



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/01/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 197

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 – 10

**Ταχ. Κώδικας** : 546 39 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332239, 240

**e-mail** : ded.thess@aade.gr

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ....., κατά: α) του υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων, με βάση την υπ' αριθ. .... 2<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2013, β) της υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος βάση την με α/α ..... 2<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2014, γ) της υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (αρ. δήλωσης .....) με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ν.4174/2013, δ) της υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την με α/α ..... 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

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

Επί της από 28/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, με βάση την 2<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2013 (αρ. δήλωσης .....), προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό φόρου 456,39€ έναντι προηγούμενου πιστωτικού ποσού 40,29€.

Με την υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 2<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (αρ. δήλωσης .....), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, προέκυψε

σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό φόρου 1.714,86€ έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 361,55€.

Με την υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (αρ. δήλωσης .....), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, που εκδόθηκε με βάση τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ., προέκυψε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό φόρου 954,64€ έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 385,26€.

Με την υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 (αρ. δήλωσης .....), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, προέκυψε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό φόρου 3.638,27€ έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 472,66€.

Από τα αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών που απέστειλε ηλεκτρονικά, κατά το έτος 2017, το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εισέπραξε στο έτος 2016 αναδρομικές αποδοχές προηγούμενων ετών και συγκεκριμένα του έτους 2012, ύψους 918,83€, του έτους 2013, ύψους 2.631,72€, του έτους 2014, ύψους 1.294,08€ και του έτους 2015, ύψους 4.868,27€. Για τα ανωτέρω ποσά ο προσφεύγων δεν υπέβαλε, ως όφειλε έως τις 31/12/2017, τροποποιητικές δηλώσεις των οικονομικών ετών 2013 και 2014 και των φορολογικών ετών 2014 και 2015. Κατόπιν τούτου, η αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος αρχή, Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, προέβη σε εκκαθάριση (οίκοθεν) τροποποιητικών δηλώσεων (υπαιτιότητας του φορολογούμενου) οικονομικών ετών 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015 και στην φορολόγηση των ως άνω αναδρομικών αποδοχών.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Εσφαλμένη εφαρμογή νόμου κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος. Οι διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του ΚΦΔ καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις που φορολογούμενος υποβάλει δήλωση. Η φορολογική αρχή όφειλε να εκδώσει εντολή ελέγχου και να αποστείλει αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθρου 14 ΚΦΔ) και σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρου 28 ΚΦΔ).

### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013 ορίζεται: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση...».

**Επειδή**, στο Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014/11.12.2014 διευκρινιστικό έγγραφο της ΓΓΔΕ αναφέρεται 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**, με την παρ. 3 του άρθρου 3 της ΠΟΛ.1034/2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή», 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**, στην παρ. 11 εδάφιο 1ο του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται: «11. 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...».

**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**, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 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**, 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 Κ.Φ.Δ., 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**, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τη βεβαίωση αποδοχών που απέστειλε ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας, εισέπραξε το έτος 2016 αναδρομικές αποδοχές προηγούμενων ετών για τις οποίες ο προσφεύγων δεν υπέβαλε, ως όφειλε έως τις 31/12/2017, τροποποιητικές δηλώσεις των οικονομικών ετών 2013 και 2014 και των φορολογικών ετών 2014 και 2015. Κατόπιν τούτου, η αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος αρχή, Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, προέβη σε εκκαθάριση (οίκοθεν) τροποποιητικών δηλώσεων (υπαιτιότητας του φορολογούμενου) οικονομικών ετών 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015 και στην φορολόγηση των ως άνω αναδρομικών αποδοχών, εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις στις 17/08/2022.

**Επειδή**, για αναδρομικά που καταβλήθηκαν εντός του έτους 2016, η προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ήταν η 31/12/2017, ανεξάρτητα από τα έτη που αφορούσαν. Ο χρόνος παραγραφής εκκίνησε την 31/12/2017 και συμπληρώθηκε την 31/12/2022, εφαρμοζόμενων των προαναφερόμενων διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015. Ως εκ τούτου, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στο έτος 2022 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 2<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη*

νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, στο άρθρο 30 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου».

**Επειδή**, στο άρθρο 32 παρ. 2 και 3 του ν.4174/2013 ορίζεται: «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**, υπό το καθεστώς του ΚΦΔ (σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς υπό το ν.2238/94) παρέχονται πλέον ευρύτερες δυνατότητες στη Φορολογική Διοίκηση να αποστεί από τα δεδομένα της φορολογικής δήλωσης, εν συνόλω ή μερικώς, με βάση άλλα διαθέσιμα στοιχεία. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι κατά κύριο λόγο τα στοιχεία που αντλούνται από ηλεκτρονική πληροφόρηση (σχετ. η ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1022/2014 «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών»), είτε πρόκειται για υποβαλλόμενες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, είτε για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τρίτα πρόσωπα, οι οποίες είναι δυνατό να περιέχουν στοιχεία για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογούμενου. (Λ. Σοφρωνά σε Κώδικα Φορολογική Διαδικασία, Ι. Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 826).

**Επειδή**, σύμφωνα με την Ε.2162/2020 με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ»: «Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών. 1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης. 2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά: α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α.1025/2020, Α.1009/2019, ΠΟΛ.1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ), β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει), γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε., ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών, στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων. 3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης... Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου -

Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή. 8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο *taxisnet* ειδοποίηση με διαδρομή (*link*) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. 9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ...».

**Επειδή**, με το άρθρο 9 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων...».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος... Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση...».



**Επειδή**, οι προϋποθέσεις για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού είναι οι εξής: α) η διενέργεια ελέγχου και η αιτιολογημένη διαπίστωση της ανακρίβειας ή του σφάλματος, κατόπιν της διαδικασίας των άρθρων 23 – 28 του ΚΦΔ, δηλαδή έκδοση εντολής, διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, έκδοση σημειώματος διαπιστώσεων, παροχή δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, και σύνταξη έκθεσης και β) η υποβολή από τον φορολογούμενο τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εφόσον αυτή γίνει αποδεκτή από τη Φορολογική Διοίκηση.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή κατόπιν λήψης στοιχείων και συγκεκριμένα των αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών που απέστειλε ηλεκτρονικά, κατά το έτος 2017, το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας, προέβη στην έκδοση του ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 και των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου του οικονομικού έτους 2014 και του φορολογικού έτους 2014, με βάση την ειδική διαδικασία των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν.4174/2013 και την εγκύκλιο Ε.2162/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την επισημείωση, ως αναπόσπαστο τμήμα αυτών, της αιτίας έκδοσής τους, ήτοι τη λήψη αναδρομικών αποδοχών για τις οποίες δεν υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

**Επειδή**, ωστόσο, αναφορικά με την υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 (αρ. δήλωσης .....), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, από τον φάκελο της υπόθεσης δεν προκύπτει η πλήρωση εκείνων των προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, ήτοι ούτε η νόμιμη διενέργεια ελέγχου (έκδοση εντολής, σημείωμα διαπιστώσεων, ακρόαση φορολογούμενου, σύνταξη έκθεσης ελέγχου) ούτε η υποβολή από τον προσφεύγοντα τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση έτους που να έγινε αποδεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής έκθεσης αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας έκδοσης της οικείας πράξης, η ανυπαρξία αυτής καθιστά την πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (ΣτΕ 1542/2016), η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής του άρθρου 32 παρ. 2 του ΚΦΔ και παραβίασης της ελεγκτικής διαδικασίας απορρίπτονται ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις των οικ. ετών 2013

και 2014 και του φορολογικού έτους 2014, ενώ προβάλλονται βάσιμα και γίνονται αποδεκτοί ως προς την υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης*».

Καλείται ο Προϊστάμενος της εν λόγω φορολογικής αρχής όπως ενεργήσει με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **μερική αποδοχή** της από 28/09/2022 και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με Α.Φ.Μ. .... και συγκεκριμένα:

- i. την **επικύρωση** του υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ,
- ii. την **επικύρωση** της υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ,
- iii. την **επικύρωση** της υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, και
- iv. την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

## **Φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης**

### **α) Χρεωστικό Ποσό: 456,39€**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2013, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ (Α.Χ.Κ. ..../1, ...../1).

### **β) Χρεωστικό Ποσό: 1.714,86€**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ (Α.Χ.Κ. ..../10).

### **γ) Χρεωστικό Ποσό: 954,64€**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../17.08.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ (Α.Χ.Κ. ..../9).

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.