχής της χρηστής διοίκησης, αρχής ισότητας και καλής πίστης.
- Μη νόμιμος ο καταλογισμός τόκων άρθρου 53 ΚΦΔ .

Επειδή, στο άρθρο 19 του Ν 4174/2013 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 του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν 4174/2013 " 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 διάθεση 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, υπό το καθεστώς του ΚΦΔ (σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς υπό το ν. 2238/94) παρέχονται πλέον ευρύτατες δυνατότητες στη Φορολογική Διοίκηση να αποστεί από τα δεδομένα της φορολογικής δήλωσης, εν συνόλω ή μερικώς, με βάση άλλα διαθέσιμα στοιχεία. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι κατά κύριο λόγο τα διαθέσιμα στη Φορολογική Διοίκηση στοιχεία από ηλεκτρονική πληροφόρηση (σχετ. η ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1022/2014 «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων) για διασταύρωση πληροφοριών» (Β' 179), είτε πρόκειται για υποβαλλόμενες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, είτε για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τρίτα πρόσωπα, οι οποίες είναι δυνατό να περιέχουν στοιχεία για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογούμενου. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ι. Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 826).

Επειδή, ακολούθως, με την εγκύκλιο Ε 2162/2020, με θέμα την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ. ορίζεται ότι :

« 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 τις 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 A.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 taxinet 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. 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 παραγράφου του άρθρου 36 ΚΦΔ.».

Επειδή, στην ΠΟΛ.1068/12-04-2018 (ΦΕΚ Β' 1319/17-04-2018) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, 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 2017, καθώς και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις των φορολογικών ετών 2015 και 2016....

Άρθρο 3 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

....5. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, 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 στην Δ.Ο.Υ εκτός των δηλώσεων που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις, οι οποίες για το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής 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.

Επειδή, στην παρ. 11 εδάφιο 1^ο του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994:

«1. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του ν. 2523/97:

«5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του ν. 4174/2013:

«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 προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 1 του ν. 4174/2013:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή στην παρ. 8 της ΠΟΛ. 1172/14.11.2017 αναφέρεται 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 Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1174/2014 εγκυκλίου ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τη ΔΕΑΦ Α 1146654/10-11-2015 "... Όπως προκύπτει από το ανωτέρω σχετικό, σε συνταξιούχους της ΕΥΔΑΠ χορηγήθηκαν αναδρομικές αποδοχές προηγούμενων ετών μέσα στο έτος 2014 και κατόπιν εξωδικαστικού συμβιβασμού. Για τα αναδρομικά αυτά

ποσά, τα οποία αφορούσαν τα οικονομικά έτη 2005 έως και 2014 (χρήσεις ετών 2004 έως και 2013), οι εν λόγω φορολογούμενοι υπέβαλλαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικές δηλώσεις για τα έτη αυτά βάσει και της σχετικής βεβαίωσης που τους χορηγήθηκε από την υπηρεσία τους. Περαιτέρω, κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων αυτών προέκυψαν χρεωστικά ποσά φόρου.

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ.4 του παρόντος οι ως άνω συμπληρωματικές-τροποποιητικές δηλώσεις παραλαμβάνονται χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους 2015 (ήτοι μέχρι τις 31.12.2015) στο οποίο και εκδόθηκε η σχετική βεβαίωση των αναδρομικών. Βάσει των αναφερομένων στην παρ.3 του παρόντος τα αναδρομικά αυτά εισοδήματα φορολογούνται και συνεπώς ορθώς εκκαθαρίστηκαν οι ανωτέρω συμπληρωματικές-τροποποιητικές δηλώσεις που υπέβαλλαν οι φορολογούμενοι για τα οικονομικά έτη 2005 έως και 2014. Στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ισχύει μέχρι και την 31.12.2020 δηλαδή παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής των ως άνω συμπληρωματικών-τροποποιητικών δηλώσεων.

Επειδή, με τη ΔΕΑΦ Α 166791 ΕΞ 2020 ΕΜΠ δόθηκαν οδηγίες προς τις ΔΟΥ για τον χειρισμό υποθέσεων αναδρομικών εισοδημάτων από μισθούς και συντάξεις στο πλαίσιο δράσης της Διεύθυνσης Φορολογικής Συμμόρφωσης, όπου ορίζεται ότι "Με την Ε.2150/2020 εγκύκλιο δόθηκαν οδηγίες σχετικά με τις υποθέσεις που αφορούν σε αναδρομικά εισοδήματα για τα οποία οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και τα εκκαθαριστικά σημειώματα εκδίδονται από την 1.1.2020 και μετά.

Με την Ε.2162/2020 εγκύκλιο δόθηκαν οδηγίες για την έκδοση πράξεων διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση στοιχεία και πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ.

Στο πλαίσιο δράσεων της Διεύθυνσης Φορολογικής Συμμόρφωσης εστάλησαν σε φορολογούμενους ειδοποιήσεις, προκειμένου να υποβάλλουν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (τροποποιητικές ή αρχικές) για αναδρομικές αποδοχές που εισέπραξαν για τις οποίες η βεβαίωση αποδοχών έχει εκδοθεί από το έτος 2015 και μετά.....

Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι δεν έχουν ανταποκριθεί στην πρόσκληση/ειδοποίηση που έχουν λάβει για την φορολογική τους συμμόρφωση, οι Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να προβαίνουν άμεσα

σε οίκοθεν εκκαθάριση με την έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου (εκκαθαριστικό σημείωμα), στο έτος που ανάγεται το εισόδημα, με βάση στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η φορολογική διοίκηση, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ τηρώντας τη φθίνουσα σειρά ταξινόμησης των αναρτημένων αρχείων.

Η ανάρτηση των Πράξεων προσδιορισμού του φόρου (εκκαθαριστικά σημειώματα) θα πρέπει να έχει γίνει μέχρι την 21.12.2020 (σχετ. Ο ΔΕΛ Η 1130255 ΕΞ 2020/05.11.2020). Οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου που εκδίδονται με βάση τα ανωτέρω αναρτώνται στην θυρίδα του φορολογουμένου στην προσωποποιημένη πληροφόρηση στο myTAXISnet της ΑΑΔΕ, και ταυτόχρονα αποστέλλεται στο φορολογούμενο ηλεκτρονική ειδοποίηση στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση. Η πράξη προσδιορισμού φόρου (εκκαθαριστικό σημείωμα) αναρτάται μαζί με επιστολή αιτιολόγησής της (επισυνάπτεται υπόδειγμα) ώστε να πληρούται η προϋπόθεση του άρθρου 64 ΚΦΔ. Ενδεικτικά ως αιτιολογία θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί η φράση «το έτος XXXX λάβατε αναδρομικά μισθών/συντάξεων, με βάση τη βεβαίωση αποδοχών και συντάξεων που έστειλε ηλεκτρονικά στην υπηρεσία μας ο αρμόδιος φορέας που τα κατέβαλε, για τα οποία δεν υποβάλλατε όπως είχατε υποχρέωση δήλωση φορολογίας εισοδήματος.» Σημειώνεται ότι η επιστολή αιτιολόγησης αποτελεί έγγραφο, με αριθμό πρωτοκόλλου, που απευθύνεται στον φορολογούμενο και είναι αναπόσπαστο μέρος της πράξης προσδιορισμού φόρου.”.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την

αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), το άρθρο 28, το οποίο ρυθμίζει τη προβλεπόμενη διαδικασία κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου (διορθωτικός προσδιορισμός).

Επειδή, όπως έχει κριθεί με τις αριθ. 1724/2005 και 3134/2003 αποφάσεις ΣΤΕ : “ ... το εύρος εφαρμογής του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας συμπίπτει με εκείνο του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και επομένως η διάταξη αυτή δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν”.

Επειδή, από τις πιο πάνω αποφάσεις προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος του διοικουμένου. Εάν αυτά λαμβάνονται κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε βλάβη που προκαλούν προέρχεται απευθείας από το νόμο ως “αυτόματη” συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του ενδιαφερομένου, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν ασκεί καμία επιρροή. Και αυτό γιατί η προηγούμενη ακρόαση έχει νόημα μόνο εάν μπορεί να επηρεάσει την κρίση του αποφασίζοντος οργάνου και τελικά να επιδράσει με οποιαδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειάς του ή στο χρόνο εκδήλωσής της. Στην περίπτωση που το τελευταίο είναι υποχρεωμένο από το νόμο να προβεί στην ενέργεια ή να λάβει το δυσμενές μέτρο με μόνη προϋπόθεση τη συνδρομή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία δεν επιδέχονται αμφισβήτηση και ταυτόχρονα δεν υπάρχει περιθώριο αξιολόγησης για το εάν εμπίπτουν σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, τότε ομιλούμε για απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, που καθιστά συνταγματικά ανεκτή την παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα: α) τη με αρ. δήλωση 113967/17.07.2012 φορολογίας εισοδήματος οικ. Έτους 2012 από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό πληρωμής 417,93€, β) τη με αρ. δήλωση 146527/30.09.2013 φορολογίας εισοδήματος οικ.

Έτους 2013 από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό πληρωμής 1.065,57€, γ) τη με αρ. δήλωση 174791/08.07.2014 φορολογίας εισοδήματος οικ. Έτους 2014 από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό πληρωμής 609,63€, δ) τη με αρ. δήλωση 156751/27.07.2015 φορολογίας εισοδήματος φορολογικού Έτους 2014 από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό πληρωμής 884,71€, ε) τη με αρ. δήλωση 175095/05.07.2016 φορολογίας εισοδήματος φορολογικού Έτους 2015 από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό πληρωμής 45,53€ και στ) τη με αρ. δήλωση 181411/11.07.2017 φορολογίας εισοδήματος φορολογικού Έτους 2016 από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό πληρωμής 96,06€.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από την εικόνα αποδοχών και συντάξεων που απέστειλαν ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση οι αρμόδιοι φορείς (Τ.Ε.Α.Υ.Φ.Ε. (Ταμείο Επαγγελματικής Ασφάλισης Υπαλλήλων Φαρμακευτικής Εργασίας) με ΑΦΜ 097380931 και Ε.Φ.Κ.Α. με ΑΦΜ 997072577) εισέπραξε το έτος 2017 αναδρομικά συντάξιμων αποδοχών(κύριες και επικουρικές) που αφορούν τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014 και φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 ύψους **2.766,06€, 3.150,00€, 2.450,00€, 2.160,00€, 1.885,68€ και 3.697,65€ αντίστοιχα**, για τα οποία δεν υπέβαλε, όπως είχε υποχρέωση, τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στα έτη που αναλογούν.

Επειδή, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης δεν προβλέπεται, εν προκειμένω, καθώς η πράξη διοικητικού προσδιορισμού εκδίδεται με βάση στοιχεία που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν από το φορολογούμενο (στοιχεία που παρέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος βάσει υποβληθείσας δήλωσης ή στοιχεία που έχει στη διάθεση της η φορολογική αρχή και αποστέλλονται σ' αυτήν από τους φορείς μισθοδοσίας). Έδαφος άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης υφίσταται στις περιπτώσεις κυρώσεων για τον καθορισμό του ύψους των οποίων καταλείπεται στην Διοίκηση ευχέρεια επιμέτρησης ανάλογα με την βαρύτητα και τις συνθήκες διάπραξης της παράβασης, γεγονός που δε συντρέχει εν προκειμένω, καθώς η διοίκηση δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα και η διοικητική πράξη εκδίδεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων, μή συνδεομένων προς υποκειμενική συμπεριφορά.(ΣτΕ 565/2005)

Συνεπώς ο ισχυρισμός περί μη τήρησης της συνταγματικής αρχής της προηγούμενης ακρόασης κατά την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τις τροποποιητικές δηλώσεις ετών 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 και 2016, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί υποχρέωσης της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (άρθρο 34 Ν 4174/2013), αυτός θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς πλέον των διατάξεων του προαναφερόμενου άρθρου περί της δυνατότητας έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, υπάρχει και η δυνατότητα έκδοσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν 4174/2013, όπως εν προκειμένω, η οποία συνοδεύεται από επιστολή αιτιολόγησης, η οποία αναφέρει ειδικά τα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Επειδή, δε γεννάται ζήτημα παραγραφής, καθόσον για τα αναδρομικά που καταβλήθηκαν εντός του έτους 2017, η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων ήταν η 31/12/2018, ανεξάρτητα από το έτος που αφορούσαν τα αναδρομικά εισοδήματα. Ο χρόνος παραγραφής ξεκινά την 31/12/2018 και συμπληρώνεται την 31/12/2023, εφαρμοζόμενων των προαναφερόμενων διατάξεων της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 και της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994. Συνεπώς η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013, στις 23.06.2021 για τα έτη 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 και 2016, έγινε εντός του προβλεπόμενου χρόνου των πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής δήλωσης για τα εισοδήματα αυτά και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, υπό το πλέγμα των αναφερθεισών διατάξεων και πραγματικών περιστατικών συνάγεται ότι ορθώς επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00€, για κάθε έτος 2011, 2014, 2015 και 2016, ήτοι 400,00€ (100,00 x 4), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013, λόγω μη υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων των αντίστοιχων ετών.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή

τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με τη φορολόγηση του επιδόματος της ειδικής επιδότησης ανεργίας.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή, μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκλήθηκε από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κ.λ.π.

Συνεπώς δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Επειδή, η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθήσει τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, όπως αυτές διατυπώνονται μέσω των ερμηνευτικών εγκυκλίων χωρίς να εξετάζει τη «συνταγματικότητα» ή όχι αυτών, αρμοδιότητα που εναπόκειται στη δικαστική εξουσία.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρανόμως του καταλογίσθηκαν ποσά στη στήλη συμβεβαιούμενα ποσά, τόσο στον ίδιο όσο και στην αποβιώσασα σύζυγό του του με ΑΦΜ(θανούσα στις 15.05.2016), συγκεκριμένα:

- στη με αρ.δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος βάση της 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης οικ. Έτους 2012 το ποσό των **1,43€** στη σύζυγό του .

- στη με αρ. δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος βάση της 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης οικ. Έτους 2013 το ποσό των **17,02€** στη σύζυγό του και το ποσό των **319,78€ (18,01€ – 337,79€)** στον ίδιο τον προσφεύγοντα.

- στη με αρ. δήλωσης(αριθμός ειδοποίησης23-06-2021) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος βάση της 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, το ποσό των **342,94€** στον ίδιο τον προσφεύγοντα.

Επειδή, τα ποσά που βεβαιώθηκαν με τα εκδοθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα εμφανίζονται αναλυτικά στους παρακάτω πίνακες:

Οικον. Έτος 2012	Συμβεβαιούμενα ποσά υπόχρεου-Εισφορά ΕΛΓΑ	Συμβεβαιούμενα ποσά συζύγου- Πρόσθετος φόρος
Αρχική δήλωση / 17.07.2012	18,19	-
1 ^η τροπ.δηλ. / 19.05.2015	18,19	0,88
2 ^η τροπ.δηλ. / 29.12.2020	18,19	0,88
3 ^η τροπ.δηλ..... / 23.06.2021	18,19	1,43

Οικον. Έτος 2013	Συμβεβαιούμενα ποσά υπόχρεου- Εισφορά ΕΛΓΑ, Πρόσθετος φόρος	Συμβεβαιούμενα ποσά συζύγου- Πρόσθετος φόρος
Αρχική δήλωση / 30.09.2013	18,01	-
1 ^η τροπ.δηλ. / 19.05.2015	22,01	0,42
2 ^η τροπ.δηλ. / 29.12.2020	293,99	16,45
3 ^η τροπ.δηλ..... / 23.06.2021	337,79	17,02

Οικον. Έτος 2014	Συμβεβαιούμενα ποσά υπόχρεου- Εισφορά ΕΛΓΑ, Πρόσθετος φόρος	Συμβεβαιούμενα ποσά συζύγου
Αρχική δήλωση / 08.07.2014	18,01	-
1 ^η τροπ.δηλ. / 29.12.2020	262,81	-
2 ^η τροπ.δηλ. / 23.06.2021	342,94	-

Αναφορικά με το οικ. έτος 2012 τα συμβεβαιούμενα ποσά του προσφεύγοντος ύψους 18,19€ αφορούν εισφορά ΕΛΓΑ και είχε ήδη βεβαιωθεί με το αρχικό εκκαθαριστικό σημείωμα ΦΠ και ως εκ τούτου δεν επιβάλλεται το πρώτον με την προσβαλλόμενη πράξη. Ακολουθώς η διαφορά στο φόρο εκπροθέσμου που καταλογίστηκε με την προσβαλλόμενη πράξη στη σύζυγο του προσφεύγοντος ύψους 0,55€ οφείλεται στον διαφορετικό επιμερισμό των ασφαλίσεων κατ'

αναλογία με το ύψος εισοδήματος των συζύγων και κατ' επέκταση του ποσού μείωσης φόρου εισοδήματος.

Αναφορικά με το οικ. έτος 2013 τα συμβεβαιούμενα ποσά του προσφεύγοντος ύψους 337,79€ αναλύονται ως ακολούθως: 1) Ποσό ύψους 18,01€ αφορούν εισφορά ΕΛΓΑ είχε ήδη βεβαιωθεί με το αρχικό εκκαθαριστικό σημείωμα ΦΠ του οικείου έτους και ως εκ τούτου δεν επιβάλλεται το πρώτον με την προσβαλλόμενη πράξη. Περαιτέρω οι πρόσθετοι φόροι ύψους 43,80€ που αφορούν την προσβαλλόμενη πράξη (δεδομένου ότι το ποσό των 275,98€ είχε ήδη επιβληθεί με την προηγούμενη πράξη) νομίμως επιβλήθηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν. 2523/97 επί της διαφοράς του φόρου. Ακολούθως η διαφορά στο φόρο εκπροθέσμου που καταλογίστηκε με την προσβαλλόμενη πράξη στη σύζυγο του προσφεύγοντος ύψους 0,55€ οφείλεται στον διαφορετικό επιμερισμό των ασφαλίσεων κατ' αναλογία με το ύψος εισοδήματος των συζύγων και κατ' επέκταση του ποσού μείωσης φόρου εισοδήματος.

Αναφορικά με το οικ. έτος 2014 τα συμβεβαιούμενα ποσά του προσφεύγοντος ύψους 342,94€ αναλύονται ως ακολούθως: 1) Ποσό ύψους 18,01€ αφορούν εισφορά ΕΛΓΑ είχε ήδη βεβαιωθεί με το αρχικό εκκαθαριστικό σημείωμα ΦΠ του οικείου έτους και ως εκ τούτου δεν επιβάλλεται το πρώτον με την προσβαλλόμενη πράξη. Περαιτέρω οι πρόσθετοι φόροι ύψους 80,13€ που αφορούν την προσβαλλόμενη πράξη (δεδομένου ότι το ποσό των 244,80€ είχε ήδη επιβληθεί με την προηγούμενη πράξη) νομίμως επιβλήθηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν. 2523/97 επί της διαφοράς του φόρου.

Επειδή στο άρθρο 1§1 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997) ορίζεται ότι: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

- α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης».

Επειδή, εις ό,τι αφορά σε υποχρεώσεις του κληρονομουμένου για φόρους, τέλη, δασμούς, εισφορές κλπ., η Διοίκηση μπορεί ακώλυτα να στραφεί κατά των καθολικών του διαδόχων και

να αξιώσει την καταβολή τους. Έτσι, σε περίπτωση που η υποχρέωση αυτή πηγάζει από φορολογική ή άλλη υποβληθείσα στη Διοίκηση δήλωση του εκλιπόντος ή των κληρονόμων του, τότε ακολουθείται, άνευ ετέρου, η διαδικασία εκκαθάρισης και είσπραξης της σχετικής φορολογικής ή άλλης χρηματικής υποχρέωσης του θανόντος, αφού προηγηθεί, ασφαλώς, η κατανομή της επί τη βάση του άρθρου 1885 Α.Κ., δηλαδή ανάλογα με τη κληρονομική μερίδα κάθε κληρονόμου, συνεπώς ο προσφεύγων, ως κληρονόμος, ευθύνεται για τις οφειλές της θανούσας συζύγου του.

Επειδή, οι τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ, ανάγονται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης, οπότε κατά της πράξης είναι δυνατή μόνο η άσκηση ανακοπής σύμφωνα με τα άρθρα 217 επόμενα του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) και 73 του Κ.Ε.Δ.Ε.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ως προς τη επιβολή τόκων άρθρου 53 του ΚΦΔ για τη σύζυγό του και για τον ίδιο είναι προδήλως αβάσιμος, και πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **30.08.2021** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, και την επικύρωση: α) του με αριθμό δήλωσης(αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση **οικονομικού έτους 2012** και κατά της με αρ./**23.06.2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, **οικονομικού έτους 2012**, β) του με αριθμό δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης23-06-2021) ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση **οικονομικού έτους 2013**, γ) της με αριθμό δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση **οικονομικού έτους 2014**, δ) της με αριθμό δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης 15826/23-06-2021) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση **φορολογικού έτους 2014** και κατά της με αρ./**23.06.2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, **φορολογικού έτους 2014**, ε) της με αριθμό δήλωσης(αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση **φορολογικού έτους 2015** και κατά της με αρ./**23.06.2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, **φορολογικού έτους 2015** και στ) της με αριθμό δήλωσης(αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) πράξης

διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους **2016** και κατά της με αρ./**23.06.2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους **2016**, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης

Οικονομικό έτος 2012	Ποσό
Το με αρ. δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021) ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων με βάση την 3 ^η τροποποιητική δήλωση	Τελικό Χρεωστικό: 449,09€

Οικονομικό έτος 2013	Ποσό
Το με αρ. δήλωσης ... (αριθμός ειδοποίησης23-06-2021) ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων με βάση την 3 ^η τροποποιητική δήλωση	Τελικό Χρεωστικό: 2.163,79€

Οικονομικό έτος 2014	Ποσό
Η αρ. δήλωσης(αριθμός ειδοποίησης ../23-06-2021) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 2 ^η τροποποιητική δήλωση	Τελικό Χρεωστικό: 1.890,71€

Φορολογικό έτος 2014	Ποσό
Η αρ. δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης .../23-06-2021) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 2 ^η τροποποιητική δήλωση	Τελικό Χρεωστικό: 693,43€

Φορολογικό έτος 2015	Ποσό
Η αρ. δήλωσης ... (αριθμός ειδοποίησης .../23-06-2021)πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1 ^η τροποποιητική δήλωση	Τελικό Χρεωστικό: 90,70€

Φορολογικό έτος 2016	Ποσό
Η αρ. δήλωσης (αριθμός ειδοποίησης/23-06-2021)	Τελικό Χρεωστικό: 229,45€

πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 2 ^η τροποποιητική δήλωση	
--	--

- Η με αρ. .../23.06.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013
για το έτος 2011 ποσό : 100,00€

- Η με αρ./23.06.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013
για το έτος 2014 ποσό: 100,00€

- Η με αρ./23.06.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013
για το έτος 2015 ποσό: 100,00€

- Η με αρ. .../23.06.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013
για το έτος 2016 ποσό: 100,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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