



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08-11-2022

Αριθμός απόφασης: 3595

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604552

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 κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατοίκου, ως κληρονόμου εκ διαθήκης του αποβιώσαντος την 12-04-2021 πατρός της,, κατά των κάτωθι πράξεων:

α) της με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση τη με αριθμό3^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015 και

β) της με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αριθμό ειδοποίησηςπράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση τη με αριθμό4^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση τη με αριθμό3^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015 και β) τη με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση τη με αριθμό4^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως κληρονόμου εκ διαθήκης του αποβιώσαντος την 12-04-2021 πατρός της,, 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 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και, ειδικότερα, λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία αναφορικά με αναδρομικά:

- **κύριας σύνταξης** του αποβιώσαντος την 12-04-2021 πατρός της προσφεύγουσας,, φορολογητέων ποσών ύψους 3.064,48€ και 2.010,80€, τα οποία **αα)** αφορούν στα φορολογικά έτη 2015 και 2016, αντίστοιχα [σχετικός ο κωδικός «303» («Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις») του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για καθένα από τα εν λόγω φορολογικά έτη],
- **εισοδήματα αυτοτελώς φορολογούμενα ή απαλλασσόμενα του φόρου** του αποβιώσαντος την 12-04-2021 πατρός της προσφεύγουσας,, ποσών ύψους 1.107,12€ και 728,55€, τα οποία **αβ)** αφορούν στα φορολογικά έτη 2015 και 2016, αντίστοιχα [σχετικός ο κωδικός «619» («Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2015/2016, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο») του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για καθένα από τα εν λόγω φορολογικά έτη], και
- **συντάξεων που χορηγούνται σε αναπήρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%)** της αποβιώσας την 16-04-2021 μητρός της προσφεύγουσας,, φορολογητέων ποσών ύψους 584,11€ και 383,56€, τα οποία **αγ)** αφορούν στα φορολογικά έτη 2015 και 2016, αντίστοιχα [σχετικός ο κωδικός «620» («Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2015/2016, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο») του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για καθένα από τα εν λόγω φορολογικά έτη],

β) εισπράχθηκαν από τον πατέρα και τη μητέρα της προσφεύγουσας το έτος 2020 και **γ)** αναρτήθηκαν από τον αρμόδιο συνταξιοδοτικό/ασφαλιστικό τους φορέα [«Εθνικός Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α.)» με Α.Φ.Μ.] το έτος 2021 με τις βεβαιώσεις συντάξεων της περιόδου από 01-01-2020 έως 31-12-2020, **εξέδωσε:**

Α. τη με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, βάσει της με αριθμό**οίκοθεν** 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, με την οποία προσδιορίστηκε για τον αποβιώσαντα την 12-04-2021 πατέρα της προσφεύγουσας,, και την αποβιώσασα

την 16-04-2021 σύζυγό του (και μητέρα της προσφεύγουσας),, νέο πιστωτικό ποσό φόρου ύψους 5.697,29€ έναντι προηγούμενου πιστωτικού ποσού φόρου ύψους 7.018,82€, ήτοι προέκυψε σε βάρος τους **διαφορά φόρου προς καταβολή ποσού ύψους 1.321,53€**, και

Β. τη με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, βάσει της με αριθμό**οίκοθεν** 4^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, με την οποία προσδιορίστηκε για τον αποβιώσαντα την 12-04-2021 πατέρα της προσφεύγουσας,, και την αποβιωσάση την 16-04-2021 σύζυγό του (και μητέρα της προσφεύγουσας),, νέο πιστωτικό ποσό φόρου ύψους 4.543,08€ έναντι προηγούμενου πιστωτικού ποσού φόρου ύψους 5.330,02€, ήτοι προέκυψε σε βάρος τους **διαφορά φόρου προς καταβολή ποσού ύψους 786,94€**.

Η προσφεύγουσα, ως κληρονόμος εκ διαθήκης του αποβιώσαντος την 12-04-2021 πατρός της,, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) να γίνει δεκτή η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή της και β) να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2015 και 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οι οποίες εκδόθηκαν από την εν λόγω φορολογική αρχή κατόπιν υποβολής οίκοθεν τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που εκδόθηκαν σε βάρος του αποβιώσαντος πατρός της και της επιβάλλουν πρόσθετο φόρο εισοδήματος είναι άκυρες, καθώς η έκδοσή τους βασίστηκε σε τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες υποβλήθηκαν οίκοθεν, ήτοι εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, στο όνομα και για λογαριασμό του αποβιώσαντος πατρός της, για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, χωρίς δική της συναίνεση ή συμμετοχή στην υποβολή των εν λόγω δηλώσεων ως κληρονόμου του, και, κατά συνέπεια, οι δηλώσεις αυτές δεν έχουν ισχύ, εφόσον δεν υποβλήθηκαν εκ μέρους της ως υπόχρεης, ενώ η μόνη τέτοια δυνατότητα της φορολογικής αρχής θα συνίστατο στη διενέργεια ελέγχου σε βάρος του πατρός της, εντός του χρόνου της παραγραφής, εφόσον προέκυπτε από τα στοιχεία που ενδεχομένως διέθετε η φορολογική αρχή η ύπαρξη εισοδήματος, το οποίο έπρεπε να έχει δηλωθεί εκ μέρους του τελευταίου και το οποίο εκείνος ως υπόχρεος ή η ίδια ως κληρονόμος του παρέλειψαν να δηλώσουν.
- Η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων και η έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 είναι άκυρες, καθώς οι αξιώσεις του Δημοσίου για την επιβολή σε βάρος του αποβιώσαντος πατρός της φόρου εισοδήματος για τα ανωτέρω φορολογικά έτη έχουν ήδη παραγραφεί.

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος, όπως αυτή ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου (ήτοι την, όπως αυτή προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης), 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 του άρθρου 2 «Ορισμοί» του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο καταβολής στον πατέρα και στη μητέρα της προσφεύγουσας των ως άνω ποσών αναδρομικών (ήτοι εντός του έτους 2020), 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 πατέρα και στη μητέρα της προσφεύγουσας των ως άνω ποσών αναδρομικών (ήτοι εντός του έτους 2020), 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. ... Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ’ όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. ...

4. ...

5. Υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης είναι:

...

γ) σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, οι κληρονόμοι του για τα εισοδήματά του μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του.

6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 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 στην προσφεύγουσα των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου, 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 στην προσφεύγουσα των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου, 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, η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, προβάλλει ότι εν προκειμένω οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκαν σε βάρος του αποβιώσαντος πατρός της βάσει τροποποιητικών δηλώσεων, οι οποίες υποβλήθηκαν οίκοθεν, ήτοι εκ μέρους και με πρωτοβουλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, στο όνομα και για λογαριασμό του αποβιώσαντος πατρός της, για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, χωρίς τη συναίνεση ή τη συμμετοχή της ίδιας στη διαδικασία υποβολής των εν λόγω δηλώσεων με την ιδιότητα της κληρονόμου του.

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος, καθώς, 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 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' εκκαθάρισεως 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.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του Ν. 4174/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο καταβολής στον πατέρα και στη μητέρα της προσφεύγουσας των ως άνω ποσών αναδρομικών (ήτοι εντός του έτους 2020), ορίζεται ότι:

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

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

...».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1041/04-04-2016 απόφαση 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) αναφέρεται ότι:

«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..

...».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1034/07-03-2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή» (ΦΕΚ 759/τ. Β΄ /09-03-2017) αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 1

Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013, ΦΕΚ Α 167/23-07-2013), 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..

Οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου.

...».

Επειδή, με τη με αριθμό Α. 1118/26-05-2021 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» (ΦΕΚ 2226/τ. Β' /27-05-2021 και διορθώσεις σφαλμάτων ΦΕΚ 2437/τ. Β' /07-06-2021 και ΦΕΚ 2696/τ. Β' /24-06-2021), όπως αυτή ίσχυε για αναδρομικά ποσά εισπραχθέντα εντός του έτους 2020, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 4

Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

...

4. Οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αναδρομικά επιδομάτων ανεργίας, αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, 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 ηλεκτρονικά από το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής, ενώ για το φορολογικό έτος 2014 και προηγούμενα υποβάλλονται ή αποστέλλονται με τους προβλεπόμενους τρόπους στη Δ.Ο.Υ.. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του Ν. 4174/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο ανάρτησης των στοιχείων περί αναδρομικών ποσών (που εισπράχθηκαν από τον πατέρα και τη μητέρα της προσφεύγουσας) από τον αρμόδιο συνταξιοδοτικό/ασφαλιστικό φορέα (ήτοι εντός του έτους 2021 με τις βεβαιώσεις συντάξεων της περιόδου από 01-01-2020 έως 31-12-2020), 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.

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.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει

φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας.

...».

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη με αριθμό πρωτοκόλλουοικεία έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 2): «... Σύμφωνα, ωστόσο, με την Εικόνα Αποδοχών – Επιδοτήσεων Φορολογικού Έτους 2020 του θανόντος ελήφθησαν αναδρομικές αποδοχές που ανάγονται στα φορολογικά έτη 2015 και 2016, για τα οποία οι φορολογούμενοι όφειλαν να υποβάλουν τροποποιητικές δηλώσεις για τα αντίστοιχα έτη. Δεδομένου ότι τα εν λόγω ποσά αναδρομικών δεν περιελήφθησαν ούτε στην αρχική δήλωση του φορολογικών ετών 2015 και 2016, ούτε σε κάποια τροποποιητική δήλωση, η Υπηρεσία μας προέβη σε οίκοθεν διενέργεια εκκαθαρίσεων για τα οικεία έτη δυνάμει της υπ' αριθ. Ε. 2162/13-10-2020 Εγκυκλίου 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..".....».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, προβάλλει ότι οι αξιώσεις του Δημοσίου για την επιβολή σε βάρος του αποβιώσαντος πατρός της φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 έχουν ήδη παραγραφεί και, ως εκ τούτου, η υποβολή των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου των ανωτέρω φορολογικών ετών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς είναι άκυρες.

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, εν προκειμένω, τα ποσά αναδρομικών α) κύριας σύνταξης, β) εισοδημάτων αυτοτελώς φορολογούμενων ή απαλλασσόμενων του φόρου και γ) συντάξεων που χορηγούνται σε αναπήρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%)], 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, στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένου ότι, κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα ως άνω ποσά μπορούσαν να υποβληθούν εμπρόθεσμα το αργότερο μέχρι την 31^η-12-2021 (αφού τα ποσά αυτά εισπράχθηκαν μόλις εντός του έτους 2020 και, ως εκ τούτου, δεν αποτελούσαν στοιχεία που προϋφίσταντο και, εν συνεχεία, γνωστοποιήθηκαν στη Φορολογική Διοίκηση εντός του έτους 2021 με την ανάρτηση από τον αρμόδιο συνταξιοδοτικό/ασφαλιστικό φορέα του πατρός και της μητρός της προσφεύγουσας των σχετικών βεβαιώσεων συντάξεών τους της περιόδου από 01-01-2020 έως 31-12-2020), το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο για αυτά δεν έχει παραγραφεί (καθώς αυτό παραγράφεται την 31^η-12-2026).

Επειδή, αναλυτικότερα, στην υπό κρίση περίπτωση, οι βεβαιώσεις συντάξεων για τα αναδρομικά ποσά α) κύριας σύνταξης, β) εισοδημάτων αυτοτελώς φορολογούμενων ή απαλλασσόμενων του φόρου και γ) συντάξεων που χορηγούνται σε αναπήρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%) που έλαβαν ο πατέρας και η μητέρα της

προσφεύγουσας το έτος 2020 και αφορούν στα φορολογικά έτη 2015 και 2016 αναρτήθηκαν από τον αρμόδιο συνταξιοδοτικό/ασφαλιστικό τους φορέα [«Εθνικός Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α.)» με Α.Φ.Μ.] το έτος 2021 με τις βεβαιώσεις συντάξεων της περιόδου από 01-01-2020 έως 31-12-2020 και, ως εκ τούτου, υφίστατο υποχρέωση προς υποβολή των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικείων φορολογικών ετών (2015-2016) έως και την 31^η-12-2021 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 των δηλώσεων αυτών, ήτοι την 31^η-12-2026.

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν οίκοθεν υποβολής των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2016 την 29^η-12-2021 (ήτοι εμπρόθεσμα), η Φορολογική Διοίκηση εξέδωσε τις προσβαλλόμενες με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου των οικείων φορολογικών ετών (2015-2016) την 19^η-04-2022 και την 03^η-05-2022, αντίστοιχα, και, εν συνεχεία, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς κοινοποιήθηκαν νομίμως, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013, την 11^η-05-2022.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, πραγματοποιήθηκαν εμπρόθεσμα τόσο η οίκοθεν υποβολή των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (ήτοι μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν οι βεβαιώσεις συντάξεων), όσο και η έκδοση και η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2015 και 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς (ήτοι εντός της 5ετούς προθεσμίας της παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου) και, ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος με τις προσβαλλόμενες πράξεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ., ως κληρονόμου εκ διαθήκης του αποβιώσαντος την 12-04-2021 πατρός της,, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

α) της με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση τη με αριθμό3^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015 και

β) της με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αριθμό ειδοποίησηςπράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση τη με αριθμό4^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Φορολογικό έτος 2015

Νέο Πιστωτικό: 5.697,29€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Β. Φορολογικό έτος 2016

Νέο Πιστωτικό: 4.543,08€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

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.