



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/04/2022

Αριθμός απόφασης: 1134

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
- 2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.**
- 3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

4. Την από 30.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, κατοίκου, κατά α) της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ)/23.11.2021 και αριθμό ειδοποίησης/23.11.2021, β) της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 της ίδιας Προϊσταμένης με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/23.11.2021 και αριθμό ειδοποίησης/23.11.2021 και γ) του από 23.11.2021 προστίμου άρθρου 54 ν.

4174/2013 (αριθμός ταυτότητας οφειλής, αριθμός ταμειακής βεβαίωσης/23.11.2021), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/23.11.2021 και αριθμό ειδοποίησης/23.11.2021 και β) διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 της ίδιας Προϊσταμένης με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/23.11.2021 και αριθμό ειδοποίησης/23.11.2021 και το αναφερθέν στην ανωτέρω παράγραφο 4 από 23.11.2021 πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013 (αριθμός ταυτότητας οφειλής, αριθμός ταμειακής βεβαίωσης/23.11.2021), των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της από 30.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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:

- 1) Με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ)/23.11.2021 και αριθμό ειδοποίησης/23.11.2021 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕΦΠ ποσού 2.453,72 €, πλέον 937,57 € συμβεβαιούμενων ποσών και 691,05 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 4.082,34 €.
- 2) Με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/23.11.2021 και αριθμό ειδοποίησης/23.11.2021 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕΦΠ ποσού 445,66 €, πλέον 77,76 € συμβεβαιούμενων ποσών και 318,54 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 841,96 €.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν λόγω καταβολής στον προσφεύγοντα, εντός του 2015, αναδρομικών κύριας σύνταξης από τον(ΑΦΜ), όπως προκύπτει από τη σχετική καρτέλα με τις αποδοχές έτους 2015 του προσφεύγοντος (σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες-φορείς μέχρι 31.12.2016) που τηρείται στα ηλεκτρονικά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), εκτύπωση της οποίας (καρτέλας) περιλαμβάνεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του.

- 3) Όπως προκύπτει από τις σχετικές καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) βρίσκονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, στις 23.11.2021 βεβαιώθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. β' ν.

4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. β' ν. 4174/2013) ύψους 100,00 € πλέον 2,40 € συνολικού ποσού τελών χαρτοσήμου (ΤΧ) και εισφοράς ΟΓΑ επ' αυτών (αριθμός ταυτότητας οφειλής, αριθμός ταμειακής βεβαίωσης/23.11.2021) λόγω της μη υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014, παρότι έλαβε εντός του 2015 αναδρομικά μισθών/συντάξεων που αφορούσαν στο 2013 και στο 2014 αντίστοιχα, και δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τις ως άνω πράξεις διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, αφενός από τις δηλώσεις αυτές (θα) προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου (χρεωστικές), αφετέρου ο προσφεύγων δεν ήταν υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων και του ως άνω προστίμου και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που κατέβαλε σε εξόφληση αυτών, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τις υπό κρίση χρήσεις 2013 και 2014 και συνακόλουθη ακυρότητα του επιβληθέντος προστίμου για τη χρήση 2015.
- 2) Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 32 και 34 ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ.1073/2018 και κατά παράλειψη της νόμιμης διαδικασίας έκδοσής τους.
- 3) Υποβολή οίκοθεν τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης για λογαριασμό του κατά παράβαση του άρθρου 61 ν. 2238/1994 και των άρθρων 18 και 19 ν. 4174/2013, αλλά και των αρχών του κράτους δικαίου.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 και 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία καταβολής στον προσφεύγοντα των ως άνω υπό κρίση συνολικών ποσών (εντός του 2015): «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 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 2 και του άρθρου 3 παρ. 4 εδ. ε' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1088/17.4.2015 (ΦΕΚ Β' 763/30.4.2015) απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία καταβολής στον προσφεύγοντα των ως άνω υπό κρίση συνολικών ποσών (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 ΚΦΕ (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:** Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. 1. [...]. 4. Ο φόρος εισοδήματος [...]. 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 του άρθρου 1 παρ. 1 και του άρθρου 3 παρ. 3 εδ. δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1041/4.4.2016 (ΦΕΚ Β' 926/5.4.2016) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, 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 ΚΦΕ (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, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1083/2018 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...δεδομένου ότι ούτε στον νόμο ούτε στην ΠΟΛ.1034/2017 Απόφαση Διοικητή της ΑΑΔΕ 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (εντός του Δεκεμβρίου 2021): «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 τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν για το έτος 2013: «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο

αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 3 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν για το έτος 2013), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (ημερολογιακού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014): «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2014: «*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, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2014), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 36 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «*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 όσα ισχυρίζεται ο ίδιος ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του (σελ. 21 αυτής): «*...[η Φορολογική Αρχή] χωρίς να με καλέσει, χωρίς να μου κοινοποιήσει την οποιαδήποτε πρόσκληση ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο, προέβη αυθαίρετα σε οίκοθεν υποβολή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων στο όνομά μου [...] εν αγνοία μου [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 05.01.2022 οικεία έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 2 και 5): «*...Σύμφωνα με τα αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών – συντάξεων, τα οποία απέστειλαν στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά το έτος 2016 οι φορείς που τις κατέβαλαν, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εισέπραξε το έτος 2015 αναδρομικά κύριας σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται. [...]. Για τα ποσά αυτά ο προσφεύγων δεν υπέβαλε, όπως είχε υποχρέωση -δεδομένης της αυτοτελούς και διακριτής υποχρέωσης υποβολής δήλωσης για αυτά- τροποποιητική **δήλωση φορολογίας εισοδήματος** του αντίστοιχου οικονομικού (2014) και φορολογικού (2014) έτους, με αποτέλεσμα τα εισοδήματα αυτά να μην περιληφθούν στις οικείες δηλώσεις ούτε σε δήλωση άλλου έτους. Κατόπιν τούτου, η υπηρεσία μας προχώρησε σε οίκοθεν εκκαθάριση τροποποιητικών δηλώσεων για τα αντίστοιχα έτη, προσθέτοντας [...]. Συνεπεία τούτων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες από 23.11.2021 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος [...] και το*

προσβαλλόμενο πρόστιμο του άρθρου 54 Ν. 4174/2013 που επιβλήθηκε εξαιτίας της μη υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων από τον προσφεύγοντα. [...]. Τα ποσά αυτά ουδέποτε δηλώθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα [...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι κατά το χρόνο έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (23.11.2021), και δεδομένου ότι οι δηλώσεις του ΦΕΦΠ για τις χρήσεις 2013 και 2014 είχαν υποβληθεί νόμιμα και εμπρόθεσμα, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να κοινοποιήσει πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ για τα έτη αυτά είχε υποπέσει σε παραγραφή ήδη από τις 31.12.2019 και 31.12.2020 αντίστοιχα, η δε σχετική βεβαίωση αποδοχών ήταν στη διάθεσή της ήδη από το 2016 και συνεπώς σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο δυνάμενο να παρατείνει την 5ετή παραγραφή.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί 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 ΦΕΦΠ, με την οποία να δηλώνεται στη Φορολογική Διοίκηση το ποσό αναδρομικών αποδοχών (μισθοῦ ή 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 ΦΕΦΠ γι' αυτό. Συνεπώς, εν προκειμένω, δεδομένου ότι κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις δηλώσεις ΦΕΦΠ για τα ως άνω υπό κρίση συνολικά ποσά μπορούσαν να υποβληθούν εμπρόθεσμα το αργότερο μέχρι τις 31.12.2016 (αφού τα ποσά αυτά εισπράχθηκαν, το πρώτον, μόλις εντός του 2015 και ως εκ τούτου δεν αποτελούσαν στοιχεία που προϋφίσταντο και απλώς γνωστοποιήθηκαν στη Φορολογική Διοίκηση εντός του 2015), το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο γι' αυτά παραγραφόταν στις 31.12.2021 και επομένως οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός της 5ετούς προθεσμίας της εν λόγω παραγραφής. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (εντός του Δεκεμβρίου 2021): «*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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν για το έτος 2013: «*1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2014: «*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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο καταβολής στον προσφεύγοντα των ως άνω υπό κρίση αναδρομικών (εντός του 2015): «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 1 εδ. α' και 6 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο καταβολής στον προσφεύγοντα των ως άνω υπό κρίση αναδρομικών (εντός του 2015): «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση [...]. 2. [...]. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (εντός του Δεκεμβρίου 2021): «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 [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (εντός του Δεκεμβρίου 2021): «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που **έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση**. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, **οφείλει να αναφέρει ειδικά** τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω δεν τηρήθηκε η νόμιμη προδικασία έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, αφού δεν του απεστάλη ούτε εντολή ελέγχου ούτε αίτημα παροχής πληροφοριών κατά το άρθρο 14 ν. 4174/2013 ή έστω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου κατά το άρθρο 28 ν. 4174/2013 πριν από την έκδοση των πράξεων αυτών, αλλά αντιθέτως η Φορολογική Διοίκηση, χωρίς να τον καλέσει και χωρίς να του κοινοποιήσει την οποιαδήποτε πρόσκληση ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο, προέβη αυθαίρετα σε οίκοθεν υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων ΦΕΦΠ στο όνομά του και σε έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ και βεβαίωση των σχετικών οφειλών εν αγνοία του, συνεπώς η Φορολογική Διοίκηση παρέλειψε τη νόμιμη προδικασία για την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, παραβιάζοντας τις οικείες διατάξεις, αλλά και τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει από τη συνδυασμένη εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων, ο οφειλόμενος για κάθε υπόχρεο πρόσωπο ΦΕΦΠ υπολογιζόταν βάσει των στοιχείων των συνολικών εισοδημάτων του κατά την 31^η Δεκεμβρίου εκάστου ημερολογιακού έτους, όπως αυτά προέκυπταν **αφενός** από την αντίστοιχη δήλωσή του ΦΕΦΠ του οικείου έτους, δηλαδή βάσει στοιχείων που είχαν ήδη παρασχεθεί από τα υπόχρεα-φορολογούμενα πρόσωπα στις εν λόγω φορολογικές του 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 ΦΕΦΠ 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 προσδιορισμού της φορολογικής υποχρέωσης δι' εκκαθαρίσεως των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων, 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 ΦΕΦΠ είχαν ήδη παρασχεθεί είτε από αυτά είτε από τους φορείς καταβολής.

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 τις οικείες (αρχικές) δηλώσεις του ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα ούτε και προσκομίζει σχετικά υποστηρικτικά («αποδεικτικά») έγγραφα πέραν των όσων είχε ήδη συνυποβάλει («συμπροσκομίσει») με τις δηλώσεις του αυτές ΦΕΦΠ, τα οποία θα είχε προβάλει και θα είχε προσκομίσει αντίστοιχα, αν είχε κληθεί σε ακρόαση πριν την έκδοση και κοινοποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, και τα οποία, συναξιολογούμενα με τα υπόλοιπα στοιχεία και έγγραφα της υπόθεσης, θα είχαν επηρεάσει κατά τρόπο λιγότερο επαχθή για τον ίδιο το περιεχόμενο των πράξεων αυτών («ουσιώδεις ισχυρισμοί» και «ουσιώδη αποδεικτικά μέσα»).

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (εντός του Δεκεμβρίου 2021): «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου

εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή **κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση**. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι, όπως σαφώς προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 61 ν. 2238/1994 και 18 και 19 ν. 4174/2013, ο μόνος που έχει δικαίωμα υποβολής αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ είναι ο ίδιος ο φορολογούμενος ή νόμιμα εξουσιοδοτημένο από αυτόν πρόσωπο, σε καμία δε διάταξη της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας δεν προβλέπεται η παροχή δικαιώματος στη Φορολογική Διοίκηση να υποβάλει οίκοθεν αρχική ή τροποποιητική δήλωση ΦΕΦΠ για λογαριασμό του φορολογουμένου και συνεπώς η αυθαίρετη αυτή ενέργεια της φορολογικής αρχής είναι παράνομη και άκυρη, άλλως ακυρωτέα, άκυρη δε είναι και η πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ που εκδόθηκε βάσει της ανωτέρω παρανόμως υποβληθείσας δήλωσης.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει, ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι δεν προβάλλεται αορίστως, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί εν προκειμένω -και ανεξαρτήτως του αν για τεχνικούς λόγους που άπτονται της παραμετροποίησης και της ειδικότερης λειτουργίας των πληροφοριακών συστημάτων της ΑΑΔΕ και μόνο εμφανίζονται ως δήθεν υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, προκειμένου να καταστεί τεχνικά δυνατή η έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων- στην ουσία εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις βάσει στοιχείων που είχε στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση **πέραν** των δηλωθέντων με τις ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/22.8.2014 αρχική δήλωση ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 και υπ' αριθμ. καταχώρησης/4.7.2015 αρχική δήλωση ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 32 παρ. 2 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (εντός του Δεκεμβρίου 2021)), και συγκεκριμένα βάσει στοιχείων που της απέστειλε, εντός του 2016, ο συνταξιοδοτικός φορέας του προσφεύγοντος (.....) περί αναδρομικών κύριας σύνταξης που του κατέβαλε εντός του 2015 και αφορούσαν/ανάγονταν στο 2013 και στο 2014 αντίστοιχα, τα οποία ο προσφεύγων **δε δήλωσε** (σύμφωνα με όσα, κατά τα προεκτεθέντα, ισχυρίζεται ο ίδιος με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του (σελ. 21 αυτής) και όσα, επίσης κατά τα προεκτεθέντα, αναφέρονται στην από 05.01.2022 οικεία έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 2 και 5 αυτής)) στη Φορολογική Διοίκηση, παρά την προβλεπόμενη από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία καταβολής τους σ' αυτόν (εντός του 2015)) σχετική υποχρέωσή του. Για το λόγο αυτό, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 30.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** α) της πράξης διοικητικού

προσδιορισμού ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/23.11.2021 και αριθμό ειδοποίησης/23.11.2021, β) της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 της ίδιας Προϊσταμένης με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/23.11.2021 και αριθμό ειδοποίησης/23.11.2021 και γ) του από 23.11.2021 προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 (αριθμός ταυτότητας οφειλής, αριθμός ταμειακής βεβαίωσης/23.11.2021).

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**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.