



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/11/2023

Αριθμός απόφασης:1976

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 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. την 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. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των: α) με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, β) με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και γ) με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς από τα στοιχεία του φακέλου και την έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, προέκυψε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό 4.155,15€ έναντι του αρχικού χρεωστικού ποσού 501,46€ που είχε προκύψει με βάση την αρχική του δήλωση.

Με την με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, προέκυψε για τον προσφεύγοντα νέο χρεωστικό ποσό 4.683,99€ έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού 4.155,15€ που είχε προκύψει με βάση την 1^η τροποποιητική του δήλωση.

Με την με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, προέκυψε για τον προσφεύγοντα νέο χρεωστικό ποσό 4.774,33€ έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού 4.683,99€ που είχε προκύψει με βάση την 2^η τροποποιητική του δήλωση.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν εκκαθάρισης αναδρομικών ποσών σύνταξης με βάση βεβαίωση αποδοχών του αρμόδιου ασφαλιστικού φορέα, τα οποία δεν περιελήφθησαν στην αρχική δήλωση του προσφεύγοντος φορολογικού έτους 2017, αλλά στις από 11/01/2023, 14/01/2023 και 16/01/2023 αντίστοιχα τροποποιητικές δηλώσεις που κατέθεσε ηλεκτρονικά ο ίδιος κατόπιν ενημέρωσής του με το από 16/12/2022 μήνυμα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας από την εφαρμογή «my AAE», σύμφωνα με το οποίο σε περίπτωση που έως την 19/01/2023 δεν υποβληθεί από τον φορολογούμενο τροποποιητική δήλωση, η Φορολογική Διοίκηση θα προβεί στις αναγκαίες ενέργειες για τον προσδιορισμό της φορολογικής του υποχρέωσης, την έκδοση σχετικών πράξεων και την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή διότι έχει παρέλθει το διάστημα της πενταετίας για τα εισοδήματα του έτους 2018 (Χρήση 01/01/2017 έως 31/12/2017).
- Ένσταση καταχρηστικής ασκήσεως του δικαιώματος του καθ' ου αντιδίκου (ΑΚ 281) Ελληνικού Δημοσίου υπό την οπτική του δικονομικού δικαίου, σε συνδυασμό με την παραβίαση των Δικαιικών Αρχών της καλής πίστεως και των χρηστών συναλλακτικών ηθών.
- Παραβίαση των θεμελιωδών δικαιωμάτων του, τα οποία προστατεύονται από διατάξεις του Συντάγματος (άρθ. 20 παρ. 1, άρθ. 2 παρ. 1, άρθ. 4 παρ. 1, άρθ. 5 παρ. 1, άρθ. 17

άρθ. 22 παρ. 5, άρθ. 25), του Υπερεθνικού και Υπερσυνταγματικού Δικαίου, όπως π.χ. της ΕΣΔΑ (παρ. 1 του άρθ. 6 της ΕΣΔΑ), των Διεθνών Συμβάσεων Εργασίας, των ατομικών δικαιωμάτων του Καταστατικού Χάρτη των Ηνωμένων Εθνών, των διατάξεων του Ενωσιακού Δικαίου αλλά και του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής ένωσης.

- Παραβίαση των συνταγματικών αρχών όπως της αρχής της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου, της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της αρχής της αναλογικότητας, της αρχής της ισότητας καθώς και της αρχής της αμεροληψίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του Ν.4172/2013, 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 [...]

7. 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ., 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 προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1172/2017 «Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης»:

«**1.** Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν.4174/2013, Α' 170), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ.1). 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 (παρ.2). 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 (παρ.3).

2. Οι προθεσμίες παραγραφής της προηγούμενης παραγράφου ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του Κ.Φ.Δ. 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 πρώτου 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 παρ. 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 παρ. 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 τις διατάξεις του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του Κ.Φ.Δ. 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 διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, 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. 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.

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:

A. 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 A.1025/2020, A.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 A.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.

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

4. Για εισοδήματα και δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση και περιλαμβάνονται σε δηλώσεις που υποβάλλουν ηλεκτρονικά οι φορολογούμενοι, η Φορολογική Διοίκηση, όταν το κρίνει απαραίτητο, ζητά την προσκόμιση των προβλεπόμενων δικαιολογητικών προκειμένου να οριστικοποιηθούν και να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, όπως προβλέπεται στην Απόφαση για τον Τύπο και Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. [...]

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, στην Α. 1041/2019 με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» αναφέρονται τα εξής:

«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. [...]

Επειδή, στην Α. 1070/2020 με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2019, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» αναφέρονται τα εξής:

«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.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει α) από την εικόνα αποδοχών 2018 (φορολογικό έτος 2018), βάσει των ηλεκτρονικών αρχείων που απέστειλε ο φορέας/εργοδότης μέχρι τις 31-12-2019, ο προσφεύγων εισέπραξε το έτος 2018 αναδρομικά κύριας σύνταξης ποσού 20.649,48 € επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος ποσού 3.397,44 € με έτος αναφοράς το 2017 και β) από την εικόνα αποδοχών 2019 (φορολογικό έτος 2019), βάσει των ηλεκτρονικών αρχείων που απέστειλε ο φορέας/εργοδότης μέχρι τις 31-12-2020, ο προσφεύγων εισέπραξε το έτος 2019 αναδρομικά κύριας σύνταξης ποσού 1.603,32 € επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος ποσού 324,00 € με έτος αναφοράς το 2017.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε την υποχρέωση να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 δηλώνοντας τα ανωτέρω αναδρομικά ποσά σύνταξης που έλαβε εντός των φορολογικών ετών 2018 και 2019, όπως προκύπτουν από τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες-φορείς μέχρι 31/12/2019 και 31/12/2020 αντίστοιχα και τα οποία ανάγονται στο ως άνω αναφερόμενο φορολογικό έτος.

Επειδή, ο προσφεύγων κατόπιν του από 16/12/2022 μηνύματος ηλεκτρονικής αλληλογραφίας από την εφαρμογή «my AADE», υπέβαλε: α) την με αριθμό 1^η τροποποιητική δήλωση όπου συμπεριέλαβε στον κωδικό 303 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις (εκτός περ. 1,3)» το ποσό των 16.987,08€ και στον κωδικό 315 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ. (περ. 1,2,3 και 4) το ποσό των 3.397,44€ συνέπεια της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, από την οποία προέκυψε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό 4.155,15€ έναντι του αρχικού χρεωστικού ποσού 501,46€ που είχε προκύψει με βάση την αρχική του δήλωση, β) την με αριθμό 2^η τροποποιητική δήλωση όπου συμπεριέλαβε στον κωδικό 321 «Άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα κλπ (εκτός περ. 1,2)» το ποσό των 1.603,32€ και στον κωδικό 315 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ. (περ. 1,2,3 και 4) το ποσό των 324,00€ συνέπεια της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, από την οποία προέκυψε για τον προσφεύγοντα νέο χρεωστικό ποσό 4.683,99€ έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού 4.155,15€ που είχε προκύψει με βάση την 1^η τροποποιητική του δήλωση και γ) την με αριθμό 3^η τροποποιητική δήλωση όπου συμπεριέλαβε στον κωδικό 304 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις (εκτός περ. 1,3)» και στον κωδικό 316 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ. (περ. 1,2,3 και 4) αναδρομικά ποσά που αφορούν τη σύζυγό του, συνέπεια της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, από την οποία προέκυψε για τον προσφεύγοντα νέο χρεωστικό ποσό 4.774,33€ έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού 4.683,99€ που είχε προκύψει με βάση την 2^η τροποποιητική του δήλωση.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή λόγω παρόδου της πενταετίας.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ προκύπτει ότι η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση της πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση το φορολογικό έτος 2017 παραγράφεται 31/12/2023 (5 έτη από τη λήξη του έτους 2018 εντός του οποίου υποβάλλεται η φορολογική δήλωση φορολογικού έτους 2017). Επιπλέον, η προθεσμία υποβολής της εμπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης για τα αναδρομικά εισοδήματα που εισέπραξε ο προσφεύγων το έτος 2018 και 2019 με βάση την ΠΟΛ.1041/2019 και ΠΟΛ. 1070/2020 έληγε στο τέλος του έτους 2019 και στο τέλος του έτους 2020 αντίστοιχα, κι επομένως το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει φόρο για τα ανωτέρω παραγράφεται στις **31/12/2024** και στις **31/12/2025** αντίστοιχα. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής φόρου έχει παραγραφεί απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, επιπλέον, οι λοιποί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόσει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

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 παρ.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, ορθά και νόμιμα εκδόθηκαν οι με αριθμό ειδοποίησηςΠράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, βάσει των στοιχείων που οι αρμόδιοι φορείς απέστειλαν στη Φορολογική Διοίκηση και κατόπιν των τροποποιητικών δηλώσεων που υπέβαλε ο ίδιος ο προσφεύγων ηλεκτρονικά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των α) με αριθμό ειδοποίησηςΠράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, β) με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017 και γ) με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

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

Φορολογικό Έτος 2017

Προηγούμενο χρεωστικό ποσό: 4.683,99€

Νέο χρεωστικό ποσό: **4.774,33€**

(Η ως άνω διαφορά φόρου και εισφοράς, βεβαιώθηκε με την με αριθ. δήλωσης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς).

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.