



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 4-9-2023

Αριθμός απόφασης: 1154

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης **28-4-2023** ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, οδός, κατά του με αρ. ειδοπ. /28-3-2023 (αρ. δηλ.) Ενιαίου Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φ.Π. με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της ΙΓ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28-4-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του του, με **Α.Φ.Μ.**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με το με αρ. ειδοπ./**28-3-2023 (αρ. δηλ.)** Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φ.Π. με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 5.113.34€, σε σχέση με το αρχικό χρεωστικό ύψους 3.732.73€, ήτοι διαφορά φόρου ύψους 1.380.61€.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων σύμφωνα με το ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες- φορείς μέχρι 31/12/2018, εισέπραξε, μεταξύ άλλων, εντός του έτους 2017 αναδρομικά μισθών και πάγιας αντιμισθίας φορολογητέου ποσού **5.101.49 ευρώ** που αφορούσαν στο έτος 2011. Το ποσό αυτό ο προσφεύγων δεν συμπεριέλαβε, ως όφειλε, σε τροποποιητική δήλωση του οικονομικού έτους 2012 στο οποίο ανάγεται.

Ακολούθως, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.2, 3 του αρθ. 32 του ΚΦΔ και της Ε.2162/2020, υπέβαλε (οίκοθεν) την με αρ./**28-3-2023** 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 με την οποία συμπεριέλαβε, επιπλέον των ήδη δηλωθέντων ποσών εισοδημάτων, το ως άνω ποσό αναδρομικών αποδοχών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

-Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου για την επιβολή φόρου. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου για το οικονομικό έτος 2012 έχει εκπέσει την 31^η Δεκεμβρίου 2017 (πενταετής παραγραφή). Καθίσταται δε σαφές από την παρ. 8 της εγκυκλίου 1172/2017, ότι η προθεσμία υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης είναι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης. Συνεπώς η προθεσμία για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου 2018 δεν εκκινεί νέα ημερομηνία παραγραφής διότι πρόκειται για τροποποιητική δήλωση και όχι αρχική. Η προθεσμία αυτή αφορά την μη επιβολή προστίμου για την κατάθεση της ως άνω τροποποιητικής. Η διορθωτική πράξη προσδιορισμού του φόρου η οποία εκδόθηκε την 28^η Μαρτίου 2023 και κοινοποιήθηκε την 31^η Μαρτίου 2023 πρέπει να ακυρωθεί λόγω παραγραφής.

Επειδή στην παρ. 10 του άρθρου 70 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022) ορίζεται:«10. 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

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 στην **παρ. 8 της ΠΟΛ. 1172/14.11.2017** αναφέρεται ότι για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1-1-2014 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, με την παρ. 5 του άρθρου 3 της **ΠΟΛ.1068/2018 Απόφασης**, διευκρινίστηκε ότι:

«5. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, **αυτές παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων.** Οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ εκτός των δηλώσεων που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις, οι οποίες για το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής υποβάλλονται ηλεκτρονικά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ.**, ορίζεται ότι:

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 «Παραγραφή» του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, **εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

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

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 με θέμα: «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ», διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

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

A. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις 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.

11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63ΚΦΔ.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 «Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής, δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί,

βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική, δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από την Εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2017 στο Taxinet, ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες-φορείς μέχρι 31-12-2018, έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2017 από τον εργοδότη του (.....), αναδρομικά μισθών και πάγιας αντιμισθίας ποσού **5.101,49 ευρώ** (φορολογητέο) επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος ύψους 1.035,84€, το οποίο αναγράφονταν διακεκριμένα ως ποσό που ανάγεται στο έτος 2011 (χρήση) για το οποίο υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση στο έτος που αυτό αφορά.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, ο προσφεύγων στην υπό κρίση περίπτωση είχε την υποχρέωση να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 δηλώνοντας τα αναδρομικά ποσά μισθών και πάγιας αντιμισθίας που έλαβε εντός του φορολογικού έτους 2017, όπως προκύπτουν από τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες-φορείς μέχρι 31/12/2018 και τα οποία ανάγονται στο ως άνω αναφερόμενο έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, ο προσφεύγων αν και είχε τη δυνατότητα να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 προκειμένου να δηλωθούν τα αναδρομικά που έλαβε εντός του έτους 2017, χωρίς την επιβολή προστίμου μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους κατά το οποίο εκδόθηκαν οι βεβαιώσεις αποδοχών/συντάξεων, ήτοι μέχρι το τέλος του έτους 2018, όπως προβλέπεται από την ΠΟΛ. 1068/2018, εν τούτοις δεν υπέβαλε αυτή.

Επειδή, η Φορολογική Διοίκηση μετά την ανάρτηση στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε. της εικόνας αποδοχών φορολογικού έτους 2017 στην οποία εμφανίζονται αναδρομικά ποσά μισθών και πάγιας αντιμισθίας που έλαβε ο προσφεύγων, προχώρησε σε οίκοθεν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012, δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, στον κωδικό 301 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ (εκτός περ. 2, 3, 4)» το ποσό των **5.101,49€**, στον κωδικό 313 «Φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ. (περ. 1,2,3 και 4)» το ποσό των 1.035,84€ και στον κωδικό 315 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ. (περ. 1,2,3 και 4)» το ποσό των 1.020,30€.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ προκύπτει ότι η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση της πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης στις περιπτώσεις που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων. Στην προκειμένη περίπτωση η προθεσμία υποβολής δήλωσης αναφορικά με τα αναδρομικά που εισπράχθηκαν μεταγενέστερα εντός του 2017 σύμφωνα με την ΠΟΛ.1068/2018 Απόφαση, έληγε στο τέλος του έτους 2018 και επομένως η Φορολογική Διοίκηση διατηρούσε το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση πράξης έως την 31/12/2023, ήτοι εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας εν προκειμένω δήλωσης των αναδρομικών αποδοχών. Συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου να

επιβάλει φόρο ως προς τις αναδρομικές αποδοχές που εισπράχθηκαν εντός του 2017 παραγράφεται στις **31/12/2023**. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει παραγραφεί καθότι η πενταετή προθεσμία παραγραφής εκκινεί μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της αρχικής δήλωσης και όχι της τροποποιητικής δήλωσης, δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η με αριθμό ειδοποίησης/28-3-2023 (αρ. δήλωσης) προσβαλλόμενο Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φ.Π. με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών εκδόθηκε νομίμως με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση (άρθρο 32, παρ. 2 του ΚΦΔ), και σε κάθε περίπτωση εντός του χρονικού ορίου της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής από τη λήξη του έτους που όφειλε να υποβληθεί η τελευταία δήλωση από τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28-4-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, και την επικύρωση του με αρ. ειδοπ./28-3-2023 (αρ. δηλ.) Ενιαίου Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φ.Π. με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

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

Οικονομικό έτος 2012

-Υπ' αρ. ειδοπ./28-3-2023 (αρ. δηλ.) Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φ.Π. με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση

Αρχικό χρεωστικό: 3.732,73€

Τελικό χρεωστικό: 5.113,34€

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ ΑΝΘΗ**

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.