



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 2209/14-10-2024

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@aade.gr
Url: www.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» (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 **14/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή** του του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικώς, **κατά** των ακόλουθων **αποφάσεων επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022)** του **προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών**:
 - α. Με αριθμό/19-04-2024 για το **οικονομικό έτος 2013** (εκ παραδρομής αναγράφηκαν ως αριθμός πράξης τα στοιχεία βεβαίωσης του χρηματικού καταλόγου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών/1/19-04-2024).
 - β. Με αριθμό/19-04-2024 για το **οικονομικό έτος 2014** (εκ παραδρομής αναγράφηκαν ως αριθμός πράξης τα στοιχεία βεβαίωσης του χρηματικού καταλόγου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών/1/19-04-2024).
 - γ. Με αριθμό/19-04-2024 για το **φορολογικό έτος 2014** (εκ παραδρομής αναγράφηκαν ως αριθμός πράξης τα στοιχεία βεβαίωσης του χρηματικού καταλόγου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών/1/19-04-2024).
5. Τις ως άνω πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14/05/2024** 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/19-04-2024 προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών για το οικονομικό έτος 2013 επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 100,00 € λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω οικονομικό έτος, με αποτέλεσμα την οίκοθεν υποβολή και εκκαθάριση αυτής από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. κατά την 15/06/2023. Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην οικεία έκθεση ελέγχου επί οίκοθεν υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών.

2) Με την με αριθμό/19-04-2024 προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών για το οικονομικό έτος 2014 επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 100,00 € λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω οικονομικό έτος, με αποτέλεσμα την οίκοθεν υποβολή και εκκαθάριση αυτής από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. κατά την 15/06/2023. Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην οικεία έκθεση ελέγχου επί οίκοθεν υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών.

3) Με την με αριθμό/19-04-2024 προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών για το φορολογικό έτος 2014 επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 100,00 € λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω οικονομικό έτος, με αποτέλεσμα την οίκοθεν υποβολή και εκκαθάριση αυτής από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. κατά την 15/06/2023. Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην οικεία έκθεση ελέγχου επί οίκοθεν υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών.

Ο προσφεύγων, με την με ημερομηνία κατάθεσης 14/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ολικώς οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, προβάλλοντας τον ακόλουθο ισχυρισμό:

Με την έκδοση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων κατόπιν οίκοθεν υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και για το φορολογικό έτος 2014, λόγω αναδρομικών αποδοχών που είχε λάβει κατά το έτος 2017, δεν διαφοροποιήθηκε το αποτέλεσμα. Συνεπώς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 54 παρ. 2 του Ν.4987/2022, δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση που το επιπλέον ποσό φόρου που προέκυψε προς καταβολή είναι έως εκατό ευρώ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (Υποκείμενο του φόρου) παρ. 1 του Ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ151Α/16-09-1994), όπως ίσχυαν για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014, οριζόταν ότι

«1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 (Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης) παρ. 1 εδ. πρώτο του Ν.2238/1994, όπως ίσχυαν για το οικονομικό έτος 2013, οριζόταν ότι

«1. Κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, ανεξάρτητα από το αν υπόκειται ή όχι σε φόρο, έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση εφόσον έχει συμπληρώσει το δέκατο όγδοο (18ο) έτος της ηλικίας του, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 5.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 1 εδ. πρώτο του Ν.2238/1994, όπως ίσχυαν

για το οικονομικό έτος 2014, οριζόταν ότι

«1. Κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, ανεξάρτητα από το αν υπόκειται ή όχι σε φόρο, έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση εφόσον έχει συμπληρώσει το δέκατο όγδοο (18ο) έτος της ηλικίας του, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 5 και εφόσον δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί προσώπων που βαρύνουν τους φορολογούμενους του άρθρου 7.».

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 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) 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 περιεχόμενό της.».

Επειδή, στο άρθρο 3 (Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου) παρ. 5 εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο της ΠΟΛ.1068/12-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1319Β/17-04-2018), με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή.», ορίζεται ότι

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

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3 παρ. 5 εδ. πρώτο της ΠΟΛ.1068/12-04-18 Α.Δ.Α.Δ.Ε., η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή εμπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα οικονομικά έτη 2013 και

2014 και για το φορολογικό έτος 2014, προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2017– φορολογητέες αποδοχές για τις οποίες οι βεβαιώσεις αποδοχών εκδόθηκαν εντός του έτους 2018, ήταν η 31/12/2018.

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 δασταύρωση 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, στο με αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΦΣ Β ΕΞ 2022 ΕΜΠ** και ημερομηνία **23/12/2022** έγγραφο της **Διεύθυνσης Φορολογικής Συμμόρφωσης της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε.**, με θέμα **«Οδηγίες προς τις Δ.Ο.Υ. για την διαχείριση και αξιοποίηση αναρτημένων αναφορών διασταυρώσεων στο Oracle BI Publisher, για υποθέσεις ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2017 διασταυρώσεων αποδοχών ημεδαπής και αλλοδαπής, καθώς και για υποθέσεις ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2018 διασταυρώσεων αποδοχών ημεδαπής.»**, αναφέρεται ότι **«Α. ΓΕΝΙΚΑ.**

Με το παρόν έγγραφο παρέχονται οδηγίες προς τις Δ.Ο.Υ. για την αξιοποίηση αναφορών διασταυρώσεων, οι οποίες αναρτώνται στο Oracle BI Publisher, ως κάτωθι:

1. Αρχείο που αφορά στη διασταύρωση μεταξύ του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αναδρομικών αποδοχών – συντάξεων που απέστειλαν οι εργοδότες/φορείς το έτος 2018 και των κωδικών αποδοχών – συντάξεων Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος. Οι εν λόγω αναδρομικές αποδοχές/συντάξεις εισπράχθηκαν στο έτος 2017 και αφορούν στα φορολογικά έτη 2008 – 2016.

B. ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΑΝΑΡΤΗΣΗΣ.

Οι αναφορές αυτές είναι διαθέσιμες στους Προϊσταμένους εκάστης Δ.Ο.Υ. υποβολής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος και περιλαμβάνουν υποθέσεις φυσικών προσώπων, αρμοδιότητάς τους. Οι υποθέσεις αυτές καθορίζονται σύμφωνα με κριτήρια που τέθηκαν από τη Διεύθυνση Φορολογικής Συμμόρφωσης, για τον εντοπισμό φορολογουμένων οι οποίοι:

• Είτε υπέβαλαν ανακριβώς Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος οι οποίες αφορούν στα φορολογικά έτη 2008 – 2017, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις βεβαιώσεις αναδρομικών αποδοχών που εκδόθηκαν τα έτη 2018, 2019, καθώς και επόμενα έτη.

Γ. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΤΩΝ Δ.Ο.Υ..

Οι Προϊστάμενοι των υπηρεσιών ανακτούν τα αρχεία της προηγούμενης ενότητας και από κοινού με τους κατά περίπτωση Προϊσταμένους των Τμημάτων Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους, ενεργούν ως ακολούθως:

1. Πραγματοποιούν αναζήτηση – έλεγχο της τυχόν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης που να περιέχει τα ποσά των αναφορών, δεδομένου ότι μεταξύ της χρονικής στιγμής άντλησης των δεδομένων και της ανάρτησης, ενδέχεται να έχει ήδη υποβληθεί τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

2. Πραγματοποιούν αναζήτηση – έλεγχο τυχόν αποστολής από τον φορολογούμενο δικαιολογητικών στη Δ.Ο.Υ. είτε μέσω της εφαρμογής «Τα Αιτήματά μου», είτε με συστημένη επιστολή ή υπηρεσία

ταχυμεταφοράς, είτε με κατάθεση στο γραφείο πρωτοκόλλου. Σε περίπτωση ύπαρξης δικαιολογητικών καταχωρούνται στο μηχανογραφικό σύστημα και ολοκληρώνεται η υποβολή και εκκαθάριση της δήλωσης.

3. Για την πλειονότητα των υποθέσεων που αφορούν στις ανωτέρω αναφορές έχουν ήδη υλοποιηθεί κεντρικές ενέργειες συμμόρφωσης με την αποστολή σχετικών ηλεκτρονικών μηνυμάτων και ανάρτηση ενημερωτικών μηνυμάτων στις θυρίδες των φορολογούμενων, για την παρότρυνση υποβολής των απαιτούμενων τροποποιητικών Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος. Προς ενημέρωσή σας, επισυνάπτονται υποδείγματα του περιεχομένου των εν λόγω ηλεκτρονικών μηνυμάτων συμμόρφωσης προς τους φορολογούμενους για όλες τις αναφορές που αφορούν στις περιπτώσεις ανακριβών δηλώσεων.

Για τις υποθέσεις αυτές, έως την καταληκτική ημερομηνία 19-01-2023, όπως τίθεται στο μήνυμα για τις ενέργειες των φορολογούμενων, παρακολουθούν και εξετάζουν τις κατά περίπτωση ενέργειες συμμόρφωσης αυτών. Περαιτέρω, προβαίνουν σε άμεση καταχώρηση και εκκαθάριση εντός πέντε (5) ημερών των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβάλουν οι φορολογούμενοι στις Δ.Ο.Υ..

Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, αποτυπώνονται τα δεδομένα ως έχουν διαμορφωθεί βάσει της τελευταίας τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος έκαστου φορολογικού έτους κατά τον χρόνο της υλοποίησης.

5. Για τις υποθέσεις όπου οι φορολογούμενοι δεν ανταποκρίνονται εντός της τεθείσας προθεσμίας στην ενημέρωση που έλαβαν βάσει ηλεκτρονικού μηνύματος ή με συστημένη επιστολή, προκειμένου να υποβάλουν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προβαίνουν άμεσα σε έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 ΚΦΔ (σχετ. Ε.2162/2020),

Πριν από την έκδοση της πράξης φροντίζουν να συμπληρώσουν στο κατάλληλο πεδίο τα στοιχεία με βάση τα οποία εκδίδεται η πράξη, ώστε αυτή να είναι επαρκώς αιτιολογημένη σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 32 παρ. 3 και 64 ΚΦΔ. Ενδεικτικά ως αιτιολογία δύναται να χρησιμοποιηθεί η φράση «Η παρούσα εκδίδεται βάσει στοιχείων βεβαιώσεων αποδοχών/συντάξεων που διαβίβασαν ηλεκτρονικά οι εργοδότες με την ΠΟΛ.1045/2018 για το φορολογικό έτος 2017 και με την Α.1009/2019 για το φορολογικό έτος 2018».

8. Οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου που εκδίδονται για φορολογούμενους για τους οποίους έχουν διενεργηθεί κεντρικές ενέργειες συμμόρφωσης, αναρτώνται στην θυρίδα του φορολογουμένου στην καρτέλα e-Κοινοποιήσεις στην ψηφιακή πύλη myAADE της ΑΑΔΕ και ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

9. Κατά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, είτε οίκοθεν είτε λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ΚΦΔ,

12. Κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου και της πράξης επιβολής προστίμου, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση των ως άνω πράξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ.

.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 (Πρόστιμα) παρ. 1 εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο του Ν.2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ179Α/11-09-1997), όπως ίσχυαν για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014, οριζόταν ότι «1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. α) και

περ. β) και **παρ. 2** του **N.4987/2022**, με τις οποίες είχαν κωδικοποιηθεί –από 04/11/2022– οι αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 54 του N.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,,

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:

α),

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 (N.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. 16 και παρ. 41 του **N.4987/2022**, όπως οι διατάξεις της παραγράφου 16 ίσχυαν από 04/11/2022 έως 18/04/2024 και οι διατάξεις της παραγράφου 41 είχαν προστεθεί με τις διατάξεις του άρθρου 35 παρ. 2 του **N.5036/2023** (ΦΕΚ77Α/28-03-2023) και ίσχυαν από 28/03/2023 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) έως 18/04/2024, οριζόταν ότι

«**16. Για την υποβολή, μετά την 1η.1.2014, εκπροθέσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν περιόδους έως τις 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 4 του N.2523/1997, με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο στην περ. α) της παρ. 2 του άρθρου 54 του Κώδικα.**

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/2013 εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το οικονομικό έτος 2013, από την εκκαθάριση της οποίας είχε προκύψει πιστωτικό ποσό 65,47 € (ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό πιστωτικής κατάστασης /..... και ημερομηνία έκδοσης 30/07/2013). Δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 2 και παρ. 3 του Ν.4174/2013 και σύμφωνα με την Ε.2162/13-10-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γιαννιτών είχε υποβληθεί οίκοθεν η με αριθμό καταχώρησης/2021 εκπρόθεσμη πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2013, προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2015– φορολογητέες αποδοχές και από τον προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. είχε εκδοθεί το με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία 03/11/2021 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση από το οποίο είχε προκύψει εκ νέου πιστωτικό ποσό 65,47 €. Δυνάμει δε 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 Δ.Ο.Υ. Γιαννιτών είχε υποβληθεί οίκοθεν η με αριθμό καταχώρησης/2022 εκπρόθεσμη δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2013, προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2016– φορολογητέες αποδοχές και από τον προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. είχε εκδοθεί το με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία 08/11/2022 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων με βάση την δεύτερη τροποποιητική δήλωση από το οποίο είχε προκύψει εκ νέου πιστωτικό ποσό 65,47 €. Στο έντυπο Ε1 της δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης είχαν συμπληρωθεί, μεταξύ άλλων, ο κωδικός 301 (άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κ.λπ.) με το ποσό των 17.962,64 €, ο κωδικός 313 (φόρος που αναλογεί σε μισθούς) με το ποσό των 1.418,03 € και ο κωδικός 315 (φόρος που παρακρατήθηκε από μισθούς) με το ποσό των 1.396,76 €.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε υποβάλει, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/12-07-2014 εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το οικονομικό έτος 2014, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου της οποίας είχε προκύψει χρεωστικό ποσό 268,79 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου /..... και ημερομηνία έκδοσης 12/07/2014). Δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 2 και παρ. 3 του Ν.4174/2013 και σύμφωνα με την Ε.2162/13-10-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από την Δ.Ο.Υ. Γιαννιτών είχε υποβληθεί οίκοθεν η με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/07-10-2021 εκπρόθεσμη πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2014, προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2015– φορολογητέες

αποδοχές και από τον προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. είχε εκδοθεί, κατά την 03/11/2021, η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση από την οποία είχε προκύψει εκ νέου χρεωστικό ποσό 268,79 €. Δυνάμει δε 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 Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών είχε υποβληθεί οίκοθεν η με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/07-11-2022 εκπρόθεσμη δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2014, προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2016– φορολογητέες αποδοχές και από τον προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. είχε εκδοθεί, την επόμενη ημέρα (08/11/2022), η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την δεύτερη τροποποιητική δήλωση από την οποία είχε προκύψει εκ νέου χρεωστικό ποσό 268,79 €. Στο έντυπο Ε1 της δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης είχαν συμπληρωθεί, μεταξύ άλλων, ο κωδικός 301 με το συνολικό φορολογητέο ποσό των 17.800,37 € ως τακτικές και πρόσθετες αποδοχές από το Υπουργείο Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη (Α.Φ.Μ.:), ο κωδικός 313 με το ποσό των 1.492,95 € ως φόρος που αναλογεί στις εν λόγω αποδοχές και ο κωδικός 315 με το ποσό των 1.470,57 € ως φόρος που παρακρατήθηκε από τις εν λόγω αποδοχές.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε υποβάλει, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/05-06-2015 εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2014, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου της οποίας είχε προκύψει χρεωστικό ποσό 80,92 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 05/06/2015). Δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 2 και παρ. 3 του Ν.4174/2013 και σύμφωνα με την Ε.2162/13-10-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από την Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών είχε υποβληθεί οίκοθεν η με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/07-10-2021 εκπρόθεσμη πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014, προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2015– φορολογητέες αποδοχές και από τον προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. είχε εκδοθεί, κατά την 03/11/2021, η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση από την οποία είχε προκύψει εκ νέου χρεωστικό ποσό 80,92 €. Δυνάμει δε 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 Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών είχε υποβληθεί οίκοθεν η με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/07-11-2022 εκπρόθεσμη δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014, προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2016– φορολογητέες αποδοχές και από τον προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. είχε εκδοθεί, την επόμενη ημέρα (08/11/2022), η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την δεύτερη τροποποιητική δήλωση από την οποία είχε προκύψει εκ νέου χρεωστικό ποσό 80,92 €. Στο έντυπο Ε1 της δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης είχαν συμπληρωθεί, μεταξύ άλλων, ο κωδικός 301 με το συνολικό φορολογητέο ποσό των 15.548,22 € ως τακτικές και πρόσθετες αποδοχές από το Υπουργείο Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη, ο κωδικός 313 με το ποσό των 1.211,90 € ως φόρος που αναλογεί στις εν λόγω αποδοχές και ο κωδικός 315 με το ποσό των 1.193,72 € ως φόρος που παρακρατήθηκε από τις εν λόγω αποδοχές.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε υποβάλει, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/13-06-2018 εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2017. Κατά τον χρόνο υποβολής της εν λόγω δήλωσης, στην εικόνα αποδοχών του προσφεύγοντος για το εν λόγω φορολογικό έτος υπήρχαν, μεταξύ άλλων, αναρτημένα ηλεκτρονικά αρχεία από το Υπουργείο Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη με **α) αναδρομικές αποδοχές φορολογητέου ποσού 80,07 €, με αναλογούντα φόρο ποσού 15,78 € και παρακρατηθέντα φόρο ποσού 15,54 €, οι οποίες είχαν καταβληθεί κατά το έτος 2017 και αφορούσαν στο οικονομικό έτος 2013, β) αναδρομικές αποδοχές φορολογητέου ποσού 192,15 €, με αναλογούντα φόρο ποσού 37,86 € και παρακρατηθέντα φόρο ποσού 37,29 €, οι οποίες είχαν καταβληθεί κατά το έτος 2017 και αφορούσαν στο οικονομικό έτος 2014 και γ) αναδρομικές αποδοχές φορολογητέου ποσού 96,08 €, με αναλογούντα φόρο ποσού 18,92 € και παρακρατηθέντα φόρο ποσού 18,64 €, οι οποίες είχαν καταβληθεί κατά το έτος 2017 και αφορούσαν στο φορολογικό έτος 2014.**

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΦΣ Β ΕΞ 2022 ΕΜΠ** και ημερομηνία **23/12/2022 έγγραφο** της **Διεύθυνσης Φορολογικής Συμμόρφωσης** της **Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης** της **Α.Α.Δ.Ε.**, απεστάλησαν μηνύματα στις δηλωθείσες στην Α.Α.Δ.Ε. διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου όλων των υπόχρεων φυσικών προσώπων που, μεταξύ άλλων, δεν είχαν συμπεριλάβει στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός τους για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και για το φορολογικό έτος 2014 αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2017– φορολογητέες αποδοχές ημεδαπής, με τα οποία ενημερώθηκαν για την υποχρέωση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα εν λόγω οικονομικά έτη και το εν λόγω φορολογικό έτος, **έως την τεθείσα προθεσμία της 19/01/2023**, προκειμένου να συμπεριληφθούν σε αυτές οι ως άνω μη δηλωθείσες φορολογητέες αποδοχές (με τον αναλογούντα και παρακρατηθέντα φόρο). Τα μηνύματα είχαν την μορφή του σχετικού συνημμένου στο ως άνω έγγραφο υποδείγματος και προέτρεπαν τους υπόχρεους να ανατρέξουν στις βεβαιώσεις αποδοχών/συντάξεων έτους έκδοσης 2018 και σύμφωνα με αυτές να υποβληθούν οι απαραίτητες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα ως άνω έτη, προκειμένου να εκπληρωθεί η φορολογική υποχρέωσή τους. Περαιτέρω, στα ηλεκτρονικά μηνύματα αναφερόταν ότι σε περίπτωση που έως την τεθείσα προθεσμία της 19/01/2023 δεν είχαν υποβληθεί οι απαιτούμενες τροποποιητικές δηλώσεις, η Φορολογική Διοίκηση θα προέβαινε στις αναγκαίες ενέργειες για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων.

Επειδή, ο προσφεύγων **δεν υπέβαλε** τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη **2013** και **2014** και για το φορολογικό έτος **2014**, προκειμένου να δηλωθούν οι ως άνω αναδρομικώς καταβληθείσες (κατά το έτος 2017) φορολογητέες αποδοχές (με τον αναλογούντα και παρακρατηθέντα φόρο). 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.**, μετά την τεθείσα προθεσμία της 19/01/2023 και δη κατά την **15/06/2023**, από την **Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών** υποβλήθηκαν **οίκοθεν** οι ακόλουθες **εκπρόθεσμες** τρίτες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τον προσφεύγοντα:

1) Η με αριθμό καταχώρησης για το **οικονομικό έτος 2013** και την ίδια ημέρα (15/06/2023) εκδόθηκε, από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, το με αριθμό ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων από το οποίο προέκυψε **εκ νέου πιστωτικό** ποσό **65,47 €**, όπως είχε προκύψει από το ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων με βάση την οικεία **εμπρόθεσμη** αρχική δήλωση. Στο **έντυπο Ε1** συμπληρώθηκαν, μεταξύ άλλων, ο **κωδικός 301** με το συνολικό φορολογητέο ποσό των **18.042,71 €** ως το άθροισμα του δηλωθέντος στην οίκοθεν υποβληθείσα εκπρόθεσμη δεύτερη τροποποιητική δήλωση ποσού των 17.962,64 € πλέον του ως άνω αναδρομικώς καταβληθέντος –κατά το έτος 2017– ποσού των **80,07 €**, ο **κωδικός 313** με το συνολικό ποσό αναλογούντος φόρου των **1.433,81 €** ως το άθροισμα του δηλωθέντος στην δεύτερη τροποποιητική δήλωση ποσού των 1.418,03 € πλέον του ως άνω αναδρομικού ποσού των **15,78 €** και ο **κωδικός 315** με το συνολικό ποσό παρακρατηθέντος φόρου των **1.412,30 €** ως το άθροισμα του δηλωθέντος στην δεύτερη τροποποιητική δήλωση ποσού των 1.396,76 € πλέον του ως άνω αναδρομικού ποσού των **15,54 €**, σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017.

2) Η με αριθμό καταχώρησης για το **οικονομικό έτος 2014** και την ίδια ημέρα (15/06/2023) εκδόθηκε, από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου από την οποία προέκυψε **εκ νέου χρεωστικό** ποσό **268,79 €**, όπως είχε προκύψει από την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την οικεία **εμπρόθεσμη** αρχική δήλωση. Στο **έντυπο Ε1** συμπληρώθηκαν, μεταξύ άλλων, ο **κωδικός 301** με το συνολικό φορολογητέο ποσό των **17.992,52 €** ως το άθροισμα του δηλωθέντος στην οίκοθεν υποβληθείσα εκπρόθεσμη δεύτερη τροποποιητική δήλωση ποσού των 17.800,37 € πλέον του ως άνω αναδρομικώς καταβληθέντος –κατά το έτος 2017– ποσού των **192,15 €**, ο **κωδικός 313** με το συνολικό ποσό αναλογούντος φόρου των **1.530,81 €** ως το άθροισμα του δηλωθέντος στην δεύτερη τροποποιητική δήλωση ποσού των 1.492,95 € πλέον του ως άνω αναδρομικού ποσού των **37,86 €** και ο **κωδικός 315** με το συνολικό ποσό παρακρατηθέντος φόρου των **1.507,86 €** ως το άθροισμα του δηλωθέντος στην δεύτερη τροποποιητική δήλωση ποσού των 1.470,57 € πλέον του ως άνω αναδρομικού ποσού των **37,29 €**, σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017.

3) Η με αριθμό καταχώρησης για το **φορολογικό έτος 2014** και την ίδια ημέρα (15/06/2023)

εκδόθηκε, από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου από την οποία προέκυψε **εκ νέου χρεωστικό ποσό 80,92 €**, όπως είχε προκύψει από την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την οικεία **εμπρόθεσμη** αρχική δήλωση. Στο **έντυπο Ε1** συμπληρώθηκαν, μεταξύ άλλων, ο **κωδικός 301** με το συνολικό φορολογητέο ποσό των **15.644,30 €** ως το άθροισμα του δηλωθέντος στην οίκοθεν υποβληθείσα εκπρόθεσμη δεύτερη τροποποιητική δήλωση ποσού των 15.548,22 € πλέον του ως άνω αναδρομικώς καταβληθέντος –κατά το έτος 2017– ποσού των **96,08 €**, ο **κωδικός 313** με το συνολικό ποσό αναλογούντος φόρου των **1.230,82 €** ως το άθροισμα του δηλωθέντος στην δεύτερη τροποποιητική δήλωση ποσού των 1.211,90 € πλέον του ως άνω αναδρομικού ποσού των **18,92 €** και ο **κωδικός 315** με το συνολικό ποσό παρακρατηθέντος φόρου των **1.212,36 €** ως το άθροισμα του δηλωθέντος στην δεύτερη τροποποιητική δήλωση ποσού των 1.193,72 € πλέον του ως άνω αναδρομικού ποσού των **18,64 €**, σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, ακολούθως, από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών εκδόθηκαν, σε βάρος του προσφεύγοντος, οι με αριθμούς/19-04-2024,/19-04-2024 και/19-04-2024 προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και για το φορολογικό έτος 2014, αντιστοίχως, με κάθε μία από τις οποίες του επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 100,00 € λόγω μη υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα εν λόγω έτη, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 του Ν.4987/2022 που επέσυρε τα πρόστιμα που προβλέπονταν από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 του ίδιου νόμου.

Επειδή, το μήνυμα που αναφέρεται στο με αριθμό πρωτοκ. ΔΦΣ Β ΕΞ 2022 ΕΜΠ και ημερομηνία 23/12/2022 έγγραφο είχε αποσταλεί στην δηλωθείσα, από τον προσφεύγοντα στην Α.Α.Δ.Ε., ηλεκτρονική του διεύθυνση “.....@gmail.com” στην οποία αποστάλθηκαν και τα μηνύματα με τα οποία του έγινε γνωστή η κοινοποίηση –στον προσωπικό του λογαριασμό στην οικεία διαδικτυακή σελίδα της Α.Α.Δ.Ε.– του ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων βάσει της οίκοθεν υποβληθείσας τρίτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013, των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου βάσει των οίκοθεν υποβληθεισών τρίτων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014 και των προσβαλλόμενων αποφάσεων επιβολής προστίμου.

Επειδή, αναφορικώς με τις με αριθμούς/19-04-2024 και/19-04-2024 προσβαλλόμενες πράξεις για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014, ορθώς επιβλήθηκαν από την Φορολογική Διοίκηση, σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμα λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα εν λόγω οικονομικά έτη, καίτοι επί εσφαλμένης νομικής βάσης ήτοι δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 και παρ. 2 του Ν.4987/2022 αντί της ορθής νομικής βάσης δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 16 του Ν.4987/2022 (όπως ίσχυαν από 04/11/2022 έως 18/04/2024). Αντιθέτως, αναφορικώς με την με αριθμό/19-04-2024 προσβαλλόμενη πράξη για το φορολογικό έτος 2014, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου με βάση την με αριθμό καταχώρησης/15-06-2023 οίκοθεν υποβληθείσα εκπρόθεσμη τρίτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος, **δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου** σε σχέση με τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου με βάση την **εμπροθέσμως** υποβληθείσα με αριθμό καταχώρησης/05-06-2015 οικεία αρχική δήλωση (αμφότερες με χρεωστικό αποτέλεσμα ποσού 80,92 €) (άρθρο 70 παρ. 41 Ν.4987/2022).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι:

- 1) **Ορθώς εκδόθηκαν** οι με αριθμούς/19-04-2024 και/19-04-2024 προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014, αντιστοίχως.
- 2) **Πρέπει να ακυρωθεί** η με αριθμό/19-04-2024 προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών για το φορολογικό έτος 2014 δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 70 παρ. 41 του Ν.4987/2022 (όπως

ίσχυαν από 04/11/2022 έως 18/04/2024).

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **14/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.:** και:

1) Την **επικύρωση** των με αριθμούς/19-04-2024 και/19-04-2024 προσβαλλόμενων αποφάσεων επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014, αντιστοίχως.

2) Την **ακύρωση** της με αριθμό/19-04-2024 προσβαλλόμενης απόφασης επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών για το φορολογικό έτος 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος – Καταλογιζόμενα πρόστιμα με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Οικονομικό έτος 2013

Η με αριθμό/19-04-2024 απόφαση επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών ως ακολούθως:

Πρόστιμο δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 16 του Ν.4987/2022 (όπως ίσχυαν από 04/11/2022 έως 18/04/2024), ήτοι

100,00 €.

B. Οικονομικό έτος 2014

Η με αριθμό/19-04-2024 απόφαση επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών ως ακολούθως:

Πρόστιμο δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 16 του Ν.4987/2022 (όπως ίσχυαν από 04/11/2022 έως 18/04/2024), ήτοι

100,00 €.

Γ. Φορολογικό έτος 2014

Η με αριθμό/19-04-2024 απόφαση επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών 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 λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου	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.