



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 2121/07-10-2024

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Αθην. Τακαντζά 8 – 10, Τ.Κ.: 546 39 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313332241

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.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» (ΦΕΚ58Α/19-04-2024), στο εξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 και ημερομηνία 23/10/2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ4738Β/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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ6009Β/25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 30/08/2016 Απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016), με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **08/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή** του του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικώς, κατά των με αριθμούς/01-04-2024 και/01-04-2024 **πράξεων επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022)** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, αντιστοίχως.

5. Τις ως άνω πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **08/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία ασκήθηκε **εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των ηλεκτρονικώς αναρτηθέντων σχετικών εγγράφων και των προβαλλόμενων ισχυρισμών της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθμό/01-04-2024 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών για το φορολογικό έτος 2017 επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **100,00 €** κατόπιν **οίκοθεν** υποβολής **τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** για το εν λόγω φορολογικό έτος, λόγω μη δηλωθεισών αναδρομικών αποδοχών.

2) Με την με αριθμό/01-04-2024 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο

54 Ν.4987/2022) του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών για το φορολογικό έτος 2018 επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **100,00 €** κατόπιν **οίκοθεν** υποβολής **τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** για το εν λόγω φορολογικό έτος, λόγω μη δηλωθεισών αναδρομικών αποδοχών.

Ο προσφεύγων, με την με ημερομηνία κατάθεσης **08/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών, προβάλλοντας τον ακόλουθο ισχυρισμό:

Κατά την 21/02/2024 έλαβε μήνυμα από την Α.Α.Δ.Ε. στην ηλεκτρονική του διεύθυνση ".....@gmail.com" με το οποίο ενημερώθηκε για την υποχρέωση υποβολής, έως την τεθείσα προθεσμία της 01/03/2024, τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, λόγω αναδρομικών αποδοχών. Την 26/02/2024 υποβλήθηκαν από τον λογιστή του πρώτες τροποποιητικές δηλώσεις για τα εν λόγω φορολογικά έτη. Ωστόσο, χωρίς να το έχει αντιληφθεί, υπήρχε υποχρέωση υποβολής και δεύτερων τροποποιητικών δηλώσεων για τα ως άνω φορολογικά έτη, λόγω αναδρομικών αποδοχών που είχαν καταβληθεί σε μεταγενέστερο έτος. Επειδή δε έως την τεθείσα προθεσμία της 01/03/2024 δεν υποβλήθηκαν οι εν λόγω δηλώσεις, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γρεβενών προέβη στην οίκοθεν υποβολή αυτών κατά την 27/03/2024.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παρ. 1 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 «**Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν.4127/2013 και άλλες διατάξεις**» (ΦΕΚ167Α/23-07-2013) 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παρ. 1 και παρ. 3 περ. α) και περ. β) του Ν.4987/2022 «**Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας**» (ΦΕΚ206Α/04-11-2022), όπως ίσχυαν από 04/11/2022 έως 18/04/2024, οριζόταν 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 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, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου **Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014** και ημερομηνία **11/12/2014** εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «**Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013).**», αναφέρεται ότι

«3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενο της.».

Επειδή, στο άρθρο 4 (Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου) παρ. 5 εδ. πρώτο

και εδ. δεύτερο της Α.1034/09-03-2022 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1098Β/11-03-2022), 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 (ΦΕΚ167Α).», ορίζεται ότι

«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 Ε.Σ.Υ. από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ., 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 4 παρ. 5 εδ. πρώτο της Α.1034/09-03-2022 Α.Δ.Α.Δ.Ε., η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή εμπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, στις οποίες να δηλωθούν φορολογητέες αποδοχές μισθών ή συντάξεων που είχαν καταβληθεί αναδρομικώς κατά το έτος 2021 και οι οικείες βεβαιώσεις αποδοχών ή καταβολής συντάξεων είχαν εκδοθεί εντός του έτους 2022, ήταν η 31/12/2022.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 (Διοικητικός προσδιορισμός φόρου) του Ν.4987/2022, όπως ίσχυαν από 04/11/2022 έως 18/04/2024, οριζόταν ότι

«1. Στις περιπτώσεις που κατά τη 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 τον 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, στην 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 Κ.Φ.Δ.», αναφέρεται ότι

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α) (Κ.Φ.Δ.) 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 τον 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 τον 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 Α.Α.Δ.Ε.),

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 Κ.Φ.Δ.. 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 Κ.Φ.Δ..

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 Κ.Φ.Δ.. 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 Κ.Φ.Δ..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. α) και περ. β) και παρ. 2 του Ν.4987/2022, με τις οποίες είχαν κωδικοποιηθεί –από 04/11/2022– οι αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως ίσχυαν από 11/12/2023 έως 18/04/2024, οριζόταν 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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α) της παρ. 1 και, στις,

β) εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β), γ) και δ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων),

Τα πρόστιμα του παρόντος δεν επιβάλλονται, σε περίπτωση υποβολής:

.....
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, στο κεφάλαιο II παρ. 2 περ. α) και περ. β) της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62)», αναφέρεται ότι

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 – 62.

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54).

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα [παρ. 1 περ. α)].

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ [περ. α) της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α) της παρ. 2 του άρθρου 54].

.....
β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [παρ. 1 περ. β) και γ)].

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β)], καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων [άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ)], επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 (Μεταβατικές διατάξεις) παρ. 41 του Ν.4987/2022, όπως είχαν προστεθεί με τις διατάξεις του άρθρ. 35 παρ. 2 του Ν.5036/2023 (ΦΕΚ77Α/28-03-2023) και ίσχυαν από 28/03/2023 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) έως 18/04/2024, οριζόταν ότι

«41. Πράξεις επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν για εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από τις οποίες το ποσό φόρου που προέκυψε προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ και πράξεις επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν για εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από τις οποίες το ποσό φόρου που προέκυψε προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ, για τις οποίες:

α) είτε δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή εκκρεμεί η έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής που έχει ασκηθεί ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

β) είτε δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης δικαστικής προσφυγής κατά της απορριπτικής απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή εκκρεμεί, ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, εμπρόθεσμη προσφυγή κατά της απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών,

ακυρώνονται ή, εφόσον έχουν εισπραχθεί, συμψηφίζονται με οφειλές και, στην περίπτωση που δεν υπάρχει οφειλή, επιστρέφονται. **Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο καταλαμβάνουν και εκκρεμείς κατά τα ως άνω πράξεις επιβολής προστίμου για πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ποσού φόρου προς καταβολή έως εκατό (100) ευρώ, οι οποίες εκδόθηκαν σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες κατόπιν διασταυρώσεων.**».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στο υποσύστημα «πληροφορίες εκκαθάρισης δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων» του πληροφοριακού συστήματος της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων και Ψηφιακής Διακυβέρνησης, ο προσφεύγων είχε υποβάλει, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/11-06-2018 εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό

έτος 2017, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου της οποίας είχε προκύψει χρεωστικό ποσό 162,42 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 11/06/2018).

Επειδή, ο προσφεύγων είχε υποβάλει, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/20-06-2019 εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2018, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου της οποίας είχε προκύψει χρεωστικό ποσό 316,65 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 20/06/2019).

Επειδή, ο προσφεύγων είχε υποβάλει, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/26-02-2024 εκπρόθεσμη πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2017, από τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου της οποίας είχε προκύψει εκ νέου χρεωστικό ποσό 162,42 € (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 26/02/2024). Στο έντυπο Ε1 είχαν συμπληρωθεί, μεταξύ άλλων, ο κωδικός 301 (άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κ.λπ.) με το συνολικό ποσό των 16.116,03 € και ο κωδικός 315 (φόρος που παρακρατήθηκε από μισθούς) με το συνολικό ποσό των 1.401,43 €.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε υποβάλει, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/26-02-2024 εκπρόθεσμη πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2018, από τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου της οποίας είχε προκύψει εκ νέου χρεωστικό ποσό 316,65 € (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 26/02/2024). Στο έντυπο Ε1 είχαν συμπληρωθεί, μεταξύ άλλων, ο κωδικός 301 με το συνολικό ποσό των 16.929,85 € και ο κωδικός 315 με το συνολικό ποσό των 1.454,99 €.

Επειδή, κατά το έτος 2021 είχε καταβληθεί αναδρομικώς στον προσφεύγοντα φορολογητέο ποσό 775,74 € ως μισθοί και πάγια αντιμισθία από τον Ηλεκτρονικό Εθνικό Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (Α.Φ.Μ.:), με παρακρατηθέντα φόρο 20% ποσού 155,15 €, το οποίο αφορούσε στο φορολογικό έτος 2017 και δεν είχε συμπεριληφθεί στις οικείες αρχική και πρώτη τροποποιητική δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του. Περαιτέρω, κατά το ίδιο έτος (2021) είχε καταβληθεί αναδρομικώς στον προσφεύγοντα φορολογητέο ποσό 743,97 € ως μισθοί και πάγια αντιμισθία από τον ίδιο φορέα, με παρακρατηθέντα φόρο 20% ποσού 148,79 €, το οποίο αφορούσε στο φορολογικό έτος 2018 και δεν είχε συμπεριληφθεί στις οικείες αρχική και πρώτη τροποποιητική δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του. Οι δε βεβαιώσεις αποδοχών των ως άνω αναδρομικώς καταβληθέντων ποσών είχαν εκδοθεί κατά το έτος 2022.

Επειδή, για τα ανωτέρω φορολογητέα ποσά που είχαν καταβληθεί αναδρομικώς στον προσφεύγοντα από τον Ηλεκτρονικό Εθνικό Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης κατά το έτος 2021 και αφορούσαν στα φορολογικά έτη 2017 και 2018, είχε αποσταλεί μήνυμα από την Α.Α.Δ.Ε. στην δηλωθείσα ηλεκτρονική του διεύθυνση “.....@gmail.com”, όπως άλλωστε επιβεβαιώνεται από τον ίδιο στον προβαλλόμενο ισχυρισμό του αναφέροντας ως ημερομηνία αποστολής την 21/02/2024, με το οποίο είχε ενημερωθεί για την υποχρέωση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα εν λόγω φορολογικά έτη έως την τεθείσα προθεσμία της 01/03/2024, προκειμένου να συμπεριληφθούν σε αυτές οι αναδρομικώς καταβληθείσες μη δηλωθείσες φορολογητέες αποδοχές.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 προκειμένου να δηλώσει τις ως άνω αναδρομικώς καταβληθείσες, από τον Ηλεκτρονικό Εθνικό Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης, φορολογητέες αποδοχές του. Προς τούτο, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 2 και παρ. 3 του Ν.4987/2022 και σύμφωνα με την Ε.2162/13-10-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γρεβενών υποβλήθηκαν οίκοθεν, μετά την τεθείσα προθεσμία της 01/03/2024, οι ακόλουθες εκπρόθεσμες δεύτερες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τον προσφεύγοντα:

1) Η με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/27-03-2024 για το **φορολογικό έτος 2017** και την ίδια ημέρα (27/03/2024) εκδόθηκε, από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών, η με αριθμό ειδοποίησης και αριθμό χρηματικού καταλόγου/.... πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου από την οποία προέκυψε **τελικό χρεωστικό ποσό 206,77 €**, αντί χρεωστικού ποσού 162,42 € που είχε προκύψει από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου βάσει της οικείας εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης, ήτοι **διαφορά φόρου προς καταβολή ποσού 44,35, μικρότερου** εκείνου των **100,00 €**. Στο **έντυπο Ε1** συμπληρώθηκαν, μεταξύ άλλων, ο **κωδικός 301** με το συνολικό φορολογητέο ποσό των **16.891,77 €** ως το άθροισμα του δηλωθέντος στην οικεία εκπρόθεσμη πρώτη τροποποιητική δήλωση ποσού των 16.116,03 € πλέον του ως άνω αναδρομικώς καταβληθέντος από τον Ηλεκτρονικό Εθνικό Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης ποσού των **775,74 €** και ο **κωδικός 315** με το συνολικό ποσό παρακρατηθέντος φόρου των **1.556,58 €** ως το άθροισμα του δηλωθέντος στην οικεία εκπρόθεσμη πρώτη τροποποιητική δήλωση ποσού των 1.401,43 € πλέον του ως άνω αναδρομικώς παρακρατηθέντος φόρου ποσού **155,15 €**.

2) Η με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/27-03-2024 για το **φορολογικό έτος 2018** και την ίδια ημέρα (27/03/2024) εκδόθηκε, από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών, η με αριθμό ειδοποίησης και αριθμό χρηματικού καταλόγου/.... πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου από την οποία προέκυψε **τελικό χρεωστικό ποσό 370,37 €**, αντί χρεωστικού ποσού 316,65 € που είχε προκύψει από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου βάσει της οικείας εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης, ήτοι **διαφορά φόρου προς καταβολή ποσού 53,72 €, μικρότερου** εκείνου των **100,00 €**. Στο **έντυπο Ε1** συμπληρώθηκαν, μεταξύ άλλων, ο **κωδικός 301** με το συνολικό φορολογητέο ποσό των **17.673,82 €** ως το άθροισμα του δηλωθέντος στην οικεία εκπρόθεσμη πρώτη τροποποιητική δήλωση ποσού των 16.929,85 € πλέον του ως άνω αναδρομικώς καταβληθέντος από τον Ηλεκτρονικό Εθνικό Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης ποσού των **743,97 €** και ο **κωδικός 315** με το συνολικό ποσό παρακρατηθέντος φόρου των **1.603,78 €** ως το άθροισμα του δηλωθέντος στην οικεία εκπρόθεσμη πρώτη τροποποιητική δήλωση ποσού των 1.454,99 € πλέον του ως άνω αναδρομικώς παρακρατηθέντος φόρου ποσού **148,79 €**.

Επειδή, από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών εκδόθηκαν, σε βάρος του προσφεύγοντος, οι ακόλουθες προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022), με κάθε μία από τις οποίες του επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 100,00 € κατόπιν **οίκοθεν** υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 32 παρ. 2 και παρ. 3 του Ν.4987/2022 και Ε.2162/13-10-2020 Εγκύκλιος του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.):

1. Η με αριθμό/01-04-2024 κατόπιν οίκοθεν υποβολής της με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/27-03-2024 δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 του Ν.4987/2022 που επέσυρε το πρόστιμο που προβλεπόταν από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 του ίδιου νόμου.

2. Η με αριθμό/01-04-2024 κατόπιν οίκοθεν υποβολής της με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/27-03-2024 δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 του Ν.4987/2022 που επέσυρε το πρόστιμο που προβλεπόταν από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 του ίδιου νόμου.

Επειδή, ωστόσο:

α) Αναφορικώς με την με αριθμό/01-04-2024 προσβαλλόμενη πράξη για το φορολογικό έτος 2017, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου βάσει της με αριθ. καταχώρησης/27-03-2024 οίκοθεν υποβληθείσας εκπρόθεσμης δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος προέκυψε –σε σχέση με τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου βάσει της εμπροθέσμως υποβληθείσας με αριθμό καταχώρησης/11-06-2018 οικείας αρχικής δήλωσης– υποχρέωση καταβολής φόρου ποσού 44,35 €, μικρότερου εκείνου των 100,00 €.

β) Αναφορικώς με την με αριθμό/01-04-2024 προσβαλλόμενη πράξη για το φορολογικό έτος 2018, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου βάσει της με αριθ. καταχώρησης/27-03-2024 οίκοθεν υποβληθείσας εκπρόθεσμης δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος προέκυψε –σε σχέση με τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου βάσει της εμπροθέσμως υποβληθείσας με αριθμό καταχώρησης/20-06-2019 οικείας αρχικής δήλωσης– υποχρέωση καταβολής φόρου ποσού 53,72 €, μικρότερου εκείνου των 100,00 €.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και δυνάμει των διατάξεων του **άρθρου 54 παρ. 2** και του

άρθρου 70 παρ. 41 του Ν.4987/2022, κρίνουμε ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών με αριθμό/01-04-2024 για το φορολογικό έτος 2017 και με αριθμό/01-04-2024 για το φορολογικό έτος 2018, πρέπει να ακυρωθούν.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **08/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.: και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών με αριθμό/01-04-2024 για το φορολογικό έτος 2017 και με αριθμό/01-04-2024 για το φορολογικό έτος 2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Φορολογικό έτος 2017

Η με αριθμό/01-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών ως ακολούθως:

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Πρόστιμο δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 και παρ. 2 του Ν.4987/2022 κατόπιν οίκοθεν υποβολής εκπρόθεσμης δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου (αριθμός δήλωσης/27-03-2024)	100,00	<u>0,00</u>

Β. Φορολογικό έτος 2018

Η με αριθμό/01-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών ως ακολούθως:

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Πρόστιμο δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 και παρ. 2 του Ν.4987/2022 κατόπιν οίκοθεν υποβολής εκπρόθεσμης δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου (αριθμός δήλωσης/27-03-2024)	100,00	<u>0,00</u>

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

Με εντολή του προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.