



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

**Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
E-mail : ded.ath@aade.gr**

Καλλιθέα 08.04.24
Αριθμός Απόφ: 996

**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 Α.Α.Δ.Ε. (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 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22.12.23** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος , με **Α.Φ.Μ.** κατοίκου, κατά των :
 - α) με αριθμό/22.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ και

β) την από 01.12.22 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ που εκδόθηκε για μη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22.12.23 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μόνο ως προς την 1^η προσβαλλόμενη πράξη μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων κατά το έτος 2016 εισέπραξε από τον με Α.Φ.Μ. για το φορολ. έτος 2015 ποσά ύψους 1.638,18 € τα οποία εμφανίζονται στην εικόνα αποδοχών 2017 (φορολογικό έτος 2016) με την ένδειξη «*αναδρομικά μισθών και πάγιας αντιμισθίας που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται (υποβάλλεται Τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν* »

Τα ως άνω ποσά αναρτήθηκαν το έτος 2017 με τη βεβαίωση αποδοχών της περιόδου από 01.01.16 έως 31.12.16 σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλε ο ως άνω εργοδότης - φορέας στη Φορολογική Διοίκηση.

Η Φορολογική Διοίκηση κατ' εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 32 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ και ειδικότερα λαμβάνοντας υπ' όψη τα ανωτέρω στοιχεία αναφορικά με την εξέδωσε, κατόπιν υποβολής οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 , τις προσβαλλόμενες : α) με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολ. έτους 2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος , ποσό φόρου 5802,00 € για το φορολογικό έτος 2015 , αντί του ποσού φόρου 4.555,79 € που επιβλήθηκε με την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος για το ίδιο φορολογικό έτος και κατόπιν ελέγχου την υπ' αριθ'/2023 προσβαλλόμενη πράξη β) την από 01.12.22 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 100,00 € για μη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολ. έτους 2015 την επιβολή των οποίων αμφισβητεί ο προσφεύγων δια της ασκηθείσας προσφυγής του.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ προβάλλοντάς τους ακόλουθους λόγους :

α) Η Φορολογική Αρχή μη νόμιμα προέβη σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού για το φορολογικό έτος 2015 με βάση την τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος για το αντίστοιχο έτος που η ίδια υπέβαλε οίκοθεν δεδομένου ότι όπως προκύπτει από τη συνημμένη βεβαίωση αποδοχών έτους 2016 , το εν λόγω

ποσό δεν αφορούσε αναδρομικά, αλλά τακτικές αποδοχές του έτους 2015 που καταβλήθηκαν το έτος 2016 (οφειλόμενες αποδοχές που καταβλήθηκαν στο επόμενο έτος)

β) Παραγραφή του δικαιώματος καταλογισμού φόρου του Δημοσίου μετά την πάροδο της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Α) ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕ ΑΡΘ' ΕΙΔΟΠΟΙΗΣΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛ.ΕΤΟΥΣ 2015 ΠΟΥ ΕΚΔΟΘΗΚΕ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΥΠ' ΑΡΘ' ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος για μη νόμιμη έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή μη νόμιμα εξέδωσε την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού για το φορολογικό έτος 2015 με βάση την οίκοθεν υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος για το αντίστοιχο φορολογικό έτος. Ειδικότερα προβάλλει ότι το ποσό που εισέπραξε από τον δήμο Μυτιλήνης ύψους 1.638,18 € αφορά, που αφορά τον μήνα Δεκέμβριο του 2015 προσκομίζοντας ταυτόχρονα :

- 1) Την από 15.09.22 βεβαίωση αποδοχών προς τον προσφεύγοντα που περιλαμβάνει τις τακτικές αποδοχές ποσού 19.658,16 € που καταβλήθηκαν στον ίδιο κατά το έτος 2016 και τις τακτικές αποδοχές ποσού 1.638,18 € που καταβλήθηκαν στον ίδιο κατά το έτος 2016 και αφορούν την χρονική περίοδο του Δεκεμβρίου του έτους 2015.
- 2) Την από 15.09.22 μισθοδοτική κατάσταση προς τον προσφεύγοντα της χρονικής περιόδου Δεκεμβρίου του έτους 2015, στην οποία αναφέρονται οι ως άνω τακτικές αποδοχές.
- 3) Την υπ' αρθ' πρωτ. /14.11.23 βεβαίωση αποδοχών στην οποία αναγράφεται επακριβώς ότι :
«Βεβαιώνεται ότι το ποσό των 1.710,00€ που αναγράφεται στην 3^η γραμμή του Πίνακα ΙΙ της συνημμένης βεβαίωσης αποδοχών έτους 2016 αφορά, μηνός ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2015 που του καταβλήθηκαν το έτος 2016, στον κ. με ΑΦΜ»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή.

2. Για όλα τα αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα της παραγράφου 1 δηλώνεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς, κατά περίπτωση, φόρος. [...]

6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής

καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.».

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αρ. **E.2162/13.12.2020** εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «...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.

Β. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιολόγηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών που ζητούνται για τη συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης. [...].

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή.

8. [...]. 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. [...].

Επειδή με την υπ' αριθ./20-09-2022 αίτησή του ο προσφεύγων ζήτησε από τη ΔΟΥ Μυτιλήνης τη διαγραφή της με αριθ. ειδοποίησης πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της υπ' αριθ. τροποποιητικής δήλωσης που υπεβλήθη από την εν λόγω ΔΟΥ (οίκοθεν), καθόσον το επιπλέον εισόδημα που προσδιορίστηκε δεν αφορά αναδρομικές αποδοχές (όπως αναφέρεται στη βεβαίωση αποδοχών που απέστειλε ο εργοδότης του -), αλλά τακτικές αποδοχές του έτους 2015, για τις οποίες δεν είχε φορολογική υποχρέωση δήλωσης, αφού το έτος αυτό είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή. Επιπλέον ζήτησε και τη διαγραφή της της σχετικής από 01/12/2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης.

Κατόπιν αυτών η ΔΟΥ διενήργησε έλεγχο με βάση την υπ' αριθ./13-02-2023 εντολή μερικού ελέγχου και διαπίστωσε ότι **ορθά υπεβλήθη η ως άνω οίκοθεν τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος και εκδόθηκε η υπ' αριθ./10-11-2022 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εκδίδοντας προς τούτο την υπ' αριθ./22-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (προσβαλλόμενη).**

Επειδή ο προσφεύγων δεν περιέλαβε τις ως άνω ανείσπρακτες αποδοχές στις αρχικές δηλώσεις του φορολογικού έτους 2015, ούτε σε κάποια τροποποιητική δήλωσή του. και η Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ κατά δέσμια αρμοδιότητα προέβη στην υποβολή οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης για το έτος αυτό βάσει του οποίου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το αντίστοιχο ως άνω φορολογικό έτος σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του ΚΦΔ (σχετική η εγκύκλιος Ε.2162/2020).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 8§4 του ΚΦΕ ορίζεται ότι «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής 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 κατόπιν αυτών, **ορθώς εκδόθηκε** η με αριθ. ειδοποίησης πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, συνεπεία της υποβολής οίκοθεν από τη ΔΟΥ Μυτιλήνης της υπ' αριθ./10-11-2022 τροποποιητικής δήλωσης, δεδομένου ότι το επίμαχο ποσό εισοδήματος ύψους **1.638,18€ αφορά δεδουλευμένες αποδοχές του έτους 2015 που εισπράχθηκαν κατά το επόμενο έτος 2016** και αφού αναγράφονται διακεκριμένα στη βεβαίωση αποδοχών που χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα, υπάγονται σε φόρο στο έτος που ανάγονται (2015). Για τη δήλωση του ποσού αυτού έπρεπε να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση έτους 2015, μέχρι το τέλος του έτους που εκδόθηκε η βεβαίωση αποδοχών (31/12/2017)

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για μη νόμιμη έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού από την Φορολογική Αρχή απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος για παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου, λόγω παρελεύσεως πενταετίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραγράφηκε το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου, λόγω παρελεύσεως πενταετίας, προβάλλοντας ότι το ποσό των **1.638,18 €** αφορά τακτικές αποδοχές του μηνός Δεκεμβρίου 2015 και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έληγε την **31.12.21**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **19** 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...
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 § 1** 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, με την **ΠΟΛ.1114/2016** εγκύκλιο, σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου **19** του ν. **4174/2013** (ΚΦΔ), διευκρινίστηκε ότι: «**Το ΝΣΚ (Β' Τμήμα), με την αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του ΚΦΔ:**
α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο **19** του **ΚΦΔ** (ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της παρ. **1** του

άρθρου 62 του ν.2238/1994 προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την παρ. 4 του άρθρου 64 του ν.2238/1994 ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεών του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του. β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης 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 γνήσια παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣτΕ 3788/2005) ... γ) Στην περίπτωση που υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες αντιστοιχούν στις προαναφερθείσες πρώην συμπληρωματικές δηλώσεις των οποίων η υποβολή είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν έχουν υποβληθεί πριν ή μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο, η φορολογική αρχή νομίμως αποδέχθηκε την υποβολή τους και επέβαλε τον, δυνάμει αυτών, προκύψαντα κύριο και πρόσθετο φόρο,....».

Επειδή από το αρχείο της εικόνας αποδοχών που απέστειλε ηλεκτρονικά ο εργοδότης του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι ο τελευταίος εισέπραξε το έτος 2016 ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές πάγιας αντιμισθίας του προηγούμενου έτους εμφανίζονται δε στην εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2016, σύμφωνα με τα αρχεία που αναρτήθηκαν από τον φορέα μισθοδοσίας και συγκεκριμένα του φορολ. έτους 2015 ύψους 1.638,18 €. Για τα ανωτέρω ποσά η Φορολογική Αρχή με οίκοθεν τροποποιητική δήλωση εξέδωσε εμπροθέσμως, στις 10.07.22, την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού που αφορά το ως άνω φορολογικό έτος.

Επειδή, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές αναδρομικά που καταβλήθηκαν εντός του έτους 2016, η προθεσμία για την εμπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων έληγε στις 31/12/2017, ανεξάρτητα από τα έτη που αφορούσαν τα εισοδήματα αυτά. Ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου με βάση την ως άνω οίκοθεν τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015 εκκινεί στις 31/12/2018 και συμπληρώνεται στις 31/12/2022, ήτοι εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής δήλωσης για τα εισοδήματα αυτά, εφαρμοζόμενων των προαναφερόμενων διατάξεων του άρθρου 36 του ΚΦΔ.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟ 01.12.22 ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΤΟΥ ΚΦΔ ΦΟΡΟΛ.ΕΤΟΥΣ 2015 ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή μη νόμιμα εξέδωσε την από 01.12.22 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολ. έτους 2015 για μη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, « ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που αυτή αφορά την από 01.12.22 εκδοθείσα ΠΕΠ ασκήθηκε **εκπρόθεσμα την 22.12.2023**, ήτοι μετά την πάροδο των 30 ημερών από την έκδοση και κοινοποίηση αυτής **πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη**, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Κατόπιν τούτων

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 22.12.23 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση** των :

α) υπ' αριθ'/22.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ

β) της από 01.12.22 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

Εισόδημα

Χρεωστικό ποσό: 5.802,00 €.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθμό ειδοποίησης/10.11.22 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ΑΧΚ/12)

Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ

Πρόστιμο ποσού 1 Χ 100,00 € = 100,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.