



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 03/09/2024

Αριθμός απόφασης: 1870

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4.Την με ημερομηνία κατάθεσης **15/04/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**, κατοίκου Ιωαννίνων, επί της οδού , Τ.Κ. 45332, κατά : α) της υπ' αριθμ. /14-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και β) της με αριθ. ειδοπ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου επί της με αριθ.καταχ. /14-03-2024 οίκοθεν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6.Την από 19-04-2024 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό /14-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€, πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4987/2022, διότι δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2017 προκειμένου να δηλώσει τις αναδρομικές αποδοχές απογευματινών ιατρείων ΕΣΥ που εισέπραξε το έτος 2018 (έτος έκδοσης βεβαίωσης 2019). Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης /12-07-2018 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 801,42€. Ακολούθως, η αρμόδια ΔΟΥ Ιωαννίνων, προέβη στην έκδοση της αριθ. ειδοπ. /14-03-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με οίκοθεν υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για το εν λόγω φορολογικό έτος, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν. 4987/2022 και ειδικότερα βάσει των οδηγιών που παρασχέθηκαν από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης και των ηλεκτρονικά απεσταλμένων καταστάσεων φορολογουμένων με αναδρομικά αποδοχών/συντάξεων, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας, (βεβαιώσεις αποδοχών/ συντάξεων των αρμόδιων φορέων). Σύμφωνα με τη βεβαίωση αποδοχών που αναρτήθηκε το 2019, ο προσφεύγων, εισέπραξε το έτος 2018, αναδρομικές αποδοχές απογευματινών ιατρείων ΕΣΥ από το Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο, ύψους 2.131,20€, που ανάγεται στο έτος 2017, και τις οποίες όφειλε να δηλώσει με την υποβολή

αντίστοιχης τροποποιητικής δήλωσης του οικείου έτους μέχρι την 31/12/2019. Λόγω μη υποβολής της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, η ΔΟΥ Ιωαννίνων προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του 4987/2022.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους :

1.Το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση και επίδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017, έχει υποπέσει από τις 31/12/2023 σε πενταετή παραγραφή. Επιπλέον μέχρι και την ως άνω ημερομηνία δεν του κοινοποιήθηκε πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου φορολογικού έτους 2017.

2.Μη νόμιμη έκδοση των πράξεων. Από τις διατάξεις των άρθρων 18, 32 και 34 του Ν.4987/2022, συνάγονται ευθέως τα ακόλουθα: α) Ο Διοικητικός Προσδιορισμός του Φόρου εκδίδεται με βάση τη δήλωση του φορολογουμένου ή με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση (άρθρο 32). Ως «στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση» νοούνται τα στοιχεία εκείνα που αυτή είχε στη διάθεσή της κατά την έκδοση της Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού του Φόρου (και προφανώς δεν είναι άλλα από εκείνα που την οδήγησαν στην «προσυμπλήρωση» των κωδικών, δηλ. βεβαιώσεις αποδοχών, αμοιβών κλπ). β) Με βάση την υποβληθείσα δήλωση και τα διαθέσιμα στη Φορολογική Διοίκηση στοιχεία, εκδίδεται η Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού του Φόρου, η οποία σημειωτέον ότι εκδίδεται άπαξ. Και τούτο διότι αφότου εκδοθεί για συγκεκριμένη χρήση, η Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού του Φόρου, τότε η διόρθωσή της είναι πλέον εφικτή αποκλειστικά και μόνο με την έκδοση Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου, για την έκδοση της οποίας προβλέπονται, διαζευκτικά, αποκλειστικά και μόνο δύο περιπτώσεις: 1) είτε η διενέργεια ελέγχου κατ'άρθρο 23 του ν. 4987/2022, 2) είτε η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης από τον φορολογούμενο και η αποδοχή αυτής από τη Φορολογική Διοίκηση. Τα παραπάνω προκύπτουν ευθέως από τη διάταξη του άρθρου 34 του ν. 4987/2022, η οποία προβλέπει τις δύο ως άνω εκδοχές ως τις μοναδικές περιπτώσεις στις οποίες παρέχεται στη Φορολογική Διοίκηση ή δυνατότητα επανόδου για τη διόρθωση πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που έχει ήδη εκδοθεί.

Στην κρίσιμη περίπτωση:

- Ουδέποτε υποβλήθηκε εκ μέρους του τροποποιητική δήλωση, πλην της από 12-07-2018 για την χρήση 2017, την οποία αποδέχθηκε τότε η φορολογική Αρχή. Η προσβαλλόμενη πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού του Φόρου χρήσεως 2017, με αριθμό συνεπώς εκδόθηκε παράνομα και πρέπει να ακυρωθεί.

-Ουδέποτε προηγήθηκε φορολογικός έλεγχος, ούτε βέβαια συντάχθηκε Έκθεση Ελέγχου, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4987/2022, που να περιέχει την

επιβαλλόμενη από το άρθρο 64 αιτιολογία, ενώ δεν τηρήθηκε ούτε η διαδικασία του άρθρου 28 §1 του 4987/2022, ήτοι δεν συντάχθηκε και δεν επιδόθηκε Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του Φορολογικού Ελέγχου, αλλά ούτε Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός του Φόρου και φυσικά ουδέποτε κλήθηκε για να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός του προβλεπόμενου 20ημέρου από την κοινοποίηση αυτής. Με απλά λόγια όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις για το οικονομικό έτος 2017 πάσχουν από ακυρότητα, καθώς η ΔΟΥ Ιωαννίνων τροποποίησε παρανόμως τα φορολογητέα εισοδήματα του, χωρίς να μεσολαβήσει φορολογικός έλεγχος.

Ως προς τους ως άνω προβαλλόμενους ισχυρισμούς :

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 19 του ν.4987/2022** ορίζεται: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. [...]»

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. ...»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 32 του ν. 4987/2022**, 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 **Ε.2162/13.10.2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ»: «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:

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

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

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

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α.1025/2020, Α.1009/2019, ΠΟΛ.1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ),

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ.1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες,

δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,

στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

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

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο *taxisnet* ειδοποίηση με διαδρομή (*link*) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ. 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, με τις διατάξεις της Α.1041/2019 με θέμα « Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή», αναφέρεται, στο άρθρο 1, ότι : «Άρθρο 1 Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων 1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. Οι ίδιες ημερομηνίες ισχύουν και για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν σε εξαιρετικές περιπτώσεις σε χειρόγραφη μορφή στις Δ.Ο.Υ. Ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου υποβάλλονται και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, καθώς και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις από το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής.... Άρθρο 3. 1...Η πράξη Διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση τις αρχικές ή εμπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 32 του ν. 4174/2013.

Η πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 34 του ν. 4174/2013.[...]

3. Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης πραγματοποιεί την εκκαθάριση των δηλώσεων Φ.Π. που υπεβλήθησαν ηλεκτρονικά, εκδίδει τις Πράξεις Διοικητικού ή Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου κατά περίπτωση, με τις οποίες συνιστάται και βεβαιώνεται η οφειλή ή η απαίτηση του φορολογούμενου. Παράλληλα, κοινοποιεί τις πράξεις στους φορολογούμενους, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. α' της παραγρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 4174/2013. Η παραπάνω διαδικασία δύναται να εκτελείται όλο το εικοσιτετράωρο και όλες τις ημέρες της εβδομάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α').
4. Οι φορολογούμενοι θα εκτυπώνουν, από το Taxishet, την Πράξη Διοικητικού ή Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, χρησιμοποιώντας τους κωδικούς πρόσβασης που διαθέτουν, στην οποία αναγράφεται ότι αποτελεί ακριβές αντίγραφο αυτής και φέρει ημερομηνία έκδοσης και ημερομηνία έκδοσης αντιγράφου και τη σήμανση για την εγκυρότητα της Πράξης Διοικητικού ή Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, μέσω του www.aade.gr....
5. Στις πράξεις που εκδίδονται μετά από εκκαθάριση τροποποιητικών δηλώσεων, αναγράφεται, διακριτά, το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της αμέσως προηγούμενης δήλωσης του ιδίου έτους, καθώς και το αποτέλεσμα της νέας εκκαθάρισης, χωρίς να γίνεται μνεία αν έχουν καταβληθεί ή επιστραφεί τα ποσά της προηγούμενης εκκαθαρισθείσας δήλωσης.
6. Ανάλογα με το είδος της δήλωσης, το έτος της δήλωσης και το περιεχόμενο της, δύναται να εμφανίζονται διάφορα μηνύματα, κατά περίπτωση, προς ενημέρωση των φορολογουμένων. [..]
- Άρθρο 4 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου [...] 5. Οι τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα εξαιτίας εκπρόθεσμης έκδοσης ή διόρθωσης της βεβαίωσης αποδοχών/ αμοιβών/ εισοδημάτων από τον αρμόδιο φορέα που έχει την υποχρέωση έκδοσης και χορήγησης βεβαίωσης εισοδημάτων από μισθωτή εργασία, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, κ.λπ. και όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των εισοδημάτων, θεωρούνται εμπρόθεσμες και υποβάλλονται χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ. χωρίς πρόστιμα και τόκους εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν από τον φορέα. Όταν αποστέλλεται ηλεκτρονικά στην Α.Α.Δ.Ε. εκπρόθεσμα ή διορθώνεται βεβαίωση από τον φορέα, τότε ο φορέας ενημερώνει υποχρεωτικά τον φορολογούμενο ότι έχει εκδοθεί βεβαίωση και συνεπώς έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση. Πρόστιμα δεν επιβάλλονται και τόκοι δεν υπολογίζονται και στις περιπτώσεις που οι βεβαιώσεις αυτές χορηγούνται εκπρόθεσμα από φορέα αλλοδαπής. [...]
11. Για τις δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας που θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί. Ειδικότερα, για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα και οδηγούνται για έλεγχο στη ΔΟΥ δεν λαμβάνεται υπόψη, για τον υπολογισμό των τόκων, το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την υποβολή της δήλωσης μέχρι την εκκαθάριση αυτής από τη ΔΟΥ.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν. 4987/2022**, ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή στην **παρ. 8 της ΠΟΛ. 1172/14.11.2017** αναφέρεται ότι για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1-1-2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013, 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 τις διατάξεις του **άρθρου 62 του ν. 4987/2022**, ορίζεται ότι : «..... Για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 και τις λοιπές παραβάσεις του Κώδικα, η απόσβεση του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου υπολογίζεται από το τέλος του έτους διαπίστωσης της παράβασης.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 54§1 περ.α' ,§2 περ.α' του ν.4987/2022**, ορίζεται ότι "1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α), β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α)....., β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων),.....".

[...]

Τα πρόστιμα του παρόντος δεν επιβάλλονται, σε περίπτωση υποβολής:

α) εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ,

β) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τη βεβαίωση αποδοχών και συντάξεων που απέστειλε ηλεκτρονικά στη φορολογική διοίκηση ο φορέας (Πανεπιστημιακό Γενικό ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ) ο προσφεύγων εισέπραξε το έτος 2018, αναδρομικές αποδοχές απογευματινών ιατρείων ΕΣΥ ύψους 2.131,20€, που ανάγονται στο έτος 2017, για τις οποίες δεν υπέβαλε, όπως είχε υποχρέωση, τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, υποβλήθηκε από τη φορολογική αρχή, οίκοθεν, η με αριθμό καταχώρησης/14-03-2024 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/14-03-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση της παρ.2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4987/2022 με επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 943,88€ (1.745,30 – 801,42).

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να διορθωθεί μόνο με την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, είτε κατόπιν διενέργειας ελέγχου κατά το άρθρο 23 του ν. 4987/2022, είτε κατόπιν υποβολής τροποποιητικής δήλωση από το φορολογούμενο και την αποδοχή αυτής από τη φορολογική αρχή, πρέπει να απορριφθεί για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, υπό το καθεστώς του ν. 4987/2022 (σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς υπό το ν. 2238/94) παρέχονται πλέον ευρύτατες δυνατότητες στη Φορολογική Διοίκηση να αποστεί από τα δεδομένα της φορολογικής δήλωσης, εν συνόλω ή μερικώς, με βάση άλλα διαθέσιμα στοιχεία. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι κατά κύριο λόγο τα διαθέσιμα στη Φορολογική Διοίκηση στοιχεία από ηλεκτρονική πληροφόρηση (σχετ. η ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1022/2014 «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων) για διασταύρωση πληροφοριών» (Β' 179), είτε πρόκειται για υποβαλλόμενες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, είτε για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τρίτα πρόσωπα, οι οποίες είναι δυνατό να περιέχουν στοιχεία για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογούμενου. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ι. Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 826).

Επειδή πλέον των διατάξεων του προαναφερόμενου άρθρου περί της δυνατότητας έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, υπάρχει και η δυνατότητα έκδοσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022, η οποία συνοδεύεται από επιστολή αιτιολόγησης, που αναφέρει ειδικά τα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου. Στην προκειμένη περίπτωση καλύφθηκε η υποχρέωση της διοίκησης περί αναγραφής της εκ του νόμου απαιτούμενης αιτιολογίας, με την επισημείωση, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της προσβαλλόμενης πράξης, της αιτίας έκδοσης της και δη των στοιχείων

βεβαιώσεων αποδοχών που διαβίβασαν ηλεκτρονικά οι εργοδότες με την Α. 1009/2019 για τα εισοδήματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, περαιτέρω δε τίθεται ζήτημα παραγραφής, καθόσον, σύμφωνα με τη βεβαίωση αποδοχών του φορέα (Πανεπιστημιακό Γενικό ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ), για τις αναδρομικές αποδοχές απογευματινών ιατρικών ΕΣΥ που καταβλήθηκαν εντός των έτους 2018, η προθεσμία υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2017, ήταν η 31/12/2019, καθόσον η βεβαίωση αποδοχών εκδόθηκε εντός του έτους 2019. Ο χρόνος παραγραφής, εφαρμοζόμενων των προαναφερόμενων διατάξεων του άρθρου 36 του ν. 4987/2022 και της ΠΟΛ. 1172/14.11.2017, ξεκίνησε την 31/12/2019 και συμπληρώνεται την 31/12/2024. Συνεπώς η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4987/2022, στις 14-03-2024, 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 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου της με αριθμό ειδοποίησης 2031 (αριθμό καταχώρησης/14-03-2024), πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, απορρίπτεται ως αβάσιμος. Ομοίως δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής και για τη με αριθ./14-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου, καθόσον, η διαπίστωση της παράβασης έλαβε χώρα την 14/03/2024 και ως εκ τούτου, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 62 του ν. 4987/2022, ο χρόνος παραγραφής ξεκίνησε την 31/12/2024 και συμπληρώνεται την 31/12/2029.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **15-04-2024** και με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της με αριθ. ειδοπ./14-03-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017, τελικό χρεωστικό ποσό : 1.745,30€

Επί της με αριθ. .../14-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, ποσό προστίμου : 100,00€, πλέον τέλους χαρτοσήμου 2%, πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20%.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου
Της Διευθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.