



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06-02-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 359

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604561
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 Α.Α.Δ.Ε (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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 10-10-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ κατοίκου κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου/16-9-2022 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, επί της από 07-09-2022 ταυτάριθμης αίτησης του προσφεύγοντος, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το από 22-12-2022 Υπόμνημα άρθρου 63 ΚΦΔ το οποίο κατέθεσε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας και έλαβε αριθμ. πρωτοκ. ΔΕΔ/22-12-2022.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10-10-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. πρωτ. /16-9-2022 προσβαλλόμενη απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, δεν έγινε δεκτό το από 07-09-2022 ταυτάριθμο αίτημα του προσφεύγοντος, με το οποίο αιτήθηκε από την ως άνω Υπηρεσία, τη διαγραφή του χρέους (φόρου εισοδήματος ποσού 30.591,01€) που προέκυψε με το με αριθμ. ειδοποίησης /18-12-2020 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση τη τροποποιητική δήλωση 1 του οικονομικού έτους 2011 της ίδιας Δ.Ο.Υ., λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B του ΚΦΔ.

Συγκεκριμένα στο με αριθμ. πρωτ. /07-09-2022 αίτημα του προσφεύγοντος προς την Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, αυτολεξεί αναφέρονται τα κάτωθι:

« Κύριε Προϊστάμενε

Τυχάνω συνταξιούχος, με Α.Φ.Μ. και διαμένω στη Ν. ΣΜΥΡΝΗ επί της οδού και υποβάλω ανελλιπώς ως έχω υποχρέωση δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νόμιμα και εμπρόθεσμα.

Το οικονομικό έτος 2011 χρήση 2010 υπέβαλα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και με βάση τη δήλωσή μου εκδόθηκε η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με πιστωτικό ποσό 523,74€ .

Η λογιστριά μου εισήλθε στο My TAXIS net – e-κοινοποιήσεις (και εκτύπωσε όσα υπήρχαν στην σελίδα, μεταξύ αυτών ήταν και το με αριθμό /18-12-2020 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου) με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου . Την τροποποιητική δήλωση που αναφέρει η φορολογική αρχή επί της πράξεως δεν την υπέβαλα εγώ, την αναζήτησα στο σύστημα TAXIS και την εκτύπωσα, υπήρχε βεβαίως και το με αριθμό πρωτοκόλλου /22-12-20 έγγραφο κοινοποίησης.

Επειδή η χρήση 2010 οικονομικό έτος 2011 έχει παραγραφή την 31-12-2016 και επειδή δεν είναι νέα στοιχεία για να παραταθεί η χρήση 2010 στη δεκαετία και σύμφωνα με το άρθρο 63B του νόμου 4174/2013 που ορίζει τα εξής:

«1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος, για έναν από τους εξής λόγους:

α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης,

β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου εντός προθεσμίας τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. Αν η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε εντός του τελευταίου τριμήνου της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου, η αίτηση δύναται να υποβληθεί εντός τριών (3) μηνών

από τη γένεση του λόγου αυτού. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης.

3. Άμεσος προσδιορισμός ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί για τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. 1 και χωρίς την αίτηση της παρ. 2. Επιπλέον, ποσά που οφείλονται από τον φορολογούμενο με βάση την πράξη τροποποίησης της παρούσας, καταβάλλονται εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής στον φορολογούμενο.

4. Κατά της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, με την οποία απορρίπτεται η αίτηση του φορολογούμενου, καθώς και κατά της πράξης που εκδόθηκε με βάση την παρ. 3, χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63.

5. Η διαδικασία του παρόντος δεν αναστέλλει την προθεσμία και δεν κωλύει την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ή της προσφυγής ενώπιον του δικαστηρίου. Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ή η εκκρεμοδικία δεν κωλύουν τη διαδικασία του παρόντος. Αν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή με την οποία προβάλλεται ως λόγος ακύρωσης ή τροποποίησης πράξης λόγος που αναφέρεται στην παρ. 1, δεν χωρεί κατά της ίδιας πράξης και για τον ίδιο λόγο υποβολή αίτησης με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 ή έκδοση πράξης χωρίς αίτηση με βάση τις διατάξεις της παρ. 3.

6. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων μπορεί να καθορίζονται η διαδικασία, ο τρόπος υποβολής της αίτησης, τα αρμόδια όργανα για την έκδοση της πράξης, ο τύπος και το περιεχόμενο της πράξης και κάθε ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Z H T A M E

την διαγραφή του χρέους λόγο πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης και την επιστροφή όσων χρημάτων έχουν καταβληθεί έως σήμερα εντόκως»

Στην με αριθμό πρωτ./16-9-2022 προσβαλλόμενη απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.ΚΑΛΜΙΘΕΑΣ, αυτολεξεί αναφέρονται τα κάτωθι:

« Σε απάντηση της από 07/09/2022 αίτησής σας, αναφορικά με το εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011, με αριθμό ειδοποίησης που εκδόθηκε την 18/12/2020, με την οποία ζητάτε τη διαγραφή του χρέους λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης επικαλούμενος την παραγραφή για το οικονομικό έτος 2011 σημειώνουμε τα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63B του ν. 4174/2013 όπως ισχύει, προβλέπεται η ακύρωση πράξης προσδιορισμού φόρου για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.

Ενδεικτικά πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης υπάρχει όταν εκδίδεται πράξη προσδιορισμού φόρου στο όνομα άλλου προσώπου που πράγματι είναι υπόχρεο στο φόρο.

Επίσης πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης υπάρχει όταν επιβληθεί σε φόρο εισόδημα που ρητά απαλλάσσεται του φόρου.

Η κρίση όσον αφορά την παραγραφή του οικονομικού έτους 2011 δεν εμπίπτει στην έννοια της πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν παραπάνω.

Κατόπιν των ανωτέρω η Υπηρεσία μας είναι αναρμόδια να επιληφθεί της αίτησής σας όσον αφορά την διαγραφή του χρέους.»

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, όπως αυτή συμπληρώθηκε με το με αριθμ. πρωτοκ. ΔΕΔ/22-12-2022 Υπόμνημα το οποίο ο ίδιος κατέθεσε στην Υπηρεσία μας την 22-12-2022, ζητά να εξαφανισθεί, άλλως να τροποποιηθεί η υπ' αριθμ. πρωτ. /16-9-2022 προσβαλλόμενη απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης κατ' άρθρο 63B Κ.Φ.Δ., προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

α) Είχαν ήδη παραγραφεί οι χρήσεις 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 & 2010 το 2020 που υποβλήθηκε η τροποποιητική δήλωση για τη χρήση 2010, έχει υποβάλει νόμιμα και εμπρόθεσμα όλες τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και η βεβαίωση της δεν είναι νέο στοιχείο αφού η φορολογική αρχή την είχε στα χέρια της από το 2014. Δεν είχε φορολογική υποχρέωση λόγω παραγραφής και νόμιμα υπέβαλε αίτηση διαγραφής, μη νόμιμη και άκυρη η απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, άκυρο το υπ' αριθμ. /2020 εκκαθαριστικό σημείωμα οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) με βάση την υπ' αριθμ. /2020 τροποποιητική δήλωση της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή είχε γνώση της έκδοσης βεβαίωσης αποδοχών των χρήσεων 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 & 2010 από το έτος 2014 και επομένως έχουν παραγραφεί οι παραπάνω χρήσεις.

Συγκεκριμένα η χρήση 2010 οικ. έτος 2011 παραγράφηκε την 31-12-2016. Η μη νόμιμη τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. το 2020 και η πράξη εκδόθηκε την 18-12-2020 δηλαδή μετά την παραγραφή, συνεπώς δεν είχε φορολογική υποχρέωση λόγω παραγραφής. Οι αιτιάσεις της φορολογικής αρχής επί της επίδικης απόφασης είναι έωλες και μη νόμιμες.

β) Νόμιμη και εμπρόθεσμη η ενδικοφανής προσφυγή, αντισυνταγματική η § 6 του άρθρου 5 του νόμου 4174/2013.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι, καθότι δε διαθέτει ηλεκτρονικό υπολογιστή στο σπίτι του, έλαβε πλήρη γνώση της του ως άνω εκκαθαριστικού σημειώματος την 04-01-2022 από εκτύπωση της λογιστριάς του.

γ) Μη νόμιμη υποβολή της ως άνω τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης από τη φορολογική αρχή. Σύμφωνα με τη γραμματική ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 61 του ν. 2238/1994 και των διατάξεων των άρθρων 18, 19 του ΚΦΔ δεν έχει δικαίωμα κανένας, χωρίς εξουσιοδότηση, να υποβάλλει για λογαριασμό του φορολογούμενου τροποποιητική δήλωση.

δ) Μη έκδοση εντολής ελέγχου για τον έλεγχο των δηλώσεων του, μη κοινοποίηση αυτής, μη έκδοση και κοινοποίηση σημειώματος για την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων.

Στην προκειμένη περίπτωση έγινε έλεγχος στις δηλώσεις του, στις χρήσεις 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 & 2010, το 2020, χωρίς εντολή ελέγχου, δεν του κοινοποιήθηκε πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., δεν του κοινοποιήθηκε σημείωμα για την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων.

ε) Μη τήρηση της διαδικασίας του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. , άκυρη η πράξη που εκδόθηκε.

στ) Μη σύνταξη έκθεσης ελέγχου, μη νόμιμη η έκδοση της οριστικής πράξης.

ζ) Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, κατάχρηση εξουσίας από τη φορολογική αρχή με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, (αποφάσεις ΣΤΕ 616-618/2021 της ολομέλειας).

Επίσης, με το προαναφερόμενο Υπόμνημα του προς την Υπηρεσία μας ο προσφεύγων ισχυρίζεται τα κάτωθι:

α) Πρόδηλη έλλειψη φορολογικής του υποχρέωσης το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) για την καταβολή φόρου επί εισοδημάτων που εισέπραξε το φορολογικό έτος 2014 και ανάγονται στα οικονομικά έτη 2006 – 2011 (χρήσης 2005 – 2010).

Από τα οριζόμενα στο άρθρο 8 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) προκύπτει εναργώς ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του, από το έτος 2014 και εφεξής οι ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές υπόκεινται σε φορολογία κατά τα έτη, στα οποία ανάγονται.

Υπό το φως των ανωτέρω διατάξεων ο προσφεύγων θα έπρεπε να φορολογηθεί για τα εν λόγω εισοδήματα οικονομικών ετών 2006 – 2011 (χρήσεις 2005 – 2010) κατά το φορολογικό έτος 2014, οπότε και απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής τους δυνάμει του από 21 Νοεμβρίου 2014 Ιδιωτικού Εξώδικου Συμβιβασμού, που υπέγραψε με την (Σχετικό 4), σε συνέχεια έκδοσης της υπ' αριθμ./2014 απόφασης του Μονομελούς Εφετείου Αθηνών (Σχετικό 3),

Σε εναλλακτική δε περίπτωση, θα έπρεπε να φορολογηθεί για τα εισοδήματα ποσού 23.667,67€ τη χρήση 2005, για τα εισοδήματα ποσού 24.380,97€ τη χρήση 2006, για τα εισοδήματα ποσού 24.875,01€ τη χρήση 2007, για τα εισοδήματα ποσού 15.119,72€ τη χρήση 2008 και για τα εισοδήματα ποσού 8.844,20 τη χρήση 2009 σύμφωνα με τα οριζόμενα στην επισυναπτόμενη βεβαίωση της Τράπεζας (Σχετικό 5), κατά το χρόνο δηλαδή στον οποίο ανάγονται οι εν λόγω αποδοχές του.

Σε καμία όμως, περίπτωση δε θα έπρεπε να φορολογηθεί το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) για το ποσό που εισέπραξε από την το φορολογικό έτος 2014 και το οποίο αφορούσε στις χρήσεις 2005-2010.

Συνακόλουθα, κατά το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) είχε πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης για καταβολή φόρου επί των ανωτέρω εισοδημάτων του και ως εκ τούτου νομίμως και παραδεκτώς άσκησε την υπ' αριθμ./2022 αίτησή του ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ για διαγραφή φόρου ποσού 30.784,16€ σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63B Κ.Φ.Δ., καθιστάμενης της απορριπτικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ επί της ανωτέρω αίτησής του παράνομης και ακυρωτέας εξ αυτού του λόγου.

β) Επαναλαμβάνει ο προσφεύγων τον ως άνω ισχυρισμό του περί έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης για καταβολή φόρου λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να του επιβάλει φόρο χρήσης 2010 ισχυριζόμενος ότι, μετά την πάροδο πέντε ετών από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, εντός της οποίας ο φορολογούμενος είχε την υποχρέωση να υποβάλει την οικεία δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/11994 .

Στην κρινόμενη περίπτωση δεν περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να παρατείνουν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου από πέντε σε δέκα έτη. Και αυτό, διότι το ποσό των 121.367,45€ το οποίο εισέπραξε από την αφορούσε σε εισοδήματα οικονομικών ετών 2006 – 2011 (χρήσεων 2005 – 2010) ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής ήδη από το φορολογικό έτος 2014, οπότε και του χορηγήθηκε η οικεία βεβαίωση από την Τράπεζα, ήτοι εντός της πενταετίας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 8παρ. 4 του ΚΦΕ ορίζεται:

[...] «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του.

[...]Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ ορίζεται:

«Άρθρο 19 - Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

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

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

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται:

«Άρθρο 32 - Διοικητικός προσδιορισμός φόρου

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 την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο.

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 με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.1 του ΚΦΔ ορίζεται:

«Άρθρο 36 - Παραγραφή

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, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και του άρθρου 3 παρ. 4 εδ. ε' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1088/2015 (ΦΕΚ ΦΕΚ Β 763 2015) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων

Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυαν για ποσά εισπραχθέντα εντός του 2014:

«Άρθρο 1: Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. 1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013 [...]), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως τις 30.06.2015.

Άρθρο 3: 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, αυτές θα παραλαμβάνονται χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **63B Κ.Φ.Δ.** με θέμα: « **Ακύρωση ή τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού φόρου, πράξης προσδιορισμού φόρου και πράξης επιβολής προστίμου**» όπως προστέθηκε με το άρθρο 30 περ.1 Ν.4701/2020,ΦΕΚ Α 128/30.06.2020, ορίζεται:

« 1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος, για έναν από τους εξής λόγους:

α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης,

β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου εντός προθεσμίας τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. Αν η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε εντός του τελευταίου τριμήνου της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου, η αίτηση δύναται να υποβληθεί εντός τριών (3) μηνών από τη γένεση του λόγου αυτού. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης.

3. Άμεσος προσδιορισμός ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί για τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. 1 και χωρίς την αίτηση της παρ. 2. Επιπλέον, ποσά που οφείλονται από τον φορολογούμενο με βάση την πράξη τροποποίησης της παρούσας, καταβάλλονται εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής στον φορολογούμενο.

4. Κατά της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, με την οποία απορρίπτεται η αίτηση του φορολογούμενου, καθώς και κατά της πράξης που εκδόθηκε με βάση την παρ. 3, χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63.

5. Η διαδικασία του παρόντος δεν αναστέλλει την προθεσμία και δεν κωλύει την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ή της προσφυγής ενώπιον του δικαστηρίου. Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ή η εκκρεμοδικία δεν κωλύουν τη διαδικασία του παρόντος. Αν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή με την οποία προβάλλεται ως λόγος ακύρωσης ή τροποποίησης πράξης λόγος που αναφέρεται στην παρ. 1, δεν χωρεί κατά της ίδιας πράξης και για τον ίδιο λόγο υποβολή αίτησης με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 ή έκδοση πράξης χωρίς αίτηση με βάση τις διατάξεις της παρ. 3.

6. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων μπορεί να καθορίζονται η διαδικασία, ο τρόπος υποβολής της αίτησης, τα αρμόδια όργανα για την έκδοση της πράξης, ο τύπος και το περιεχόμενο της πράξης και κάθε ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2014 Απόφασης του Μονομελούς Εφετείου Αθηνών έλαβε την 24/11/2014 από την το μεικτό ποσό των 106.367,45€, ως διαφορές αποδοχών χρονικού διαστήματος από 01/01/2005 έως και 15/12/2010.

Επειδή, εν συνεχεία η απέστειλε στο taxis τα εξής στοιχεία τα οποία εμφανίζονται στην εικόνα αποδοχών 2014 (φορολογικό 2014) του προσφεύγοντος:

ΑΦΜ εργοδότη	Όνοματεπώνυμο εργοδότη	Είδος αποδοχών	Ακαθάριστές αποδοχές	Φορολογητέο ποσό	Φόρος που αναλογεί	Φόρος που παρακρατήθηκε	Έτος αναφοράς (χρήση)
.....	Αναδρομικά αποδοχών εκτός συντάξεων που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται	106.367,45	83.586,20	16.717,24	16.717,24	2010

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε φορολογητέες αποδοχές συνολικού ύψους 83.586,20€ το έτος 2014 για αναδρομικά που ανάγονταν στο έτος 2010, σύμφωνα με τα στοιχεία που απέστειλε ο αρμόδιος φορέας του (.....) το έτος 2015, χωρίς ωστόσο ο προσφεύγων να έχει προβεί σε αντίστοιχη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και να συμπεριλάβει το εν λόγω ποσό.

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες και τις ανωτέρω διατάξεις, οι αποδοχές από μισθωτές υπηρεσίες προσυμπληρώνονται στη δήλωση φόρου εισοδήματος με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλονται στη Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. από τους εργοδότες, και τα στοιχεία τους μεταβάλλονται μόνο από τον κατά νόμο αρμόδιο εκδότη αυτών, εν προκειμένω τον εργοδότη, στον οποίο πρέπει να απευθύνονται οι φορολογούμενοι σε περίπτωση διαπίστωσης εσφαλμένης καταχώρησης.

Επειδή, η ηλεκτρονική υπηρεσία του taxis, εντός του έτους 2020, γνωστοποίησε σε όλους τους φορολογούμενους την υποχρέωση τους για υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων για αναδρομικά που είχαν καταβληθεί το 2014 και εν συνεχεία αφού ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, η φορολογική αρχή ακολουθώντας τις οδηγίες που δόθηκαν με το αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 166791 ΕΞ 2020 ΕΜΠ/27-11-2020 έγγραφο της Γεν. Δ/νσης Φορ. Διοίκησης – Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α΄, εξέδωσε στις 18/12/2020 – οίκοθεν- και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του ΚΦΔ την με αριθ. ειδοπ. Πράξη Διοικητικού

Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος για το οικον. Έτος 2011 από την οποία προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 30.591,01€.

Επειδή, σύμφωνα με τα υπό κρίση στοιχεία και τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 36 παρ. 1 του ν.4174/2013 και 84 παρ. 1 του ν.2238/1994 και της ΠΟΛ.1088/2015, η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της πράξης (18/12/2020) εντός του χρόνου παραγραφής, καθώς το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφηκε την 31/12/2020, ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των ως άνω αναδρομικών αποδοχών (31/12/2015).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν αμφισβήτησε την ως άνω καταλογιστική πράξη εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής, με ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ. Συνεπώς η πράξη αυτή κατέστη οριστική.

Επειδή, εν συνεχεία την 07/09/2022, με αίτημα του ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της με αριθ. ειδοπ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος για το οικον. Έτος 2011 επικαλούμενος τις διατάξεις του άρθρου 63B του ΚΦΔ, για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, λόγω παραγραφής.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκομίζει την από 29/06/2021 βεβαίωση της από την οποία προκύπτει ότι το μικτό ποσό των 106.367,45€ που έλαβε από την την 24/11/2014 αναλύεται ως εξής:

ΕΤΗ	2005	2006	2007	2008	2009	2010	ΣΥΝΟΛΟ
ΜΙΚΤΟ ΠΟΣΟ	23.667,67	24.380,97	24.875,01	15.119,72	8.844,20	9.479,88	106.367,45
ΣΥΝΟΛΟ ΑΣΦΑΛ. ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ	-5.069,02	-5.221,78	-5.327,62	-3.238,26	-1.894,21	-2.030,36	-22.781,25
ΚΑΘΑΡΟ ΠΡΟ ΦΟΡΟΥ	18.598,65	19.159,19	19.547,39	11.881,46	6.949,99	7.449,52	83.586,20
ΦΟΡΟΣ 20%	3.719,73	3.831,84	3.909,48	2.376,29	1.390,00	1.489,90	16.717,24
ΠΛΗΡΩΤΕΟ ΠΟΣΟ	14.878,92	15.327,35	15.637,91	9.505,17	5.559,99	5.959,62	66.868,96

Συνεπώς, η ανάλυση των ως άνω αμοιβών στα έτη που υπάγονται (2005-2010) έγινε γνωστή για πρώτη φορά στη φορολογική αρχή την 07/09/2022, όταν ο προσφεύγων κατέθεσε το ως άνω αίτημα.

Επειδή, με την προσβαλλόμενη με αριθ./16-09-2022 απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος διότι η κρίση όσον αφορά την

παραγραφή οικ. Έτους 2011 δεν εμπίπτει στην έννοια της πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B του ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 63B ΚΦΔ απαιτείται η πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης να προκύπτει αμέσως από έγγραφα ή άλλα στοιχεία που είτε προσκομίζει ο φορολογούμενος είτε είναι διαθέσιμα στην αρμόδια υπηρεσία, χωρίς να απαιτούνται ελεγκτικές επαληθεύσεις και στην έννοια αυτής εμπίπτουν, ενδεικτικά, περιπτώσεις κατά τις οποίες εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού φόρου για εισοδήματα που ο φορολογούμενος είχε ήδη συμπεριλάβει σε δήλωση του, και όχι περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος επικαλείται την ύπαρξη νέων πραγματικών περιστατικών, εκτός αν πρόκειται για επιγενόμενους (οψιγενείς) λόγους.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση και ανεξαρτήτως εάν η παραγραφή εμπίπτει στην έννοια της πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, όπως προαναφέρθηκε η με αριθ. ειδοπ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος για το οικον. Έτος 2011 εκδόθηκε εντός του χρόνου 5ετούς παραγραφής και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε την έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων και την 10ετή παραγραφή είναι αβάσιμος.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή και με το με αριθ. ΔΕΔ/22-12-2022 υπόμνημά του, ο προσφεύγων επικαλείται (εκτός της παραγραφής) ότι βάσει της προαναφερόμενης αναλυτικής βεβαίωσης της υπάρχει πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης για το οικον. Έτος 2011 καθώς προκύπτει ξεκάθαρα ότι τη χρήση 2010 δεν έλαβε καθαρό ποσό ύψους 83.586,20€ αλλά μόνο το ποσό των 7.449,52€. (το υπόλοιπο ποσό αφορά άλλα οικον. έτη από το 2006 έως το 2010).

Επειδή, από τα στοιχεία του taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων τα ως άνω ποσά δεν τα είχε δηλώσει ούτε στα έτη που ανάγονται οικον. Έτη (2006-2011) αλλά ούτε και στο έτος που τα εισέπραξε (φορολογικό έτος 2014). Επίσης από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ούτε στη γνωστοποίηση της φορολογικής αρχής για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για τα αναδρομικά που του καταβλήθηκαν το 2014, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. την ως άνω αναλυτική βεβαίωση υποβάλλοντας ταυτόχρονα τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. Ετών 2006-2011 περιλαμβάνοντας τα υπό κρίση ποσά.

Επειδή, βάσει των ως άνω προκύπτει ότι ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας προέβη στις 18/12/2020, με βάση τα στοιχεία που είχε στην διάθεσή του, στην έκδοση της με αριθ. ειδοπ./2020 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος για το οικον. Έτος 2011 και οι όποιοι ισχυρισμοί προβάλλονται από τον προσφεύγοντα για πλημμέλεια της εν λόγω πράξης πέρα του ότι προβάλλονται αλυσιτελώς (καθώς η

προσβαλλόμενη πράξη με την παρούσα προσφυγή είναι η με αριθ,/16-09-2021 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας) είναι και νόμω αβάσιμοι.

Επειδή, ομοίως βάσει των ως άνω προκύπτει ότι ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος για ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B του ΚΦΔ διότι το επίμαχο φορολογητέο ποσό των 83.586,20€, ο προσφεύγων δεν το έχει δηλώσει και δεν το έχει φορολογηθεί, συνεπώς δεν υπάρχει πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τη με αριθ. 14/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. που έγινε αποδεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων διευκρινίσθηκε ότι:

«16. Ωστόσο, η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δηλώσεως (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δηλώσεως και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ως εν προκειμένω, ανάγεται στη σφαίρα της βουλήσεως και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνησία παραγραφή (ΣτΕ 3643/22013, ΣτΕ 1378/2006, ΣτΕ 2950/2005, ΣτΕ 1626/2001 κ.ά.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (βλ. ΣτΕ 3788/2005, Μπαλή Γεν. Αρχές, έκδ. 8η, παράγρ. 160-161, Γεωργιάδη-Σταθόπουλο, Γεν. Αρχές σεδ 481).»

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 10-10-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την **επικύρωση** της με αριθμ. πρωτ./16-09-2022 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, επί της από 16-09-2022 ταυτάριθμης αίτησης του προσφεύγοντος. .

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση, φορολογικού έτους 2021: Ποσόπληρωμής30.784,16€.

Το παραπάνω ποσό προσδιορίστηκε με την με αριθ. δήλωσης/2020 (αριθ. ειδοποίησης) εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος με βάση τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2011της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη νομική οντότητα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.