



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22/07/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1749

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 15/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά α) της υπ' αριθ. ειδοποίησης/23.12.2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και β) της υπ. αρ./27.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ειδοποίησης/23.12.2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2014 και την υπ. αριθ./27.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την υπ' αριθ./14.02.2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως εκπρόθεσμη.

8. Την από 11/03/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΠΡ...../2022 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθ./14.02.2022 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Την υπ' αριθ./2024 Απόφαση του Ζ' Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης αναπομπής της υπόθεσης στην Υπηρεσία μας.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ειδοποίησης/23.12.2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 12.228,36€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 761,85€ και φόρος πολυτελούς διαβίωσης 308,00€ (τελικό χρεωστικό 13.298,21€ έναντι αρχικού χρεωστικού 2.373,56€). Η εν λόγω πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καθώς, σύμφωνα με τα αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών – συντάξεων που απέστειλαν ηλεκτρονικά οι φορείς που τις κατέβαλαν στη Γ.Γ.Π.Σ. της Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εισέπραξε το έτος 2013 αναδρομικά κύριας σύνταξης από το Ι.Κ.Α. ύψους 17.909,17€ και επικουρικής σύνταξης από το Ε.Τ.Ε.Α. ύψους 5.330,07€. Για τα ανωτέρω ποσά ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλει, ως όφειλε έως τις 31/12/2014, τροποποιητική δήλωση του αντίστοιχου οικονομικού έτους 2014 και συνεπώς η αρμόδια Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέβη σε εκκαθάριση οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης του εν λόγω έτους.

Με την υπ' αριθ./27.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€, λόγω μη υποβολής (τροποποιητικής) δήλωσης φόρου εισοδήματος όπου να δηλώνονται τα προαναφερθέντα ποσά αναδρομικών αποδοχών.

Ο προσφεύγων, είχε υποβάλει ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ. πρωτ./15.10.2021 ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητούσε την ακύρωση α) της υπ' αριθ. ειδοποίησης/23.12.2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και β) της υπ. αρ./27.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων και επιβολή φόρων και προστίμων είχε παραγραφεί.

Με την υπ' αριθ./14.02.2022 απόφαση της Υπηρεσίας μας, απορρίφθηκε η ανωτέρω ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος, ως απαράδεκτη (εκπρόθεσμη). Κατά της απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων κατέθεσε την υπ' αριθ. ΠΡ...../11.03.2022 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τον ισχυρισμό που είχε συμπεριλάβει στην ενδικοφανή προσφυγή του.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης (Ζ' Τμήμα Μονομελές) με την υπ' αριθ./2024 απόφασή του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας

την 07/02/2024, έκανε αυτή δεκτή, ακύρωσε την υπ' αριθ./14.02.2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ και ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εκληφθεί ως εμπρόθεσμη και να εξετασθεί κατ' ουσίαν.

Επειδή, με την παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες 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... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους...».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 62 του Ν.2238/1994, ως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, οριζόταν ότι: «1. Η δήλωση υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα είτε αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν είτε ταχυδρομείται επί αποδείξει. Με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών γίνεται υποχρεωτικά η υποβολή από κάθε υπόχρεο που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, καθώς και από κάθε άλλο υπόχρεο του οποίου η δήλωση υποβάλλεται από εξουσιοδοτημένο λογιστή στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63. Η δήλωση υποβάλλεται από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30η Ιουνίου του οικείου οικονομικού έτους και μέχρι την έναρξη του ωραρίου λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών της επόμενης μέρας από την ημέρα λήξης της προθεσμίας...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1146/2014 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1369/29.05.2014) ορίζεται ότι: «Άρθρο 1. Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. 1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του Ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, από τις 20.03.2014 έως τις 30.06.2014...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1169/2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1780/30.06.2014) ορίστηκε ότι: «Η προθεσμία υποβολής των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του Ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), που

υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου και λήγει στις 30 Ιουνίου 2014, παρατείνεται έως και τις 14 Ιουλίου 2014».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α)... β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου,... 5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα...».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. 616/2021 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκε ότι: «6. Επειδή, από την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, η οποία συνάγεται από τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 και 3, 66 παρ. 1, 93 παρ. 2 του Συντάγματος (ΣΤΕ Ολομ. 3319/2010, πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 2386/1970, 2638/1973, ΣΤΕ 7μ. 1361/2013, 2310/2014, ΣΤΕ 1940/1983, 1599, 1732/2017 κ.ά.), απορρέει ο κανόνας ότι δυσμενής ατομική διοικητική πράξη που κατά νόμο δεν δημοσιεύεται, δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου τον οποίο αφορά, παρά μόνον από την κοινοποίησή της προς αυτόν, ή τουλάχιστον από τη γνώση του, δίχως η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξης (ΣΤΕ Ολομ. 602/2003). Περαιτέρω, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και, ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις (ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019 κ.ά.), πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσης κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων. Η ως άνω θεμελιώδης αρχή επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω, εξυπηρετεί δε σκοπούς δημοσίου συμφέροντος. Συγκεκριμένα, και σε συγκεκριισμό προς τον κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2) σκοπό δημοσίου συμφέροντος της καταστολής της φοροδιαφυγής (ιδίως της μεγάλης από απόψεως ποσού ή/και συνθηκών τέλεσης), εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου που, μεταξύ άλλων, αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία ιδιαίτερος μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσης, καθώς και την αποφυγή έκθεσής τους στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης που υιοθετεί τα πορίσματά του και στηρίζεται σε αυτόν και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο και την πράξη οικονομικές υποχρεώσεις. Παράλληλα, εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης του Δημοσίου στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων λόγω της τυχόν στο μεταξύ επιδείνωσης

της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019). Συνακόλουθα και προκειμένου οι ρυθμίσεις περί (της διάρκειας, της έναρξης και λήξης, των περιπτώσεων διακοπής και αναστολής) της παραγραφής, ήτοι το πλέγμα των κανόνων που συνθέτουν συνολικά το ρυθμιστικό πλαίσιο της παραγραφής (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, C-637/17, σκ. 45, 47, 48), να εκπληρώνουν τις απαιτήσεις των ως άνω αρχών της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να εξαρτούν τη διακοπή (και άρα την τήρηση) της προθεσμίας παραγραφής από γεγονός γνωστό στον διοικούμενο, τέτοιο, δε, δεν συνιστά μόνη η έκδοση της καταλογιστικής πράξης. Ως εκ τούτου, προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, πρέπει, εντός της θεσπιζόμενης προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνον να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να γίνεται κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο, σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός. Διότι, σε αντίθετη περίπτωση, η τήρηση της προθεσμίας της παραγραφής, μετά την πάροδο της οποίας δεν είναι νόμιμη η βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, συναρτάται προς γεγονός άγνωστο στον διοικούμενο και επέρχεται πριν από την κοινοποίηση της πράξης σ' αυτόν ή έστω την εκ μέρους του γνώση αυτής κατά παράβαση των επιταγών της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης. Επιπρόσθετα, σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θεραπεύονται οι προεκτεθέντες δημοσίου συμφέροντος σκοποί της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Τούτο, διότι ναι μεν δεν ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, οι οποίες εκδίδουν την καταλογιστική πράξη μέσα στην προθεσμία της παραγραφής, πλην οι διοικούμενοι καταλείπονται επ' αόριστον (εφόσον, μάλιστα, δεν προβλέπεται προθεσμία για την κοινοποίηση της πράξης) σε αβεβαιότητα ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με συνέπεια να αποτρέπονται από τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 389/1935, 222/1939, 3563/2013, 1738/2017 Ολομ.). Παράλληλα, σε μια τέτοια περίπτωση εμφολίζουν σοβαρά μειονεκτήματα και για το Δημόσιο αναφορικά, ειδικότερα, με την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών. Πράγματι, ρύθμιση περί διακοπής της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρους ή/και κυρώσεις για παράβαση των σχετικών διατάξεων, η οποία αρκείται στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης εντός της προθεσμίας παραγραφής, παραγνωρίζει ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων αλλά η είσπραξή τους, με την οποία και μόνο επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών για τη λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών του. Αποσυνδέοντας, όμως, τη συμπλήρωση ή μη της προθεσμίας παραγραφής της εν λόγω αξίωσης από την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, μετά την οποία μπορεί να αναζητηθεί η καταβολή των καταλογιζόμενων ποσών από τον διοικούμενο, καταλείπει τελικά το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων σε περίπτωση επιδείνωσης, στο μεταξύ, της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017)... 9... Η διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ., η οποία προστέθηκε με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 18β' του ν. 4254/2014 και ορίζει ότι η προβλεπόμενη από κείμενες διατάξεις

ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα διακόπτεται με την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων, καταλαμβάνει κατ' αρχήν υποθέσεις, όπως η παρούσα, στις οποίες η αξίωση του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρο ή/και κυρώσεις για την παράβαση των σχετικών διατάξεων για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (και άρα μέχρι τις 31-12-2013) δεν είχε, σύμφωνα με τις προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις, παραγραφεί όταν άρχισε να ισχύει η επίμαχη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ. και στις οποίες δεν είχε κατά τον αυτό χρόνο εκδοθεί η οικεία καταλογιστική πράξη. Σύμφωνα, όμως, με όσα αναφέρονται στη σκέψη 6, η εν λόγω διάταξη είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στις αρχές της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου (πρβλ. και σχετική επισήμανση στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής αναφορικά με την ίδια διάταξη) και, ως εκ τούτου, μη εφαρμοστέα, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις περί παραγραφής, εν προκειμένω δε η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., κατά την έννοια της οποίας η δεκαετής παραγραφή διακόπτεται με την έγκυρη κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 692-693/2020).».

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω συνάγεται ότι η διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (και άρα μέχρι τις 31.12.2013), συντελείται όχι μόνο με την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης, αλλά προαπαιτεί και την κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η υπ' αριθ. ειδοποίησης/23.12.2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και η υπ. αρ./27.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με τις υπ' αρ. πρωτ./23.12.2019 και/30.12.2019 συστημένες επιστολές (RE και RE). Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 η κοινοποίησή τους θεωρείται ότι συντελέστηκε την 08/01/2020 και 15/01/2020 αντίστοιχα.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις, εκδοθείσες στις 23/12/2019 και 27/12/2019, θεωρείται ότι κοινοποιήθηκαν εντός του έτους 2020 (δεδομένου ότι δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος κοινοποίησης), ήτοι μετά την παρέλευση του έτους της παραγραφής (31/12/2019) και ως εκ τούτου σύμφωνα με την κρίση του ΣτΕ, όπως αποτυπώθηκε επί της ανωτέρω απόφασης, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί, γίνεται αποδεκτός.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./15.10.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα την **ακύρωση** α) της υπ' αριθ. ειδοποίησης/23.12.2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και β) της υπ. αρ./27.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, λόγω παραγραφής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. ειδοποίησης/23.12.2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει (οίκοθεν) δήλωσης	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης – (οίκοθεν) δήλωσης
Τελικό χρεωστικό	13.298,21	2.373,56	-10.924,65

Η υπ' αριθ./27.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο μη υποβολής δήλωσης	100,00	0,00	-100,00

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.