



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22/06/2026

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2633

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312350
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 4738/ 26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ.1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. 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 ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου Ν. κατά

α) της με αριθμ. δήλωσης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την 4^η Τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,

β) της από Ταυτότητας Οφειλής με αριθμό φορολογικού έτους 2017 και ποσού 5.063,39€ και

γ) της από Ταυτότητας Οφειλής με αριθμό, φορολογικού έτους 2017 και ποσού 2.764,44€ , και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Επειδή, οι Ταυτότητες Οφειλής (Τ.Ο.) με αριθμούς κατά των οποίων στρέφεται ο προσφεύγων δεν αποτελούν πράξεις της φορολογικής διοίκησης που υπάγονται στο άρθρο 72 του ν.5104/2024, αλλά αφορούν βεβαιώσεις φόρων του προσφεύγοντος και συγκεκριμένα η με αριθμό Τ.Ο. αφορά σε βεβαίωση φόρου που προέκυψε στη με αριθμ. δήλωσης/ αριθμ. ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την 3^η Τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ενώ η με αριθμό Τ.Ο. αφορά σε βεβαίωση φόρου που προέκυψε στη με αριθμ. δήλωσης/ αριθμ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την 4^η Τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. και η οποία ούτως ή άλλως προσβάλλεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επομένως, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλεται και η με αριθμ. ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την 3^η Τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, μέσω της ανωτέρω ταυτότητας οφειλής την οποία ο προσφεύγων αναφέρει εκ παραδρομής και για λόγους χρηστής διοίκησης γίνεται δεκτό ότι ο προσφεύγων προσβάλλει και την ανωτέρω πράξη.

Σύντομο Ιστορικό.

Ο προσφεύγων, την, απέστειλε ταχυδρομικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ την 3^η χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, συνοδευόμενη από ρητή επιφύλαξη κατ' άρθρο 20 του Ν. 4174/2013. Με την ως άνω δήλωση, ο προσφεύγων δήλωσε αναδρομικά ποσά κύριας σύνταξης συνολικού ύψους 12.218,58 €, που του καταβλήθηκαν στο φορολογικό έτος 2021 από τον αρμόδιο ασφαλιστικό φορέα του, τα οποία ανάγονται στο φορολογικό έτος 2017, επί των οποίων διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου 20%, ποσού 2.443,72€.

Ακολούθως, την, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικό αίτημα προς το τμήμα Εισοδήματος του Κέντρου Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε., συμπεριλαμβάνοντας 4^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος για το ίδιο φορολογικό έτος 2017, δηλώνοντας αναδρομικά ποσά που εισέπραξε το φορολογικό έτος 2024, συνολικού ύψους 8.327,80 €.

Στη συνέχεια, η Φορολογική Διοίκηση εξέδωσε:

Α) Τη με αριθμ. δήλωσης/ αριθμ. ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την 3^η Τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με την οποία προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 5.063,39€, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού υπολοίπου, της 2^{ης} Τροποποιητικής δήλωσης, ποσού 1.007,37€, ήτοι διαφορά ποσού 4.056,02€.

Β) Τη με αριθμ. δήλωσης/ αριθμ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την 4^η Τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με την οποία προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 7.827,83€, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού υπολοίπου, της 3^{ης} Τροποποιητικής δήλωσης, ποσού 5.063,39€, ήτοι διαφορά ποσού 2.764,44€.

Οι ως άνω πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς, σύμφωνα με τα αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών-συντάξεων που απέστειλε ηλεκτρονικά ο αρμόδιος συνταξιοδοτικός/ασφαλιστικός φορέας του προσφεύγοντος στην Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εισέπραξε το φορολογικό έτος 2021 και 2024 αναδρομικά κυρίας σύνταξης, ύψους 12.218,58€ και 8.327,80€, αντίστοιχα, που αφορούσαν το

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

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νομιμότητας και ορθότητας.
- Η από 21.12.2022, 3^η τροποποιητική δήλωση, συνοδευόμενη από την επιφύλαξη (κατ' άρθρο 20 Ν. 4174/2013) ότι τα αναδρομικά ποσά κύριας σύνταξης ύψους 12.518,58€ υπόκειται σε αυτοτελή φορολόγηση, δεδομένου ότι έχει ήδη διενεργηθεί παρακράτηση φόρου 20%, ήτοι ποσού 2.443,72 €, με την οποία εξαντλείται η φορολογική του υποχρέωση. Περαιτέρω, τεκμαίρεται η αποδοχή αυτής και ο μη φορολογητέος χαρακτήρας του δηλωθέντος ποσού (12.218,58€). Συνεπώς, η ενσωμάτωσή του στη μεταγενέστερη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου είναι μη νόμιμη, επιφέροντας εσφαλμένο προσδιορισμό φορολογητέας βάσης.
- Το δικαίωμα της Διοίκησης για έκδοση πράξης επί του ανωτέρω ποσού έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον η σχετική πράξη έπρεπε να εκδοθεί εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας του άρθρου 36 Ν. 4174/2013, ήτοι το αργότερο έως 31.12.2024.
- Η εκκαθάριση των δύο τροποποιητικών δηλώσεων, της 3^{ης} και της προσβαλλόμενης 4^{ης}, ολικά (αθροιστικά) με μία Π.Δ.Π.Φ. δεν είναι νόμιμη. Και τούτο γιατί δεν προκύπτουν τα έγγραφα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου, των τυχόν προσαυξήσεων, τόκων και τελών και ο ακριβής επιμερισμός αυτών σε δύο ταυτότητες οφειλής.
- Οι προσβαλλόμενες Ταυτότητες Οφειλών και η επιβολή προσαυξήσεων, τόκων και τελών ποσού 1.036,31€ με την 3^η ως άνω τροποποιητική δήλωση, δεν έχουν νομίμως συνταχθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του Ν. 5104/2024 (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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους

εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και καταβολή του φόρου» του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), 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 [...]

7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης » του Ν. 4987/2022 (νυν άρθρο 22 του ν. 5104/2024), ορίζεται ότι:

«1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.» .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 « Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης » του Ν. 4987/2022 (νυν άρθρο 23 του ν. 5104/2024), 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 μέσα στην προθεσμία 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 προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Δήλωση με επιφύλαξη» του Ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 20 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)), ορίζεται ότι:

« 1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 72.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπώσεις και απαλλαγές. Ειδικά προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου» του Ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 32 του Ν. 4987/2022), ορίζεται ότι:

« 3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). 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 τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.».

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 taxinet 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του του Ν. 4987/2022 (νυν άρθρο 37 του ν. 5104/2024), 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή» του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

« 1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως:

- α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο,
- β) το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα,
- γ) το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης,
- δ) το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή,
- ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης,

στ) το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,

ζ) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή,

η) το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή,

θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση,

ι) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή,

ια) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή,

ιβ) το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες που οφείλονται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,

ιγ) το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 «Φορολογικό έτος» του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση για τις αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος της είσπραξής τους, εκτός από την περίπτωση που εισπράττονται αναδρομικά κατόπιν ένστασης ή δικαστικής απόφασης, όπου χρόνος κτήσης τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο ανάγονται. 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 τη με αριθμό Α.1034/2022 Απόφαση με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της

πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2021 και εφεξής για φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013 (Α' 167).» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται ότι:

«[...]

Άρθρο 4 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

[...]

5. Οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αναδρομικά επιδομάτων ανεργίας, αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, 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 με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE από το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής, ενώ για το φορολογικό έτος 2014 και προηγούμενα υποβάλλονται ή αποστέλλονται με τους προβλεπόμενους τρόπους στη Δ.Ο.Υ. Ειδικά οι τροποποιητικές δηλώσεις που αφορούν αναδρομικά αγροτικών επιδοτήσεων υποβάλλονται με τη χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής, ενώ για το φορολογικό έτος 2017 και προηγούμενα υποβάλλονται ή αποστέλλονται με τους προβλεπόμενους τρόπους στη Δ.Ο.Υ.

6. α. Οι τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των εισοδημάτων, αλλά εξαιτίας εκπρόθεσμης αποστολής αρχικού ή τροποποιητικού ηλεκτρονικού αρχείου στην ΑΑΔΕ, μηνιαίου ή ετήσιου, από τον εργοδότη/αρμόδιο φορέα που έχει την υποχρέωση, όπως και σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης έκδοσης, διόρθωσης και χορήγησης βεβαίωσης από υπόχρεο φορέα, όταν αυτή είναι απαραίτητη για την συμπλήρωση και την υποβολή δήλωσης, θεωρούνται εμπρόθεσμες εφόσον υποβάλλονται εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν οι βεβαιώσεις από τον φορέα. Προκειμένου να μην επιβληθούν πρόστιμα και να μην υπολογιστούν τόκοι, οι τροποποιητικές δηλώσεις αυτές υποβάλλονται στην Δ.Ο.Υ κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 της παρούσας.

Πρόστιμα δεν επιβάλλονται και τόκοι δεν υπολογίζονται και στις περιπτώσεις που οι βεβαιώσεις αυτές χορηγούνται εκπρόθεσμα από φορέα αλλοδαπής.

β. Όταν αποστέλλεται εκπρόθεσμα στην ΑΑΔΕ μηνιαίο ή ετήσιο αρχείο, σύμφωνα με τις Α.1099/2019 (Β' 949), Α.1100/2019 (Β' 951), Α.1101/2019 (Β' 948), Α.1204/2020 (Β' 3972) αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ ή την Α.1275/2021 (Β' 6375) απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ ή διορθώνεται αρχείο από οποιονδήποτε εργοδότη/φορέα, τότε ο εργοδότης/ φορέας ενημερώνει υποχρεωτικά τον φορολογούμενο ότι έχει αποσταλεί ηλεκτρονικά τροποποιημένο αρχείο και του χορηγεί έντυπη βεβαίωση προκειμένου ο φορολογούμενος να λάβει γνώση ότι έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση, καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπό στοιχεία Α.1275/2021 απόφασης (Β' 6375), όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των

άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ΚΦΕ, 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 υπό στοιχεία Α 1275/2021 απόφασης καθώς και για τα ποσά που ειδικότερα ορίζονται στο άρθρο αυτό, τα οποία δεν αποτελούν πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση.

"γ.Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ."

Επειδή, με τη με αριθμό Α.1032/2025 Απόφαση με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2024, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2024 και εφεξής.» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται ότι:

«[...]

Άρθρο 4 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

[...]

7. Οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αναδρομικά επιδομάτων ανεργίας, αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, 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 με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE από το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής, ενώ για το φορολογικό έτος 2014 και προηγούμενα υποβάλλονται ή αποστέλλονται με τους προβλεπόμενους τρόπους στην αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης υπηρεσία. Ειδικά οι τροποποιητικές δηλώσεις που αφορούν ποσά αγροτικών ενισχύσεων και επιδοτήσεων που εισπράττονται αναδρομικά κατόπιν ένστασης ή δικαστικής απόφασης και επιλέγεται να φορολογηθούν στο έτος στο οποίο ανάγονται, υποβάλλονται με τη χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE από το φορολογικό έτος 2019 και εφεξής, ενώ για το φορολογικό έτος

2018 και προηγούμενα υποβάλλονται ή αποστέλλονται με τους προβλεπόμενους τρόπους στην αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης υπηρεσία.

8.α. Οι τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των εισοδημάτων, αλλά εξαιτίας εκπρόθεσμης αποστολής αρχικού ή τροποποιητικού ηλεκτρονικού αρχείου στην ΑΑΔΕ, μηνιαίου ή ετήσιου, από τον εργοδότη/αρμόδιο φορέα που έχει την υποχρέωση, όπως και σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης έκδοσης, διόρθωσης και χορήγησης βεβαίωσης από υπόχρεο φορέα, όταν αυτή είναι απαραίτητη για την συμπλήρωση και την υποβολή δήλωσης, θεωρούνται εμπρόθεσμες εφόσον υποβάλλονται εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν οι βεβαιώσεις από τον φορέα. Προκειμένου να μην επιβληθούν πρόστιμα και να μην υπολογιστούν τόκοι, οι τροποποιητικές δηλώσεις αυτές υποβάλλονται στην αρμόδια υπηρεσία κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 της παρούσας. Πρόστιμα δεν επιβάλλονται και τόκοι δεν υπολογίζονται και στις περιπτώσεις που οι βεβαιώσεις αυτές χορηγούνται εκπρόθεσμα από φορέα αλλοδαπής.

β. Όταν αποστέλλεται εκπρόθεσμα στην ΑΑΔΕ μηνιαίο ή ετήσιο αρχείο, σύμφωνα με τις υπό στοιχεία Α.1099/2019 (Β'949), Α.1100/2019 (Β'951), Α.1101/2019 (Β'948), Α.1204/2020 (Β'3972) αποφάσεις του Διοικητή ΑΑΔΕ ή την υπό στοιχεία Α. 1179/2024 (Β' 6829) απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ ή διορθώνεται αρχείο από οποιονδήποτε εργοδότη/φορέα, τότε ο εργοδότης/φορέας ενημερώνει υποχρεωτικά τον φορολογούμενο ότι έχει αποσταλεί ηλεκτρονικά τροποποιημένο αρχείο και του χορηγεί έντυπη βεβαίωση προκειμένου ο φορολογούμενος να λάβει γνώση ότι έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση, καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπό στοιχεία Α. 1179/2024 απόφασης, όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ΚΦΕ, 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 υπό στοιχεία Α. 1179/2024 απόφασης καθώς και για τα ποσά που ειδικότερα ορίζονται στο άρθρο αυτό, τα οποία δεν αποτελούν πληρωμές υποκειμένες σε παρακράτηση.

γ. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ ή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των παρ. 1 και 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ (σχετ. υπό στοιχεία Ε.2053/2022 εγκύκλιος).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 60 «Φορολογικός συντελεστής» του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«4. Στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σύμφωνα με το άρθρο 12, καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές διενεργείται παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά. Ειδικά, στις καθαρές αμοιβές που καταβάλλονται σε αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, καθώς και σε ξεναγούς που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 1545/1985, διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).

Εξαιρετικά, στα εφάπαξ χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους δικαιούχους του εφάπαξ χρηματικού ποσού των άρθρων 10 έως και 15 του ν. 4575/2018 (Α' 192), μετά την παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά, συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α.

Επειδή, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από το σύστημα taxis, στην εικόνα αποδοχών – επιδοτήσεων φορολογικών ετών 2021 και 2024, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλε ο αρμόδιος συνταξιοδοτικός/ασφαλιστικός του φορέας, εισέπραξε στα έτη αυτά αποδοχές – συντάξεις - αναδρομικά που αφορούν το φορολογικό έτος 2017, ως κάτωθι:

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, όφειλε να υποβάλει για το φορολογικό έτος 2017, δύο τροποποιητικές φορολογικές δηλώσεις ήτοι:

- Την 3^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, δηλώνοντας τα αναδρομικά κύριας σύνταξης που εισέπραξε το φορολογικό έτος 2021 ύψους 12.218,58€ μέχρι 31.12.2022, και

- Την 4^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, δηλώνοντας τα αναδρομικά κύριας σύνταξης που εισέπραξε το φορολογικό έτος 2024 ύψους 8.327,80€ μέχρι 31.12.2025.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε χειρόγραφα τις προβλεπόμενες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 συμπεριλαμβάνοντας τα αντίστοιχα ποσά των αναδρομικών συντάξεων που έλαβε στα φορολογικά έτη 2021 και 2024, ήτοι απέστειλε ταχυδρομικά στις 21.12.2022 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, την 3^η χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, συμπεριλαμβάνοντας το αναδρομικό ποσό των 12.218,58 € στον κωδ. 303 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις» του εντύπου Ε1, και με ηλεκτρονικό αίτημα την 22.12.2025, την 4^η χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, συμπεριλαμβάνοντας το αναδρομικό ποσό των 8.327,80 € στον κωδ. 303 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις» του εντύπου Ε1.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω βεβαιώσεων αποδοχών και των υποβληθεισών από τον προσφεύγοντα χειρόγραφων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ συμπεριέλαβε τα ως άνω αναδρομικά ποσά κύριας σύνταξης στους σχετικούς κωδ. 303 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις» και 315 « Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς , συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ.» του εντύπου Ε1, με αποτέλεσμα να φορολογηθούν με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013.

Επειδή, η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, στις 22-12-2025 προέβη στην ηλεκτρονική καταχώρηση της 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, συμπεριλαμβάνοντας τα αναδρομικά που εισέπραξε ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2021, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό δήλωσης/ αριθμ. ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 5.063,39€ έναντι του προηγούμενου χρεωστικού υπολοίπου, ποσού 1.007,37€, ήτοι διαφορά ποσού 4.056,02€, πλέον τόκοι εκπροθέσμου 36 μηνών.

Επειδή, η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιπλέον, στις προέβη και στην ηλεκτρονική καταχώρηση της 4^{ης} χειρόγραφης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, κατόπιν σχετικού αιτήματος του προσφεύγοντος, συμπεριλαμβάνοντας τα αναδρομικά που εισέπραξε ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2024, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό δήλωσης/ αριθμ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και προέκυψε τελικό

χρεωστικό ποσό 7.827,83€ έναντι του προηγούμενου χρεωστικού υπολοίπου, ποσού 5.063,39€, ήτοι διαφορά ποσού 2.764,44€.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την από, επιφύλαξη του άρθρου 20 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ενώπιον της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, σε σχέση με την χειρόγραφη 3^η υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2017, δηλώνοντας ότι αδυνατεί να την υποβάλει ηλεκτρονικά λόγω τεχνικής αδυναμίας και λόγω της προχωρημένης ηλικίας του (ήτοι 86 ετών) παραθέτοντας τα ακόλουθα:

«Με την δήλωση αυτή δηλώνω με επιφύλαξη αναδρομικά ποσά από κύριες συντάξεις του Δημοσίου ύψους 12.218,58€ για το φορολογικό έτος 2017. Όμως το ποσό αυτό πρόκειται να θεωρηθεί με Υπουργική Απόφαση ότι έχει φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή 20% και ότι απαλλάσσεται από υπαγωγή σε μεγαλύτερο συντελεστή φορολόγησής του. Η σχετική Υπουργική Απόφαση αναμένεται να εκδοθεί αρχές του έτους 2023.»

Επειδή, ως προς το εν λόγω ποσό αναδρομικών αποδοχών κύριας σύνταξης, το οποίο εισπράχθηκε από τον προσφεύγοντα το φορολογικό έτος 2021 και ανάγεται στο φορολογικό έτος 2017, δεν προκύπτει ούτε από τις προαναφερθείσες διατάξεις ούτε από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τις αναρτηθείσες βεβαιώσεις αποδοχών του συστήματος Τaxis ότι φορολογούνται αυτοτελώς με εξάντληση της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής δεν ευσταθεί, καθόσον για τα αναδρομικά που καταβλήθηκαν εντός του φορολογικού έτους 2021, η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων ήταν η 31/12/2022, ανεξάρτητα από το έτος που αφορούσαν τα εν λόγω εισοδήματα. Ο χρόνος παραγραφής άρχεται την 31/12/2022 και συμπληρώνεται την 31/12/2027, εφαρμοζόμενων των προαναφερόμενων διατάξεων του άρθρου 36 του ΚΦΔ.

Συνεπώς, η έκδοση της με αριθμ. δήλωσης/ αριθμ. ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την 3^η Τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, έγινε εντός του προβλεπόμενου χρόνου των πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής δήλωσης για τα εισοδήματα αυτά.

Επειδή, βάσει των προεκτεθέντων και υπό το φως των αρχών της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης, δε δύναται να εκληφθεί η χειρόγραφη υποβληθείσα, στις 21.12.2022, 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 ως εκπροθέσμως υποβληθείσα και ως εκ τούτου, οι τόκοι που επιβάλλονται με βάση το άρθρο 53 του ΚΦΔ για την εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου, δε δύναται να υπολογιστούν για την περίοδο πριν την έκδοση της αριθμ. ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος, με βάση την 3^η Τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ως εκ τούτου, μόνο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί διαγραφής των τόκων γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και συγκεκριμένα

A) Την τροποποίηση:

- της αριθμ. ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την 3^η Τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ως προς τον χαρακτηρισμό της οικείας τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (με αριθ. δήλωσης) ως εμπρόθεσμη ή, άλλως, εκπρόθεσμη χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου, και

B) την επικύρωση:

- της με αριθμ. δήλωσης αριθμ. ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την 4^η Τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό Έτος 2017

- **Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Αριθμ. Ειδοποίησης)**
Συνολικό ποσό: 7.827,83€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.