



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 07/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1224

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.
- 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 [Α.Α.Δ.Ε.] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
- δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

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 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά:

- του με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 (εισοδήματα 01/01/2002 – 31/12/2002),

- του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (εισοδήματα 01/01/2003 – 31/12/2003),

- του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (εισοδήματα 01/01/2004 – 31/12/2004),
- του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (εισοδήματα 01/01/2005 – 31/12/2005),
- του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (εισοδήματα 01/01/2006 – 31/12/2006),
- του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 01/01/2007 – 31/12/2007),
- του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (εισοδήματα 01/01/2008 – 31/12/2008),
- του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (εισοδήματα 01/01/2009 – 31/12/2009),
- του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (εισοδήματα 01/01/2010 – 31/12/2010) και
- του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (εισοδήματα 01/01/2011 – 31/12/2011),
της ΑΑΔΕ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Περιστερίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υποβλήθηκε 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 ΔΟΥ Περιστερίου προέβη στιςσε οίκοθεν υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2003 έως και 2012, καθώς ο προσφεύγων κατά το έτος 2017 εισέπραξε αναδρομικά μισθών από τον ΕΟΠΥΥ, για τα ως άνω οικονομικά έτη, όπως εμφανίζονται στην εικόνα αποδοχών έτους 2017, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες - φορείς στη Φορολογική Διοίκηση, για τα οποία δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όπως είχε την υποχρέωση μέχρι και την 31/12/2018. Τα ποσά αυτά αναρτήθηκαν το έτος 2018 με τη βεβαίωση αποδοχών της περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και ως εκ τούτου εκδόθηκαν:

- το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003 (εισοδήματα 01/01/2002 – 31/12/2002), με τελικό χρεωστικό ποσό 8.991,35 ευρώ, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 8.602,17 ευρώ,
 - το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004 (εισοδήματα 01/01/2003 – 31/12/2003), με τελικό χρεωστικό ποσό 8.896,72 ευρώ, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 8.279,31 ευρώ,
 - το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 (εισοδήματα 01/01/2004 – 31/12/2004), με τελικό χρεωστικό ποσό 8.426,42 ευρώ, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 7.396,89 ευρώ,
 - το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 (εισοδήματα 01/01/2005 – 31/12/2005), με τελικό χρεωστικό ποσό 3.787,93 ευρώ, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 2.708,91 ευρώ,
 - το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (εισοδήματα 01/01/2006 – 31/12/2006), με τελικό χρεωστικό ποσό 3.273,45 ευρώ, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 2.330,85 ευρώ,
 - το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 01/01/2007 – 31/12/2007), με τελικό χρεωστικό ποσό 14.216,74 ευρώ, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 13.165,39 ευρώ,
 - το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (εισοδήματα 01/01/2008 – 31/12/2008), με τελικό χρεωστικό ποσό 13.030,21 ευρώ, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 12.188,02 ευρώ,
 - το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (εισοδήματα 01/01/2009 – 31/12/2009), με τελικό χρεωστικό ποσό 7.821,06 ευρώ, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 6.956,42 ευρώ,
 - το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (εισοδήματα 01/01/2010 – 31/12/2010), με τελικό χρεωστικό ποσό 10.922,03 ευρώ, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 10.024,57 ευρώ και
 - το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (εισοδήματα 01/01/2011 – 31/12/2011) με τελικό χρεωστικό ποσό 9.517,57 ευρώ, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 8.895,11 ευρώ,
- της ΑΑΔΕ.

Δεδομένου ότι από το φάκελο της υπόθεσης δεν προκύπτει η ημερομηνία κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κρίνεται από την Υπηρεσία μας ως εμπροθέσμως ασκηθείσα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αλλά και γενικώς για κάθε αξίωση που αφορά τα έτη 2002 έως και 2011 έχει παραγραφεί.

2) Μη εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής- Δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία.

3) Αυθαίρετη επιβολή φόρου με πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου από την φορολογική αρχή και συγκεκριμένα: α)

παραβιάζεται το άρθρο 61 του ν. 2238/1994 και τα άρθρα 18 και 19 του ΚΦΔ, σύμφωνα με τα οποία ο μόνος που έχει δικαίωμα υποβολής αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης των εισοδημάτων του είναι ο φορολογούμενος ή εξουσιοδοτημένο από αυτόν πρόσωπο και

β) η αρμόδια φορολογική αρχή όλως εσφαλμένα, και ενώ δεν είχε το δικαίωμα να επιλέξει σε ποιο έτος θα δηλωθούν τα αναδρομικά εισοδήματα, δηλαδή στο έτος αναγωγής τους ή στο έτος είσπραξης τους, έκρινε αυτοβούλως ότι τα ληφθέντα αναδρομικά εισοδήματα έπρεπε να περιληφθούν στην φορολογική δήλωση των ετών αναγωγής τους. Ουδέποτε άσκησε το δικαίωμα επιλογής που του παρέχει ο νόμος. Η φορολογική αρχή αυθαίρετα υπέβαλλε οίκοθεν τροποποιητικές δηλώσεις για τα επίδικα έτη ενώ συγχρόνως προέβη στην παρακράτηση ποσοστού 20% επί του καταβαλλόμενου ποσού ήδη κατά την καταβολή του, το έτος 2017.

4) Για να εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου πρέπει να έχει προηγηθεί έλεγχος και να ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία που ορίζουν τα άρθρα 32 και 34 του ΚΦΔ αλλά και η ΠΟΛ. 1073/2018, ήτοι να αποσταλεί η εντολή ελέγχου και να γνωστοποιηθεί στον φορολογούμενο η δυνατότητα υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης και εν συνεχεία να αποσταλεί αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθρο 14 ΚΦΔ) είτε σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρο 28 ΚΦΔ), πλην όμως στην περίπτωση του δεν τηρήθηκε η ως άνω διαδικασία. Επιπλέον οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι και αναιτιολόγητες διότι κατά την έκδοση τους η φορολογική αρχή όφειλε να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου γεγονός που δεν έπραξε αφού δεν του κοινοποιήθηκε μέχρι σήμερα καμία πράξη.

5) Παραβίαση των αρχών του κράτους δικαίου και συγκεκριμένα παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστεως και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του ιδιώτη προς το κράτος. Στην περίπτωση του η αρμόδια φορολογική αρχή γνώριζε ότι εισέπραξε το έτος 2017 αναδρομικά εισοδήματα που αφορούσαν τις διαχειριστικές περιόδους 2002 έως 2011. Εντούτοις, προέβη σε έκδοση

των προσβαλλόμενων πράξεων το έτος 2023 ενώ μπορούσε να τις εκδώσει πράξεις εντός του έτους 2017.

6) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 -Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης, του ΚΦΔ 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.....».*

Επειδή, στο Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014/11.12.2014 διευκρινιστικό έγγραφο της ΓΓΔΕ ορίζεται ότι: «...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, στην παρ. 11 εδάφιο 1ο του άρθρου 72 του ΚΦΔ, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται ότι:

«11. 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 84 παρ. 1 του ν.2238/1994:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, στην παρ. 8 της ΠΟΛ.1172/14.11.2017 αναφέρεται ότι για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 01/01/2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1174/2014

εγκυκλίου ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ΚΦΔ** 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 67 παρ. 7 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)** ορίζεται ότι: *«Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν».*

Επειδή, με την **παρ. 3 του άρθρου 3 της ΠΟΛ.1034/2017 της ΑΑΔΕ**, ορίζεται ότι:

«...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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τη βεβαίωση αποδοχών που απέστειλε ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση ο φορέας/εργοδότης, εισέπραξε το έτος 2017 αναδρομικά μισθών και πάγιας αντιμισθίας που ανάγονται στα οικονομικά έτη 2003 έως και 2012, για τα οποία δεν υπέβαλε, ως όφειλε, έως την 31/12/2018 τροποποιητικές δηλώσεις. Κατόπιν τούτου, η αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος ΔΟΥ Περιστερίου, προέβη σε οίκοθεν υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των εν λόγω οικονομικών ετών, εκδίδοντας τα προσβαλλόμενα εκκαθαριστικά σημειώματα στις 17/02/2023.

Επειδή, για αναδρομικά που καταβλήθηκαν εντός του έτους 2017, η προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ήταν η 31/12/2018, ανεξάρτητα από τα έτη που αφορούσαν. Ο χρόνος παραγραφής εκκίνησε την 31/12/2018 και συμπληρώθηκε την 31/12/2023, εφαρμοζόμενων των προαναφερόμενων διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ. Ως εκ τούτου, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στις 17/02/2023 πραγματοποιήθηκε εντός του προβλεπόμενου χρόνου των

πέντε ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής δήλωσης για τα εισοδήματα αυτά.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1068/17-04-2018 -Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή, της ΑΑΔΕ:

«Άρθρο 4 Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

A. ΓΕΝΙΚΑ ...

3. Με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλονται στη Δ.ΗΛΕ.Δ, με τις αποφάσεις ΠΟΛ. 1045/2018 και ΠΟΛ. 1033/2014 όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ. 1054/2015 και 1260/2015 αποφάσεις, είτε προσυμπληρώνονται ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων (όπως από μισθωτές υπηρεσίες, συντάξεις, κ.λπ.) και οι παρακρατηθέντες φόροι στους αντίστοιχους κωδικούς των πινάκων της δήλωσης, είτε οι φορολογούμενοι ενημερώνονται μέσω πίνακα για τα ποσά των εισοδημάτων τους και των παρακρατηθέντων φόρων, καθώς και λοιπών στοιχείων της δήλωσης (π.χ. δόσεις δανείων).».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1045/13-03-2018 -Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2017, της ΑΑΔΕ:

«Άρθρο 1 Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ν. 4172/2013, πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και τον φόρο που παρακρατήθηκε. Ιδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις εισοδημάτων για τα οποία δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 6 της παρούσας όταν δικαιούχος των εισοδημάτων για τα οποία δεν προβλέπεται παρακράτηση είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπού νομικού προσώπου....

Άρθρο 2 Ορισμός τύπου και περιεχομένου της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων (Έντυπο Φ-01.042)

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο σε έντυπη μορφή της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων με το σύνολο των στοιχείων που υποχρεωτικά αναγράφονται επί αυτών, ποσά μισθών, συντάξεων και λοιπών παροχών καθώς και τα ποσά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατήθηκαν, έχει όπως το σχετικό υπόδειγμα το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα (Έντυπο Φ-01.042).

2. Ορίζουμε ότι τα χαρακτηριστικά των χρησιμοποιούμενων αποδεκτών μέσων για την υποβολή, σε ηλεκτρονική ή μαγνητική μορφή, του εντύπου της παρ. 1 αυτού του άρθρου, έχουν όπως περιγράφονται στο συνημμένο στην παρούσα «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1», και όπως αναφέρεται στο προαναφερθέν παράρτημα στη: ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ, ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΠΛΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ, στο κωδικό 30 περιλαμβάνονται αναδρομικά κύριας σύνταξης που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται (υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν) και στον κωδικό 31 περιλαμβάνονται αναδρομικά επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές (υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν).».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από την εικόνα αποδοχών 2017 (φορολογικό έτος 2017), βάσει των ηλεκτρονικών αρχείων που απέστειλε ο φορέας/εργοδότης, μεταξύ άλλων, εισέπραξε το έτος 2017 τα κάτωθι αναδρομικά μισθών και πάγιας αντιμισθίας:

1) για το οικονομικό έτος 2003 (εισοδήματα 01/01/2002 - 31/12/2002) ποσό 1.485,80 ευρώ,
2) για το οικονομικό έτος 2004 (εισοδήματα 01/01/2003 - 31/12/2003) ποσό 1.876,82 ευρώ,
3) για το οικονομικό έτος 2005 (εισοδήματα 01/01/2004 - 31/12/2004) ποσό 2.536,82 ευρώ,
4) για το οικονομικό έτος 2006 (εισοδήματα 01/01/2005 - 31/12/2005) ποσό 2.558,13 ευρώ,
5) για το οικονομικό έτος 2007 (εισοδήματα 01/01/2006 - 31/12/2006) ποσό 2.558,13 ευρώ,
6) για το οικονομικό έτος 2008 (εισοδήματα 01/01/2007 - 31/12/2007) ποσό 2.822,38 ευρώ,
7) για το οικονομικό έτος 2009 (εισοδήματα 01/01/2008 - 31/12/2008) ποσό 3.304,26 ευρώ,
8) για το οικονομικό έτος 2010 (εισοδήματα 01/01/2009 - 31/12/2009) ποσό 3.677,32 ευρώ,
9) για το οικονομικό έτος 2011 (εισοδήματα 01/01/2010 - 31/12/2010) ποσό 3.085,01 ευρώ και
10) για το οικονομικό έτος 2012 (εισοδήματα 01/01/2011 - 31/12/2011) ποσό 2.480,94 ευρώ,
που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εμπρόθεσμα έως 31/12/2018).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε, ως όφειλε, τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2003 έως και 2012, για τα ως άνω αναδρομικά μισθών και πάγιας αντιμισθίας, που εισέπραξε το έτος 2017.

Επειδή, η αρμόδια ΔΟΥ Περιστερίου, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω στοιχεία, εξέδωσε τα ως άνω εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2003-2012, στα οποία

συμπεριλήφθησαν τα ποσά που αναλυτικά ανά έτος, εμφανίζονται στην βεβαίωση αποδοχών φορολογικού έτους 2017 του προσφεύγοντος.

Επειδή, η Φορολογική Διοίκηση μετά την ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ της εικόνας αποδοχών του φορολογικού έτους 2017, στην οποία εμφανίζονται τα υπό κρίση αναδρομικά ποσά μισθών για τα οικονομικά έτη 2003 έως και 2012, ενημέρωσε τον προσφεύγοντα ότι πρέπει να υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα ως άνω έτη, αρχικά μέσω μηνύματος την 16/12/2022 και ακολούθως την 09/01/2023 γνωστοποιώντας του ταυτόχρονα ότι σε περίπτωση που έως την 19/01/2023 δεν υπέβαλε τις απαιτούμενες τροποποιητικές δηλώσεις η Φορολογική Διοίκηση θα προέβαινε στις αναγκαίες ενέργειες για τον προσδιορισμό της φορολογικής του υποχρέωσης, πλην όμως ο προσφεύγων δεν υπέβαλε τις εν λόγω δηλώσεις.

Ως προς τον τέταρτο λόγο.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για να εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου πρέπει να έχει προηγηθεί έλεγχος και να ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία που ορίζουν τα άρθρα 32 και 34 του ΚΦΔ αλλά και η ΠΟΛ. 1073/2018, ήτοι να αποσταλεί η εντολή ελέγχου και να γνωστοποιηθεί στον φορολογούμενο η δυνατότητα υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης και εν συνεχεία να αποσταλεί αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθρο 14 ΚΦΔ) είτε σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρο 28 ΚΦΔ).

Επειδή, ο ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη τήρησης της νόμιμης διαδικασίας, 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 166791/2020. 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 ΔΟΥ 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).

Επειδή, περαιτέρω, στην παρ. 1 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, αλλά και στην υπ' αρ. ΔΕΛ 1069048 ΕΞ 2014/02.05.2014 προβλέπεται η τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου 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 τα υπό κρίση εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2003-2012, μετά την ηλεκτρονική αποστολή του φορέα (ΕΟΠΥΥ), χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και διασταυρώσεις, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο λόγο.

Επειδή, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζονται οι αρχές της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της καλής πίστης και της αναλογικότητας, όταν απλώς η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση:

- του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 (εισοδήματα 01/01/2002 – 31/12/2002),

- του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (εισοδήματα 01/01/2003 – 31/12/2003),
 - του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (εισοδήματα 01/01/2004 – 31/12/2004),
 - του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (εισοδήματα 01/01/2005 – 31/12/2005),
 - του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (εισοδήματα 01/01/2006 – 31/12/2006),
 - του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 01/01/2007 – 31/12/2007),
 - του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (εισοδήματα 01/01/2008 – 31/12/2008),
 - του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (εισοδήματα 01/01/2009 – 31/12/2009),
 - του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (εισοδήματα 01/01/2010 – 31/12/2010) και
 - του με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (εισοδήματα 01/01/2011 – 31/12/2011),
- της ΑΑΔΕ.

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

Οικονομικό έτος 2003

Χρεωστικό ποσό: 8.991,35 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 (εισοδήματα 01/01/2002 – 31/12/2002) της ΑΑΔΕ.

Οικονομικό έτος 2004

Χρεωστικό ποσό: 8.896,72 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (εισοδήματα 01/01/2003 – 31/12/2003) της ΑΑΔΕ.

Οικονομικό έτος 2005

Χρεωστικό ποσό: 8.426,42 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (εισοδήματα 01/01/2004 – 31/12/2004) της ΑΑΔΕ.

Οικονομικό έτος 2006

Χρεωστικό ποσό: 3.787,93 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (εισοδήματα 01/01/2005 – 31/12/2005) της ΑΑΔΕ.

Οικονομικό έτος 2007

Χρεωστικό ποσό: 3.273,45 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (εισοδήματα 01/01/2006 – 31/12/2006) της ΑΑΔΕ.

Οικονομικό έτος 2008

Χρεωστικό ποσό: 14.216,74 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 01/01/2008 – 31/12/2008) της ΑΑΔΕ.

Οικονομικό έτος 2009

Χρεωστικό ποσό: 13.030,21 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (εισοδήματα 01/01/2008 – 31/12/2008) της ΑΑΔΕ.

Οικονομικό έτος 2010

Χρεωστικό ποσό: 7.821,06 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (εισοδήματα 01/01/2009 – 31/12/2009) της ΑΑΔΕ.

Οικονομικό έτος 2011

Χρεωστικό ποσό: 10.922,03 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (εισοδήματα 01/01/2010 – 31/12/2010) της ΑΑΔΕ.

Οικονομικό έτος 2012

Χρεωστικό ποσό: 9.517,57 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμό ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (εισοδήματα 01/01/2011 – 31/12/2011) της ΑΑΔΕ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.