



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1147

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
δ. τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/04/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: α) της με αριθ. δήλωσης/29-03-2023 (αριθ. ειδοποίησης/2023) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθ. δήλωσης/29-03-2023 (αριθ. ειδοποίησης/2023) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018 και γ) όλων των τροποποιητικών δηλώσεων από το έτος 2011 έως σήμερα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 29/4/2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η φορολογική διοίκηση, κατ' εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 32 παρ. 2 του ΚΦΔ και ειδικότερα, λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία αναφορικά με αναδρομικά επικουρικών συντάξεων από ασφαλιστικές εισφορές του προσφεύγοντος, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, τα οποία αναρτήθηκαν από τον αρμόδιο συνταξιοδοτικό/ασφαλιστικό του φορέα (.....), ΑΦΜ τα έτη 2018 έως 2020 με τις βεβαιώσεις συντάξεων των αντίστοιχων περιόδων, εξέδωσε:

α) Τη με ημερομηνία έκδοσης 29/03/2023 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ (Α.Χ.Κ. /21), φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, βάσει της με αριθμό 2020 οίκοθεν 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, με την οποία προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ποσού 3.873,85€, έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού φόρου 3.380,21€, ήτοι προέκυψε σε βάρος του διαφορά φόρου προς καταβολή ποσού 493,73€.

β) Τη με ημερομηνία έκδοσης 29/03/2023 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ (Α.Χ.Κ.), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, βάσει της με αριθμό οίκοθεν 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, με την οποία προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ποσού 825,94€, έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού φόρου 167,25€, ήτοι προέκυψε σε βάρος του διαφορά φόρου προς καταβολή ποσού 658,69€.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων, εκτός των ανωτέρω πράξεων, προσβάλλει συμπληρωματικά όλες τις οίκοθεν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί από το έτος 2011 έως σήμερα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2017 και 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, καθώς και όλες οι οίκοθεν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οι οποίες εκδόθηκαν από την εν λόγω φορολογική αρχή από το έτος 2011 έως σήμερα, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η φορολογική αρχή δεν τήρησε τη διαδικασία που προβλέπεται για την έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού ήτοι πρόσκληση, ακρόαση, κοινοποίηση των στοιχείων και εφόσον αποδειχθούν αληθή τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της υπηρεσίας, έκδοση αιτιολογημένης πράξης.
- Δεν αναζητήθηκε ο πραγματικός χρόνος είσπραξης των αναδρομικών αποδοχών ενώ έχουν φορολογηθεί τα προ φόρων ποσά και όχι τα φορολογητέα. Επιπλέον οι αναδρομικές αποδοχές έχουν αναρτηθεί στις βεβαιώσεις περισσότερων του ενός ετών με αποτέλεσμα τη διπλή φορολόγηση, ενώ κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων δεν έχουν ληφθεί υπόψη

στοιχεία όπως η τοκοχρεωλυτική απόσβεση στεγαστικού δανείου, οι δαπάνες συζύγων και η διόρθωση της εισφοράς αλληλεγγύης.

- Έχουν παρανόμως επιβληθεί πρόστιμα και προσαυξήσεις σε όλη τη φορολογητέα ύλη ενώ δεν ευθύνεται ο ίδιος για την καθυστέρηση των αναδρομικών.

Επιπλέον ο προσφεύγων ζητά την αναθεώρηση των κάτωθι οφειλών:

1		ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΑ (ΑΠΟ Φ.Ε.)	2019	28/03/2023	138,81 €
2		ΕΙΣΟΔΗΜΑ Φ.Π. & ΕΙΔ. ΕΙΣφ.Ν.3986/11 & ΤΕ	2019	28/03/2023	167,25 €
3		ΕΙΣΟΔΗΜΑ Φ.Π. & ΕΙΔ. ΕΙΣφ.Ν.3986/11 & ΤΕ	2019	29/03/2023	658,69 €
4		ΕΙΣΟΔΗΜΑ Φ.Π. & ΕΙΔ.ΕΙΣφ.Ν.3986/11 & ΤΕ	2018	29/03/2023	493,64 €
5		ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174 (2013)	2019	24/04/2023	100,00 €
6		ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174 (2013)	2019	24/04/2023	100,00 €
7		ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174 (2013)	2018	25/04/2023	100,00 €
8		ΕΙΣΟΔΗΜΑ Φ.Π. & ΕΙΔ.ΕΙΣφ.Ν.3986/11 & ΤΕ	2014	13/12/2020	3.183,82 €
9		ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΑ (ΑΠΟ Φ.Ε.)	2014	13/12/2020	1.706,50 €

Ειδικά για τις οφειλές υπ' αριθ. 8 και 9, ο προσφεύγων επικαλείται την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης, ενώ οι οφειλές υπ' αριθ. 1 έως 4 αφορούν τις διαφορές στον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος ετών 2017 και 2018 από τις οίκοθεν υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «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 ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. 2. Για όλα τα αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα της παραγράφου 1 δηλώνεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς, κατά περίπτωση, φόρος. [...] 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, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που ροκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ΚΦΔ, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: « [...] 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 την εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ», διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι 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. [...].

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 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 [taxisnet](#) 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 παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.

11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63ΚΦΔ.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, για να εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού θα πρέπει να τηρηθεί όλη η διαδικασία που προβλέπεται για την εφαρμογή του ΚΦΔ, ήτοι πρόσκληση, ακρόαση, κοινοποίηση των στοιχείων και, εφ' όσον αποδειχθούν αληθή τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της υπηρεσίας, τότε εκδίδεται αιτιολογημένη πράξη σύμφωνα με τα άρθρα 34 και 32 του ΚΦΔ και την ΠΟΛ. 1073/2018.

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός προσφεύγοντος περί μη κοινοποίησης πρόσκλησης για υποβολή εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον, για τις υποθέσεις των αναδρομικών από μισθούς και συντάξεις, προβλέπεται μια ειδική διαδικασία, όπως αναλυτικά ορίζεται με την Ε. 2162/2020 και την ΔΕΑΦ Α/2020. Ειδικότερα, στο πλαίσιο δράσης της, η Διεύθυνση Φορολογικής Συμμόρφωσης, αποστέλλει 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. Σύμφωνα με τις ως άνω εγκυκλίους, σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι δεν ανταποκριθούν στην πρόσκληση /

ειδοποίηση που έχουν λάβει για τη φορολογική τους συμμόρφωση, οι Δ.Ο.Υ. προβαίνουν άμεσα σε οίκοθεν εκκαθάριση με την έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου, 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 (Ν. 4174/2013). Στη συνέχεια αναρτάται μαζί με επιστολή αιτιολόγησης η πράξη προσδιορισμού φόρου στην θυρίδα του φορολογούμενου στην προσωποποιημένη πληροφόρηση στο myTaxisnet της ΑΑΔΕ και ταυτόχρονα αποστέλλεται στο φορολογούμενο ηλεκτρονική ειδοποίηση στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει δηλώσει στη φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, περαιτέρω, στην παρ. 1 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, αλλά και στην υπ' αρ. ΔΕΛΕΞ 2014/02.05.2014 προβλέπεται η τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου δια της κοινοποίησης σ' αυτόν σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και σχετικού προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, προκειμένου αυτός να διατυπώσει τις απόψεις του, εντός 20 ημερών, στην περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλει και πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική διοίκηση δεν προέβη σε έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, αλλά σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΔ εξέδωσε τις υπ' αριθ. δήλωσης/29-03-2023 και/29-03-2023 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, μετά την ηλεκτρονική αποστολή των βεβαιώσεων του συνταξιοδοτικού φορέα, χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και διασταυρώσεις, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από την εικόνα αποδοχών / επιδοτήσεων φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλε ο αρμόδιος συνταξιοδοτικός/ασφαλιστικός του φορέα, εισέπραξε κατά τα ανωτέρω έτη, αναδρομικά επικουρικής σύνταξης που αφορούν τα έτη 2017 και 2018, ως κάτωθι:

Εικόνα αποδοχών – Επιδοτήσεων 2018 (Φορολογικό έτος 2018)									
Εμφανίζονται οι αποδοχές-αγροπικές ενισχύσεις του φορολογούμενου, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες - φορείς μέχρι 31/12/2019.									
Α.Φ.Μ. μισθωτού	Ονοματεπώνυμο Μισθωτού	Α.Φ.Μ. Εργοδότη	Ονοματεπώνυμο Εργοδότη	Είδος Αποδοχών	Ακαθάριστες Αποδοχές	Φορολογητέο ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	Έτος Αναφοράς (ΧΡΗΣΗ)
.....				Κύρια σύνταξη	26.855,05	21.024,36	2.92,22	152,37	
.....				Αναδρομικά επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές (Υποβάλλεται Τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν)	2.193,78	2.040,22	408,04	0,00	2017

Εικόνα αποδοχών – Επιδοτήσεων 2019 (Φορολογικό έτος 2019)

Εμφανίζονται οι αποδοχές-αγροτικές ενισχύσεις του φορολογούμενου, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες - φορείς μέχρι 31/12/2020.

Α.Φ.Μ. μισθωτού	Ονοματεπώνυμο Μισθωτού	Α.Φ.Μ. Εργοδότη	Ονοματεπώνυμο Εργοδότη	Είδος Αποδοχών	Ακαθάριστες Αποδοχές	Φορολογητέο ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	Ετος Αναφοράς (ΧΡΗΣΗ)
.....				Επίδομα παιδιού.	672,00	672,00	0,00	0,00	
.....				Λοιπά αποδοχών.	625,00	581,32	116,77	0,00	
.....			ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Επικουρική σύνταξη από ασφαλιστικές εισφορές.	6.170,04	5.306,28	530,63	0,00	
.....			)	Κύρια σύνταξη.	19.214,94	16.354,15	2.258,49	140,83	
.....			)	Αναδρομικά επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές (υποβάλλεται Τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν).	2.193,78	2.040,22	408,04	0,00	2018

Εικόνα αποδοχών – Επιδοτήσεων 2020 (Φορολογικό έτος 2020)

Εμφανίζονται οι αποδοχές-αγροτικές ενισχύσεις του φορολογούμενου, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες - φορείς μέχρι 31/12/2021.

Α.Φ.Μ. μισθωτού	Ονοματεπώνυμο Μισθωτού	Α.Φ.Μ. Εργοδότη	Ονοματεπώνυμο Εργοδότη	Είδος Αποδοχών	Ακαθάριστες Αποδοχές	Φορολογητέο ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	Ετος Αναφοράς (ΧΡΗΣΗ)
.....				Επίδομα παιδιού.	336,00	336,00	0,00	0,00	
.....				Κύρια σύνταξη.	20.911,54	17.948,92	2.084,03	139,10	
.....				Λοιπά αποδοχών.	636,00	591,48	118,31	0,00	
.....				Επικουρική σύνταξη από ασφαλιστικές εισφορές.	6.170,04	5.234,32	0,00	0,00	
.....				Αναδρομικά επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές (υποβάλλεται Τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν).	5.013,16	4.408,81	884,38	0,00	2018
.....				Αναδρομικά κύριας σύνταξης που φορολογούνται στο έτος που ανώνονται (υποβάλλεται Τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν).	1.058,04	994,56	0,00	0,00	2016

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος, 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. 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, στο με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2014/11.12.2014 «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)» έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. αναφέρεται ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται 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. (Διευκρινίζεται ότι η εν λόγω διάταξη δεν έχει εφαρμογή στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στις οποίες ο Κ.Φ.Δ. θα εφαρμοστεί από 1-1-2015, άρα και η εν λόγω διάταξη). 3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενό της.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1068/12-04-2018 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή», αναφέρεται 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 μισθωτούς 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1041/29-01-2019 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή», αναφέρεται ότι: «**Άρθρο 1 Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. 1.** Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, 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 2018, καθώς και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις από το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής. [...] **Άρθρο 4 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου.** [...] **4.** Για τις 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, 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 στη Δ.Ο.Υ., εκτός από τις δηλώσεις που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις φορολογικών ετών 2015 και εφεξής, οι οποίες 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. **5.** Οι τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα εξαιτίας εκπρόθεσμης έκδοσης ή διόρθωσης της βεβαίωσης αποδοχών/ αμοιβών/ εισοδημάτων από τον αρμόδιο φορέα που έχει την υποχρέωση έκδοσης και χορήγησης βεβαίωσης εισοδημάτων από μισθωτή εργασία, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, κ.λπ. και όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των εισοδημάτων, θεωρούνται εμπρόθεσμες και υποβάλλονται χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ. χωρίς πρόστιμα και τόκους εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν από τον φορέα. Όταν αποστέλλεται ηλεκτρονικά στην Α.Α.Δ.Ε. εκπρόθεσμα ή διορθώνεται βεβαίωση από τον φορέα, τότε ο φορέας ενημερώνει υποχρεωτικά τον φορολογούμενο ότι έχει εκδοθεί βεβαίωση και συνεπώς έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση. Πρόστιμα δεν επιβάλλονται και τόκοι δεν υπολογίζονται και στις περιπτώσεις που οι βεβαιώσεις αυτές χορηγούνται εκπρόθεσμα από φορέα αλλοδαπής.».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω βεβαιώσεων αποδοχών/συντάξεων, ο προσφεύγων, για τις αναδρομικές αποδοχές συντάξεων που έλαβε κατά τα έτη 2018, 2019 και 2020 και ανάγονται στα φορολογικά έτη 2017 και 2018, όφειλε να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις. Δεδομένου ωστόσο ότι τα εν λόγω ποσά αναδρομικών, δεν περιελήφθησαν σε τροποποιητική δήλωση, η Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ προέβη σε οίκοθεν υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων για τα οικεία έτη, δυνάμει της υπ' αριθ. Ε. 2162/13-10-2020 Εγκυκλίου της ΑΑΔΕ και των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: α) δεν αναζητήθηκε ο πραγματικός χρόνος είσπραξης των αναδρομικών αποδοχών, β) οι εν λόγω αποδοχές περιλαμβάνονται στις βεβαιώσεις περισσότερων του ενός ετών με αποτέλεσμα τη διπλή φορολόγησή τους, γ) έχουν φορολογηθεί τα προ φόρων ποσά και όχι τα φορολογητέα, δ) δεν έχουν ληφθεί υπόψη, κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων στοιχεία όπως η τοκοχρεωλυτική απόσβεση στεγαστικού δανείου, οι δαπάνες συζύγων και η διόρθωση της εισφοράς αλληλεγγύης.

Επειδή, στην περίπτωση όπου ο φορολογούμενος διαπιστώνει λάθη στα στοιχεία των εισοδημάτων, οφείλει να επικοινωνήσει με τον εργοδότη ή φορέα καθώς η οίκοθεν υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος εκδόθηκαν με βάση τα αρχεία της ΑΑΔΕ που προέκυψαν από την επεξεργασία των ηλεκτρονικά υποβληθεισών βεβαιώσεων αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από τους εργοδότες και φορείς, βάσει των Α.1101/2019, Α.1099/2019 και Α.1275/2021, όπως ισχύουν. Επομένως σε περίπτωση λανθασμένης υποβολής, θα πρέπει ο εργοδότης ή φορέας να υποβάλει ηλεκτρονικά εκ νέου το αρχείο με τα σωστά στοιχεία βεβαίωσης.

Επειδή, η αρμόδια ΔΟΥ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 με οίκοθεν υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων για τα εν λόγω φορολογικά έτη, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του ΚΦΔ και ειδικότερα βάσει των οδηγιών που παρασχέθηκαν από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης και των ηλεκτρονικά απεσταλμένων καταστάσεων φορολογουμένων με αναδρομικά αποδοχών/συντάξεων όπως αναλυτικά παρατίθενται στους ανωτέρω πίνακες.

Ειδικότερα:

- Από την υπ' αριθ./29-03-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού, φορολογικού έτους 2017 προκύπτει ότι τροποποιήθηκε η φορολογητέα ύλη σε σχέση με την υπ' αριθ./23-07-2018 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την προσθήκη, στον κωδικό 321 «Άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα κλπ» του εντύπου Ε1, φορολογητέου ποσού 2.040,22€, ήτοι του ποσού των αναδρομικών συντάξεων που εισπράχθηκαν το έτος 2018, μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών, ενώ ο κωδικός 315 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών ΔΣ (περ. 1,2, 3 και 4)» συμπεριλαμβάνει και το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου ποσού 408,05€, το οποίο έχει ληφθεί υπόψη κατά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος.
- Από την υπ' αριθ./29-03-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού, φορολογικού έτους 2018 προκύπτει ότι τροποποιήθηκε η φορολογητέα ύλη σε σχέση με την υπ' αριθ./24-07-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την προσθήκη, στον κωδικό 321 «Άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα κλπ» του εντύπου Ε1, φορολογητέου ποσού 6.449,03€, ήτοι του ποσού των αναδρομικών συντάξεων, που εισπράχθηκαν συνολικά τα έτη 2019 και 2020, μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών, ενώ ο κωδικός 315 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών ΔΣ (περ. 1,2, 3 και 4)» συμπεριλαμβάνει και το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου ποσού 1.292,42€, το οποίο έχει ληφθεί υπόψη κατά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος.

Επειδή, η φορολογική αρχή προέβη στην οίκοθεν υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων ετών 2017 και 2018, με βάση στοιχεία που είχε στη διάθεσή της όσον αφορά τις αναδρομικές αποδοχές συντάξεων, χωρίς ωστόσο να μεταβάλλει τους κωδικούς του εντύπου Ε1, όπως έχουν συμπληρωθεί από τον ίδιο τον προσφεύγοντα κατά την υποβολή των αρχικών δηλώσεων. Συγκεκριμένα, τα ποσά των κωδικών 049 και 050 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών» για τα έτη 2017 και 2018 ποσού καθώς και το ποσό του κωδικού 727 «Δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής», έτους 2018, έχουν συμπληρωθεί από τον ίδιο τον προσφεύγοντα κατά την υποβολή των υπ' αριθ./23-07-2018 και/24-07-2019 αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, χωρίς να έχει επέλθει οποιαδήποτε τροποποίησή τους από τη φορολογική αρχή κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ο φόρος εισοδήματος που προσδιορίστηκε με την οίκοθεν υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων των υπό κρίση φορολογικών ετών, έχει ορθώς υπολογισθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 67 παρ. 3 και 43^Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν. 4172/2013 αφού έχει ληφθεί υπόψη ο παρακρατηθείς φόρος των εισοδημάτων καθώς και τα δεδομένα που έχει καταχωρήσει ο προσφεύγων στις αρχικές δηλώσεις. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παράνομα έχουν προσδιοριστεί πρόστιμα και προσαυξήσεις ενώ δεν ευθύνεται για την καθυστέρηση των αναδρομικών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 «Τόκοι εκπρόθεσμης υποβολής» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι : «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής, δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική, δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1252/20-11-2015, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», ορίζεται ότι:

«[...] II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62

1. Τόκος εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρο 53 παρ. 1). Ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής υπολογίζεται σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής οποιουδήποτε ποσού φόρου, τέλους, προστίμου ή εισφοράς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ και για τα οποία εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού από την 1.1.2014 και μετά. Ο τόκος δεν συνιστά κύρωση αλλά υπολογίζεται λόγω της καθυστέρησης στην εξόφληση των οφειλών. Μεταβατικά, και μέχρι τις 31.12.2017, ο τόκος υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο τον μήνα (άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 15). Αφετηρία για τον υπολογισμό του τόκου είναι η επόμενη ημέρα από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Ειδικά, στην περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και πράξεων εκτιμώμενου, διορθωτικού ή

προληπτικού προσδιορισμού του φόρου που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις, υποθέσεις ή φορολογικά έτη από την 1.1.2014 και μετά, αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει της κείμενης νομοθεσίας, ο κατά περίπτωση φόρος. Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 62 παρ. 1 και 5, 53 παρ. 3 του ΚΦΔ και 6 παρ. 1 του ΚΕΔΕ, όπως ισχύουν, συνάγεται ότι τόκος υπολογίζεται και επί των προστίμων του ΚΦΔ. Επίσης, δεν διενεργείται ανατοκισμός (άρθρο 53 παρ. 3).

Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων ανέρχεται σήμερα σε 8,76 εκατοστιαίες μονάδες ετησίως (0,73% μηνιαίως), δυνάμει της αριθμ. ΔΠΕΙΣ ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «6. Ειδικά η καταβολή του φόρου που προσδιορίζεται από δηλώσεις με καταληκτική ημερομηνία υποβολής την 31η Δεκεμβρίου εκάστου φορολογικού έτους, γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου μήνα του επόμενου έτους, ενώ για τις δηλώσεις αυτής της περίπτωσης που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. εμπρόθεσμα και η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται μετά την 31η Δεκεμβρίου, η καταβολή γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, τα ποσά των προκυπτόντων φόρων εισοδήματος βάσει των υπ' αριθ. /29-03-2023 και /29-03-2023 προσβαλλόμενων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού, βεβαιώθηκαν στις 29/03/2023 και έλαβαν αρ. χρηματικού καταλόγου ΑΧΚ και, χωρίς ωστόσο να έχει γίνει πληρωμή του φόρου μέχρι σήμερα από τον προσφεύγοντα επομένως, έχουν καταλογιστεί επιπλέον τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ, λόγω μη καταβολής αυτών από τον προσφεύγοντα. Ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την πράξη προσδιορισμού, ήτοι, εν προκειμένω στις 31/01/2020 για τα αναδρομικά έτους 2017 που εισπράχθηκαν το 2018, με προθεσμία υποβολής δήλωσης έως 31/12/2019 και στις 31/01/2022 για τα αναδρομικά έτους 2018 που εισπράχθηκαν εντός του 2020, με προθεσμία υποβολής της δήλωσης έως 31/12/2022. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, αιτείται τη ακύρωση όλων των δηλώσεων που έχουν υποβληθεί οίκοθεν από τη φορολογική αρχή, για τα έτη από 2011 έως σήμερα και την αναθεώρηση τριών (3) προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2018 και 2019 καθώς, όπως ισχυρίζεται, οι οίκοθεν δηλώσεις έχουν υποβληθεί αυθαίρετα, λαμβάνοντας υπόψη λανθασμένα τα προ φόρων ποσά και έχουν υπολογισθεί παρανόμως προσαυξήσεις και πρόστιμα, ενώ για τα ποσά των προστίμων δεν προβάλλει κανένα ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης

Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης [...].

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 με θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής», αναφέρεται ότι: «1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.). 2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.».

Επειδή, είναι अपαράδεκτη η προσφυγή όταν δεν ζητείται ρητώς ακύρωση συγκεκριμένης πράξης ή παράλειψης (ΣτΕ 818/2003, ΕΔΚΑ 2003/350).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, όταν δεν προσδιορίζονται με το κύριο δικόγραφο οι προσβαλλόμενες πράξεις ούτε από άποψη αριθμού πρωτοκόλλου και ημερομηνίας έκδοσής τους, ούτε από την άποψη της αρχής, η οποία, φέρεται ότι τις εξέδωσε, το δικόγραφο αυτό είναι άκυρο, ως άοριστο και ανεπίδεκτο δικαστικής εκτίμησης και ως εκ τούτων η κρινόμενη αίτηση/ προσφυγή κ.λ.π. είναι απορριπτέα ως απαράδεκτη (πρβλ ΣτΕ 6069/1996).

Επειδή στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν γίνεται ρητή μνεία και δεν προσδιορίζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις ή παραλείψεις, ενώ ο προσφεύγων δεν προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία προκειμένου να στηρίξει το αίτημά του. Κατά συνέπεια η προσφυγή του όσον αφορά τις τροποποιητικές δηλώσεις των ετών από το 2011 έως σήμερα πρέπει να απορριφθεί ως άοριστη και αβάσιμη.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων αιτείται την αναθεώρηση των οφειλών ποσού 1.706,05€ και 3.183,82€, φορολογικού έτους 2014, που βεβαιώθηκαν στις 13/12/2020, με αιτιολογία

«ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΑ (ΑΠΟ Φ.Ε.)» και «ΕΙΣΟΔΗΜΑ Φ.Π. & ΕΙΔ. ΕΙΣΦ. Ν.3986/11 & Τ.Ε» αντίστοιχα.

Επειδή, από τα τηρούμενα αρχεία του TAXINET προκύπτει ότι οι ως άνω οφειλές αφορούν την υπ' αριθ. δήλωσης/13-12-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, κατόπιν υποβολής οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης για αναδρομικά αποδοχών και συντάξεων, οι οποίες καταβλήθηκαν στο φορολογικό έτος 2014 με έτος αναφοράς (χρήση) το 2013, με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό φόρου 3.183,82€ έναντι προηγούμενου πιστωτικού υπολοίπου ποσού 1.706,05€. Το εν λόγω αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο βεβαιώθηκε την 13^η/12/2020, ως αχρεωστήτως καταβληθέν (Α.Χ.Κ.).

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι προπαρατεθείσες διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, ο προσφεύγων όφειλε να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή κατά της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησής της.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, όσον αφορά τις φορολογικές οφειλές που εδράζονται στην αριθ. δήλωσης/13-12-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, ασκήθηκε μετά την πάροδο της προβλεπόμενης από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. γ του ΚΦΔ 30ήμερης προθεσμίας, ήτοι **εκπρόθεσμα**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/04/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ και την **επικύρωση**: α) της με αριθ. δήλωσης/29-03-2023 (αριθ. ειδοποίησης/2023) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθ. δήλωσης/29-03-2023 (αριθ. ειδοποίησης/2023) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, ενώ ως προς τις προσβαλλόμενες οίκοθεν τροποποιητικές δηλώσεις των ετών 2011 έως σήμερα και το αίτημα αναθεώρησης των οφειλών ποσού 1.706,05€ και 3.183,82€, φορολογικού έτους 2014 και των προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ, η ως άνω υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή απορρίπτεται ως **απαράδεκτη**.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- **Τελικό Χρεωστικό: 3.873,85 €**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με αριθμό δήλωσης/29-03-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου (αριθ. ειδ/σης:/2023), έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

Φορολογικό Έτος 2018

- **Τελικό Χρεωστικό: 825,94 €**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με αριθμό δήλωσης/29-03-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου (αριθ. ειδ/σης:/2023), έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

ΑΝΤΩΝΙΑ ΣΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ

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.