



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13-04-2022

Αριθμός απόφασης: 1165

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604538

Email: 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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

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

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός αρ., Τ.Κ. κατά της με ημερομηνία έκδοσης 26-11-2021 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, βάσει της με αριθμό/2021 οίκοθεν 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υπαιτιότητας φορολογούμενου του οικείου φορολογικού έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με ημερομηνία έκδοσης 26-11-2021 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, βάσει της με αριθμό/2021 οίκοθεν 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υπαιτιότητας φορολογούμενου του οικείου φορολογικού έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Επί της από 14-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε 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:

Η Φορολογική Διοίκηση, κατ' εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 32 παρ. 2 και 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και, ειδικότερα, λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία αναφορικά με αναδρομικά κύριας σύνταξης, τα οποία εισπράχθηκαν από τον προσφεύγοντα το έτος 2015, αναρτήθηκαν από τον αρμόδιο συνταξιοδοτικό του φορέα το έτος 2016 με τη βεβαίωση αποδοχών της περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015 και αφορούν στο φορολογικό έτος 2014, φορολογητέου ποσού ύψους 6.122,80€, εξέδωσε, κατόπιν υποβολής της με αριθμό/2021 οίκοθεν 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υπαιτιότητας φορολογούμενου φορολογικού έτους 2014:

Τη με ημερομηνία έκδοσης 26-11-2021 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου (Α.Χ.Κ./....) του οικείου φορολογικού έτους (2014) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, με την οποία προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 3.040,76€ έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού φόρου ύψους 267,20€, ήτοι προέκυψε σε βάρος του διαφορά φόρου προς καταβολή ποσού ύψους 2.773,56€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) να γίνει δεκτή η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή του, β) να παύσει η αναζήτηση διοικητικών κυρώσεων σε βάρος του για την ως άνω αποδιδόμενη αιτία και γ) να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, η οποία εκδόθηκε από την εν λόγω φορολογική αρχή κατόπιν υποβολής οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για αναδρομικά κύριας σύνταξής του, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Παραβίαση προδικασίας του Ν. 4174/2013 και του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.
- Παραγραφή αξίωσης Δημοσίου - Έλλειψη νέων στοιχείων για την παράταση αυτής από πενταετή σε δεκαετή.
- Για την 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 να γίνεται και κοινοποίηση αυτής στο βαρυνόμενο πρόσωπο.
- Η βεβαίωση αποδοχών/συντάξεων για τα αναδρομικά ποσά που έλαβε αναρτήθηκε το έτος 2015 με βάση τη βεβαίωση αποδοχών/συντάξεων της περιόδου από 01-01-2014 έως 31-12-2014. Ως εκ τούτου, είχε υποχρέωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης μέχρι την 31^η-12-2015, ενώ η παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για καταλογισμό φόρου λήγει εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι την 31^η-12-2020. Επομένως, η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος πρέπει να ακυρωθεί, καθώς η τελευταία εκδόθηκε εντός του έτους 2021, ήτοι μετά την παρέλευση του έτους της παραγραφής.

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος, όπως αυτή ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ορίζεται ότι:

«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 8 «Φορολογικό έτος» του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2015, ορίζεται ότι:

«1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. ...

2. ...

3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

4. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 «Ορισμοί» του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο καταβολής στον προσφεύγοντα του ως άνω ποσού αναδρομικών (εντός του 2015), ορίζεται ότι:

«Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως:

α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε.,

β) ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο καταβολής στον προσφεύγοντα του ως άνω ποσού αναδρομικών (εντός του 2015), ορίζεται ότι:

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

2. ...

3. ...

4. ...

5. ...

6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ...

7. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του Ν.4174/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, ορίζεται ότι:

«5. Για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την 1.1.2014, ανεξάρτητα από τη χρήση, την περίοδο, τη φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση την οποία αφορούν, διενεργείται άμεσος προσδιορισμός του φόρου ή εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του Ν.4174/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, 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 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, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τη με αριθμό Ε. 2162/13-10-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ.»:

«...

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 ΑΑΔΕ,
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 Κ.Φ.Δ., 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.

Β. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιολόγηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών που ζητούνται για τη συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης.

...

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

8. ...

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 Κ.Φ.Δ.. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. ...

11. ...».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων, προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε τύπος αναφορικά με τη διαδικασία έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης που είναι ουσιώδης και ειδικότερα ότι δεν τηρήθηκε το δικαίωμά του σε προηγούμενη ακρόαση, αφού, ενώ από τις διατάξεις των άρθρων 28 του Ν. 4174/2013 και 6 του Ν. 2690/1999, που αποτελούν έκφανση της συνταγματικής επιταγής του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, ευθέως προκύπτει ότι η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της, αφού πριν την έκδοσή της δεν του παρασχέθηκε η δυνατότητα ακρόασής του, αν και με αυτήν του καταλογίστηκε φόρος βάσει στοιχείων άλλων, πέραν εκείνων που περιλαμβάνονταν στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματός του, που βρέθηκαν σε διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος, καθώς:

α) Όπως προκύπτει από τη συνδυασμένη εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων, ο οφειλόμενος για κάθε υπόχρεο πρόσωπο φόρος εισοδήματος υπολογιζόταν βάσει των στοιχείων των συνολικών εισοδημάτων του κατά την 31^η Δεκεμβρίου εκάστου ημερολογιακού έτους, όπως αυτά προέκυπταν αφενός από την αντίστοιχη δήλωση φορολογίας εισοδήματός του οικείου έτους, ήτοι βάσει στοιχείων που είχαν ήδη παρασχεθεί από τα υπόχρεα - φορολογούμενα πρόσωπα στις εν λόγω φορολογικές τους δηλώσεις και τα είχε στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση, και αφετέρου από τις σχετικές βεβαιώσεις που είχαν εκδοθεί και αποσταλεί στη Φορολογική Διοίκηση από τους φορείς που κατέβαλαν τα οικεία ποσά στα πρόσωπα αυτά (πρβλ. «διοικητικός προσδιορισμός φόρου», άρθρο 32 παρ. 2 Ν. 4174/2013). Επομένως, οι πράξεις (διοικητικού) προσδιορισμού φόρου εκδίδονταν βάσει υφιστάμενων στοιχείων (εισοδημάτων κ.ά.) που είχαν παράσχει τα ίδια τα υπόχρεα - φορολογούμενα πρόσωπα ή οι φορείς που είχαν προβεί στις σχετικές πληρωμές - καταβολές, κατά δέσμια αρμοδιότητα της Διοίκησης (εν προκειμένω, της αρμοδιότητάς της περί προσδιορισμού της

φορολογικής υποχρέωσης δι' εκκαθαρίσεως της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης, συνυπολογιζομένων των όποιων ποσών καταβάλλονταν σε μεταγενέστερο χρόνο, για το ίδιο όμως οικείο έτος, από τους φορείς καταβολής), χωρίς να τίθεται ζήτημα διακριτικής της ευχέρειας κατά την έκδοσή τους ή υποχρέωσης επιμέτρησης κατόπιν συνεκτίμησης και στάθμισης διαφόρων στοιχείων - παραγόντων, ώστε να είναι υποχρεωτική, εξ αυτού του λόγου και μόνο, η τήρηση του δικαιώματος ακρόασης. Για το λόγο αυτό, δεν ετίθετο ζήτημα περαιτέρω ακρόασης των υπόχρεων - φορολογουμένων προσώπων πριν την έκδοση των σχετικών πράξεων σε βάρος τους, αφού όλα τα κρίσιμα στοιχεία που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τον υπολογισμό του προς επιβολή φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων είχαν ήδη παρασχεθεί είτε από αυτά είτε από τους φορείς καταβολής.

και

β) Εξάλλου, ο προσφεύγων δεν αναφέρει εν προκειμένω, και δη κατά τρόπο ειδικό, λεπτομερή και συγκεκριμένο, στοιχεία ή γεγονότα πέραν των όσων αυτός είχε ήδη επικαλεστεί («δηλώσει») με την οικεία (αρχική) δήλωση φορολογίας εισοδήματός του, ούτε και προσκομίζει σχετικά υποστηρικτικά («αποδεικτικά») έγγραφα πέραν των όσων είχε ήδη συνυποβάλει («συμπροσκομίσει») με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματός του αυτή, τα οποία θα είχε προβάλει και θα είχε προσκομίσει, αντίστοιχα, αν είχε κληθεί σε ακρόαση πριν την έκδοση και κοινοποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, και τα οποία, συναξιολογούμενα με τα υπόλοιπα στοιχεία και έγγραφα της υπόθεσης, θα είχαν επηρεάσει κατά τρόπο λιγότερο επαχθή για τον ίδιο το περιεχόμενο της πράξης αυτής («ουσιώδεις ισχυρισμοί» και «ουσιώδη αποδεικτικά μέσα»).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του Ν. 4174/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο καταβολής στον προσφεύγοντα του ως άνω ποσού αναδρομικών (εντός του 2015), ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. ...

3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της με αριθμό ΠΟΛ. 1088/17-04-2015 απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «1. Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου και καταβολή του φόρου. 2. Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2014, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή» (ΦΕΚ 763/τ. Β' /30-04-2015), όπως αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία καταβολής στον προσφεύγοντα του ως άνω ποσού αναδρομικών (εντός του 2015):

«Άρθρο 1

Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013 ...), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως τις 30.06.2015. ...

2. ... Όλες οι αρχικές και τροποποιητικές, εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου.

3. ...

Άρθρο 3

Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

1. ...

...

4. ... Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με **αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών**, αυτές θα παραλαμβάνονται **χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. ...**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της με αριθμό ΠΟΛ. 1041/04-04-2016 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή» (ΦΕΚ 926/τ. Β' /05-04-2016), όπως ίσχυαν για ποσά εισπραχθέντα εντός του 2015:

«Άρθρο 1

Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013 ...), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. ... Οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου έως 30.12.2016. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής οι παραπάνω δηλώσεις θα υποβάλλονται αποκλειστικά χειρόγραφα στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ..

2. ...

Άρθρο 3

Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

1. ...

3. Κατά την υποβολή των δηλώσεων ... Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με **αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών**, αυτές θα παραλαμβάνονται **χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν**, κατά περίπτωση, **οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. ...**.

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1083/10-05-2018 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται λόγω επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών από μισθωτή εργασία και συντάξεις» αναφέρεται ότι:

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

α) ...

β) Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις όπως και αυτές που υποβάλλονται εξαιτίας λάθους του εργοδότη ή του ταμείου κοινωνικής ασφάλισης και όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των αποδοχών ή συντάξεων, θεωρούνται εμπρόθεσμες και υποβάλλονται χωρίς κυρώσεις εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν από τον εκκαθαριστή οι διορθωτικές βεβαιώσεις αποδοχών - συντάξεων.

γ) ...».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν για το υπό κρίση φορολογικό έτος (2014), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι η 31^η Δεκεμβρίου εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του Ν. 4174/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την 31-12-2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014), ορίζεται ότι:

«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.».

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη με αριθμό πρωτοκόλλου/14-12-2021/11-02-2022 οικεία έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 2): «... από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με τα αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών/συντάξεων, τα οποία υπέβαλαν ηλεκτρονικά το έτος 2016 οι φορείς που τις κατέβαλαν, προκύπτει ότι ο προσφεύγων, αν και εισέπραξε το έτος 2015 αναδρομικά μισθών/συντάξεων προηγούμενων ετών, δεν υπέβαλε τη σχετική δήλωση ως όφειλε, αφού ο φορολογούμενος υπέχει αυτοτελή και διακριτική υποχρέωση δήλωσής τους, ... το εισόδημα αυτό δεν συμπεριλήφθηκε ούτε στη δήλωση του οικονομικού έτους 2015 (ήτοι φορολογικού έτους 2014), ούτε σε κάποια άλλη δήλωση μεταγενέστερων ετών ...».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων, προβάλλει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για τα αναδρομικά ποσά κύριας σύνταξης που του καταβλήθηκαν και στα οποία αφορά η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη έχει παραγραφεί.

Επειδή, η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι από τη συνδυαστική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγεται ότι σε μια περίπτωση, όπως η υπό κρίση, στην οποία δεν έχει υποβληθεί από το φορολογούμενο πρόσωπο δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία να δηλώνεται στη Φορολογική Διοίκηση το ποσό αναδρομικών αποδοχών (και συγκεκριμένα κύριας σύνταξης), το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο για το ποσό αυτό παραγράφεται πέντε (5) έτη από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου έπρεπε να υποβληθεί, εμπρόθεσμα, δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για αυτό. Συνεπώς, εν προκειμένω, δεδομένου ότι, κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις, δήλωση φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για το ως άνω ποσό μπορούσε να υποβληθεί εμπρόθεσμα το αργότερο μέχρι την 31^η-12-2016 (αφού το ποσό αυτό εισπράχθηκε μόλις εντός του έτους 2015 και, ως εκ τούτου, δεν αποτελούσε στοιχείο που προϋφίσταντο και απλώς γνωστοποιήθηκε στη Φορολογική Διοίκηση εντός του έτους 2016 με την ανάρτηση από το συνταξιοδοτικό φορέα του προσφεύγοντος της σχετικής βεβαίωσης με τη βεβαίωση αποδοχών της περιόδου από

01-01-2015 έως 31-12-2015), το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο για αυτό παραγραφόταν την 31^η-12-2021.

Επειδή, αναλυτικότερα, στην προκειμένη περίπτωση, η βεβαίωση αποδοχών για τα αναδρομικά ποσά κύριας σύνταξης που έλαβε ο προσφεύγων το έτος 2015 και αφορούν στο φορολογικό έτος 2014 **αναρτήθηκε** από τον αρμόδιο συνταξιοδοτικό του φορέα **το έτος 2016** με τη βεβαίωση αποδοχών της περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015 και, ως εκ τούτου, ο τελευταίος φέρονταν υπόχρεος προς υποβολή της σχετικής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους (2014) **έως και την 31^η-12-2016** με την προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου να λήγει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι την **31^η-12-2021**.

Επειδή, εν προκειμένω, η Φορολογική Διοίκηση **εξέδωσε** την προσβαλλόμενη με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 την **26^η-11-2021** και, εν συνεχεία, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης κοινοποιήθηκε νομίμως, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του Ν.4174/2013, στον προσφεύγοντα το αργότερο την **13^η-12-2021**, δεδομένου ότι, προκειμένου ο προσφεύγων να καταθέσει κατά αυτής την από 14-12-2021 υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, είχε λάβει γνώση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 τουλάχιστον μέχρι την προηγούμενη μέρα της εν λόγω κατάθεσης.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, η έκδοση και η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης πραγματοποιήθηκαν εμπρόθεσμα, ήτοι εντός της 5ετούς προθεσμίας της παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου και, ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 14-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση** της με ημερομηνία έκδοσης 26-11-2021 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, βάσει της με αριθμό/2021 οίκοθεν 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υπαιτιότητας φορολογούμενου του οικείου φορολογικού έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ..

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

Τελικό Χρεωστικό: 3.040,76€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσης 26-11-2021 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου (Α.Χ.Κ./.....) φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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 ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.