



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

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

Καλλιθέα, 25/07/2023

Αριθμός απόφασης: 1014

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.
 - β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [Α.Α.Δ.Ε.] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).
2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28/03/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ:, κατοίκου Κρήτης, επί της οδού αρ..... ΤΚ, κατά:
 - α) της με αριθμό ειδοποίησης/24-02-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τη παρ.2 και 3 του αρθ. 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2014

(εισοδήματα 01/01/2014 – 31/12/2014) και

β) της με αριθμό ειδοποίησης/13-03-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τη παρ.2 και 3 του αρθ. 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015 (εισοδήματα 01/01/2015 – 31/12/2015),

της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/03/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης προέβη στις 24-02-2023 και στις 13-03-2023 σε οίκοθεν υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα, καθώς ο προσφεύγων κατά το έτος 2017 εισέπραξε αναδρομικά κύριας και επικουρικής σύνταξης για τα ως άνω φορολογικά έτη, όπως εμφανίζονται στην εικόνα αποδοχών έτους 2017, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες - φορείς στη Φορολογική Διοίκηση, για τα οποία δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όπως είχε την υποχρέωση μέχρι και την 31/12/2018. Τα ποσά αυτά αναρτήθηκαν το έτος 2018 με τη βεβαίωση αποδοχών της περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και ως εκ τούτου εκδόθηκαν:

α) η με αριθμό ειδοποίησης/24-02-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος άρθρου 32 παρ. 2 και 3 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01/2014 – 31/12/2014) με τελικό χρεωστικό ποσό 1.402,32 ευρώ, έναντι του προηγούμενου πιστωτικού ποσού ύψους 93,62 ευρώ και

β) η με αριθμό ειδοποίησης/13-03-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος άρθρου 32 παρ. 2 και 3 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015 (εισοδήματα 01/01/2015 – 31/12/2015), με τελικό χρεωστικό ποσό 4.279,34 ευρώ, έναντι του αρχικού πιστωτικού ποσού ύψους 132,92 ευρώ,

της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

1) να ακυρωθούν ολικά οι προσβαλλόμενες πράξεις και

2) να αναγνωριστεί ότι δεν οφείλει οποιοδήποτε ποσό προς το Ελληνικό Δημόσιο για τη φορολογία εισοδήματος, πρόστιμα και προσαυξήσεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμη η έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου κατά παράβαση των άρθρων 14, 28 και 72 του ΚΦΔ και συγκεκριμένα η αρμόδια ΔΟΥ Ηρακλείου όφειλε να εκδώσει εντολή ελέγχου και να του αποστείλει είτε αίτημα παροχής πληροφοριών, είτε σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, ώστε να τηρηθούν οι εκ του νόμου διαδικαστικές προϋποθέσεις επιβολής φόρου σε βάρος του διοικούμενου και σε κάθε περίπτωση, να τηρηθεί το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως του διοικούμενου καθώς και να του δοθεί η δυνατότητα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης. Αντιθέτως η αρμόδια ΔΟΥ Ηρακλείου προέβη σε τροποποιητική δήλωση των εισοδημάτων του για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 χωρίς να υπάρχει κάποια προηγούμενη ενημέρωσή του.

- Μη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου, κατά παράβαση του άρθρου 64 του ΚΦΔ.

- Μη νόμιμος ο καταλογισμός των αναδρομικών στην χρήση του 2013 και 2014 κατά παράβαση του άρθρου 46 παρ.1 εδ.β. Β, ν.2238/1994, αφού δίνεται η δυνατότητα επιλογής στον φορολογούμενο του τρόπου φορολόγησης, θα έπρεπε η Φορολογική Διοίκηση να καταλογίσει σε κάθε έτος το ποσό των αναδρομικών που αντιστοιχεί. Στην περίπτωση αυτή λόγω παραγραφής των χρήσεων 2013, 2014 δεν θα δημιουργούνταν και η υποχρέωση καταβολής φόρου ποσού 1.308,70 ευρώ και 4.146,42 ευρώ. Καταλογίζοντας όλο το ποσό των αναδρομικών στην χρήση 2013 και 2014 το εισόδημά του αυξήθηκε δραματικά, με αποτέλεσμα να ανέβει κλίμακα εισοδήματος και να αυξηθεί τόσο ο κύριος φόρος, η εισφορά αλληλεγγύης αλλά και να του επιβληθεί ως φόρος εκπροθέσμου το ποσό των 1.262,76 ευρώ και 3.760,23 ευρώ, αντίστοιχα.

- Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου σε συνδυασμό με την αρχή της χρηστής διοίκησης.

- Επικουρικά, σε περίπτωση που κριθεί ότι ορθώς τα αναδρομικά δηλώνονται στο έτος είσπραξης, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να καταλογίσει τα υπό κρίση αναδρομικά ποσά, που έλαβε δυνάμει του άρθρου 51 παρ.1 του ΚΦΔ έχει παραγραφεί, καθώς η είσπραξή τους έγινε το έτος 2017 και οι χρήσεις 2013 και 2014 έχουν υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 -Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης, του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική

Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 -Παραγραφή, του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης...»

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 32 - Διοικητικός προσδιορισμός φόρου, του ΚΦΔ 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 [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, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 2162/13-10-2020 Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, της ΑΑΔΕ:

«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....

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

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. 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...

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 63 ΚΦΔ.».

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

«Άρθρο 4 Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Α. ΓΕΝΙΚΑ ...

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

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

«Άρθρο 1 Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων

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

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

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

2. Ορίζουμε ότι τα χαρακτηριστικά των χρησιμοποιούμενων αποδεκτών μέσων για την υποβολή, σε ηλεκτρονική ή μαγνητική μορφή, του εντύπου της παρ. 1 αυτού του άρθρου, έχουν όπως περιγράφονται στο συνημμένο στην παρούσα «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1», και όπως αναφέρεται στο

προαναφερθέν παράρτημα στη: ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ, ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΠΛΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ, στο κωδικό 30 περιλαμβάνονται αναδρομικά κύριας σύνταξης που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται (υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν) και στον κωδικό 31 περιλαμβάνονται αναδρομικά επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές (υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν).».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από την εικόνα αποδοχών 2017 (φορολογικό έτος 2017), βάσει των ηλεκτρονικών αρχείων που απέστειλε ο φορέας/εργοδότης, εισέπραξε το έτος 2017 αναδρομικά κύριας και επικουρικής σύνταξης φορολογικού έτους 2014 ποσού 5.688,79 ευρώ και αναδρομικά κύριας και επικουρικής σύνταξης φορολογικού έτους 2015 ποσού 17.331,96 ευρώ, που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εμπρόθεσμα έως 31/12/2018).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε, ως όφειλε, τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα ως άνω αναδρομικά συντάξεων φορολογικών ετών 2014 και 2015, που εισέπραξε το έτος 2017.

Επειδή, η αρμόδια ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, κατ' εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 32 του ΚΦΔ και ειδικότερα, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω στοιχεία, εξέδωσε:

- Κατόπιν οίκοθεν τροποποίησης της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2014, τη με αριθμό ειδοποίησης/24-02-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος άρθρου 32 παρ. 2 και 3 του ΚΦΔ, δια της οποίας προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό 1.402,32 ευρώ έναντι του προηγούμενου πιστωτικού ποσού ύψους 93,62 ευρώ βάσει της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης και
- Κατόπιν οίκοθεν τροποποίησης της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2015, τη με αριθμό ειδοποίησης/13-03-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος άρθρου 32 παρ. 2 και 3 του ΚΦΔ, δια της οποίας προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό 4.279,34 ευρώ έναντι του αρχικού πιστωτικού ποσού ύψους 132,92 ευρώ βάσει της αρχικής δήλωσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένου ότι κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για αναδρομικά ποσά μισθών και συντάξεων που εισπράχθηκαν εντός του έτους 2017, μπορούσαν να υποβληθούν εμπρόθεσμα μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν οι σχετικές βεβαιώσεις συντάξεων, ήτοι μέχρι την 31/12/2018, ως εκ τούτου, δεν αποτελούσαν στοιχεία που προϋφίσταντο, αλλά

γνωστοποιήθηκαν στη Φορολογική Διοίκηση εντός του έτους 2018 με την ανάρτηση από τον αρμόδιο φορέα/εργοδότη των σχετικών βεβαιώσεων αποδοχών, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο για τα εισοδήματα αυτά υπόκειται σε 5ετή παραγραφή από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι παραγράφεται την 31/12/2023.

Επειδή, στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων αποτυπώνεται η αιτιολογία της Φορολογικής Διοίκησης, και συγκεκριμένα και στις δύο πράξεις αναγράφεται:

«Η παρούσα πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις παρ.2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ (4174/2013), με βάση τη βεβαίωση μισθών/συντάξεων, που απέστειλε ηλεκτρονικά στη φορολογική Διοίκηση ο αρμόδιος φορέας που σας τα κατέβαλε το έτος 2017 (έτος έκδοσης βεβαίωσης αναδρομικών 2018) για τα οποία δεν υποβάλατε όπως είχατε υποχρέωση, τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος στα έτη που ανάγονται», η οποία είναι πλήρης και επαρκής και περιέχει τόσο τη νομική βάση όσο και τα γεγονότα, στα οποία βασίστηκε η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, από την αναρτημένη Εικόνα αποδοχών 2017 (φορολογικό έτος 2017) προκύπτει σαφώς ότι η πληροφόρηση για το ποσό των αναδρομικών και για την υποχρέωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ήταν διαθέσιμη έγκαιρα για τον προσφεύγοντα και είχε την υποχρέωση να υποβάλλει τις προβλεπόμενες τροποποιητικές δηλώσεις εμπρόθεσμα, μέχρι το τέλος του έτους 2018 και σε κάθε περίπτωση μέχρι την 31/12/2018.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος:

«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται

στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου....».

Επειδή, η νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας έχει προσδιορίσει το εύρος εφαρμογής του δικαιώματος ακρόασης στην διοικητική διαδικασία. Συγκεκριμένα μεταξύ άλλων περιπτώσεων, δεν εφαρμόζεται όταν πρόκειται για διοικητική ενέργεια που κατά το νόμο είναι δέσμια (ΣτΕ 1164/2009) ή στηρίζεται σε κριτήρια ή δεδομένα που από τη φύση τους είναι αντικειμενικά (ΣτΕ 3904/2008, ΣτΕ 2309/2009, ΣτΕ 1582/2010). Αναφέρει δε ότι είναι αναγκαία η προηγούμενη ακρόαση για πράξη επιβολής προστίμου μετά από διαπίστωση αντικειμενικών δεδομένων, μόνο εφόσον η σχετική διάταξη καταλείπει περιθώρια για την επιμέτρηση προστίμου (ΣτΕ 122/2009).

Ως εκ τούτου, στην συγκεκριμένη περίπτωση η φορολογική αρχή ενήργησε μετά την ηλεκτρονική αποστολή της βεβαίωσης του συνταξιοδοτικού φορέα του προσφεύγοντος εφαρμόζοντας τις κείμενες φορολογικές διατάξεις, χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και διασταυρώσεις και οι εκκαθαρίσεις των δηλώσεων στηρίχθηκαν σε αντικειμενικά στοιχεία.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/03/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ: και την επικύρωση:

α) της με αριθμό ειδοποίησης/24-02-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του αρθ. 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01/2014 – 31/12/2014) και

β) της με αριθμό ειδοποίησης/13-03-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του αρθ. 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015 (εισοδήματα 01/01/2015 – 31/12/2015),

της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Χρεωστικό ποσό: **1.402,32 ευρώ.**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθμό ειδοποίησης/24-02-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του αρθ. 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01/2014 - 31/12/2014) της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

Χρεωστικό ποσό: **4.279,34 ευρώ.**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθμό ειδοποίησης/13-03-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του αρθ. 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015 (εισοδήματα 01/01/2015 - 31/12/2015), της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης.

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΑΝΤΩΝΙΑ

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.