



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 12-05-2023

Αριθμός απόφασης: e173

**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 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 24-01-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:, κατοίκου Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης επί της οδού 23 ΤΚ:, κατά α)των με αριθμό /16-01-2023, /17-01-2023 και /16-01-2023 πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 54 του ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς, και β)των προσαυξήσεων-τόκων του άρθρου 53 του ΚΦΔ που υπολογίστηκαν κατά την εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Καλαμαριάς .

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

Επί της από 24/01/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό /16-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό καταχώρησης /05-01-2023 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /16-01-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.228,03€.

Με την με αριθμό /17-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό καταχώρησης /05-01-2023 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /17-01-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.338,85€.

Με την με αριθμό /16-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό καταχώρησης 750/05-01-2023 4^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης 1001/19-01-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.338,85€.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμό καταχώρησης /29-08-2015 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.104,54€

Ακολούθως, την 05-01-2023 υπέβαλε εκπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /11-01-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.156,91€ έναντι του ποσού των 1.104,54€ που είχε προσδιοριστεί με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους. Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικές αποδοχές, για τις οποίες η σχετική βεβαίωση είχε εκδοθεί κατά το έτος 2016.

Επιπλέον, την 05-01-2023 υπέβαλε εκπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /16-01-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.228,03€ έναντι του ποσού των 1.104,54€ που είχε προσδιοριστεί με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους. Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικές αποδοχές, για τις οποίες η σχετική βεβαίωση είχε εκδοθεί κατά το έτος 2017. Για την εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθμό καταχώρησης 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εκδόθηκε η με αριθμό /16-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Επίσης, την 05-01-2023 υπέβαλε εκπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης 658 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /17-01-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.338,85€ έναντι του ποσού των 1.104,54€ που είχε προσδιοριστεί με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους. Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικές αποδοχές, για τις οποίες η σχετική βεβαίωση είχε εκδοθεί κατά το έτος 2018. Για την εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθμό καταχώρησης 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εκδόθηκε η με αριθμό /17-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Τέλος, την 05-01-2023 υπέβαλε εκπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης 4^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /19-01-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.338,85€ έναντι του ποσού των 1.104,54€ που είχε προσδιοριστεί με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους. Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικές αποδοχές, για τις οποίες η σχετική βεβαίωση είχε εκδοθεί κατά το έτος 2019. Για την εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθμό καταχώρησης 4^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εκδόθηκε η με αριθμό /19-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ. Κατά την εκκαθάριση των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος υπολογίστηκαν και τόκοι του άρθρου 53 του Ν 4987/2022.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση των επιβληθέντων ποσών φόρων-προσαυξήσεων και προστίμων, καθώς για κάθε μια τροποποιητική δήλωση προσδιορίστηκε επιπλέον φόρος, προσαυξήσεις και πρόστιμο. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι μεταξύ των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού που εκδόθηκαν βάσει της 3^{ης} και 4^{ης} τροποποιητικής δήλωσης δεν προέκυψε επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 – Υποβολή φορολογικής δήλωσης του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι:
«1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.»

Επειδή, ακολούθως, με το άρθρο 19 του ΚΦΔ, – Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης. ...».

Επειδή, με το άρθρο 67 του ν.4172/2013 - Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και καταβολή του φόρου του Ν.4172/2013, 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.[...]

6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Η καταβολή του φόρου γίνεται σε τρεις (3) ίσες διμηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την προβλεπόμενη προθεσμία υποβολής της δήλωσης και η καθεμία από τις επόμενες την τελευταία ημέρα του τρίτου και πέμπτου μήνα αντίστοιχα από την υποβολή της δήλωσης, η οποία δεν μπορεί να εκτείνεται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους.

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

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1088/2015 «...Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αυτές θα παραλαμβάνονται χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων.».

Επειδή, εξάλλου, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014 και με ημερομηνία 11/12/2014 εγγράφου του Γ.Γ.Δ.Ε. 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)», ορίζεται ότι:

“3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στην 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ.α ,§2 περ.α του ΚΦΔ, 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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

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

α)εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α΄, β΄, γ΄, δ΄ στ΄ και ιγ΄ της παραγράφου 1, β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β΄, γ΄ και δ΄ της παραγράφου 1, που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,.....”.

Επειδή, στο τέλος της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 77 του Ν 4916/2022 (ΦΕΚ Α 65/28-03-2022) « 2. Τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε 2053/21-07-2022 δόθηκαν διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων περί μη επιβολής προστίμου σε εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, στις περιπτώσεις που το επιπλέον ποσό, σε σχέση με την αρχική δήλωση, δεν υπερβαίνει τα 100,00 ευρώ. Ειδικότερα, «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Α`170), εφεξής ΚΦΔ, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 77 του ν. 4916/2022 (Α` 65) και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 28/03/2022 (σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου), τα πρόστιμα του άρθρου 54 δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ.

4. Προκειμένου να εξεταστεί η επιβολή ή όχι του πρόστιμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ σε υποβληθείσα εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση, αυτή συγκρίνεται με την αρχικώς και εμπροθέσμως υποβληθείσα δήλωση για το ίδιο φορολογικό έτος. Ως αρχική δήλωση νοείται και η τυχόν τροποποιητική ή τροποποιητικές που έχουν υποβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, αφού σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 19 του ΚΦΔ, στην περίπτωση αυτή η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής. Στην περίπτωση υποβολής περισσότερων εκπρόθεσμων τροποποιητικών για το ίδιο φορολογικό έτος, οι διατάξεις του άρθρου 54 ΚΦΔ αυτές, εφαρμόζονται για όλες τις τροποποιητικές δηλώσεις, εφόσον αθροιστικά το ποσό του φόρου που προκύπτει δεν υπερβαίνει τα 100 ευρώ σε σχέση με την αρχική δήλωση. Για την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα κάτωθι παραδείγματα:».

Επειδή, στο άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας έως και την ημερομηνία καταβολής του φόρου. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του ΚΦΔ «1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.
2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.
3. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμό καταχώρησης/29-08-2015 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.104,54€, σε τρεις ισόποσες δόσεις με ημερομηνία καταβολής την 31-08-2015, 30-09-2015 και 30-11-2015.

Ακολούθως, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως την 05-01-2023, την με αριθμό καταχώρησης 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /11-01-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.156,91€ έναντι του ποσού των 1.104,54€ που είχε προσδιοριστεί με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους, ήτοι διαφορά φόρου ύψους 52,37€. Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικές αποδοχές, για τις οποίες η σχετική βεβαίωση είχε εκδοθεί κατά το έτος 2016 και συνεπώς η τροποποιητική δήλωση έπρεπε να υποβληθεί έως την 31-12-2016 και ο προκύψαν φόρος έπρεπε να καταβληθεί έως την 31-01-2017.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε επίσης εκπροθέσμως την 05-01-2023, την με αριθμό καταχώρησης 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /16-01-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.228,03€ έναντι του ποσού των 1.104,54€ που είχε προσδιοριστεί με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους, ήτοι διαφορά φόρου με βάση την αρχική δήλωση ύψους 123,49€. Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικές αποδοχές,

για τις οποίες η σχετική βεβαίωση είχε εκδοθεί κατά το έτος 2017 και συνεπώς η τροποποιητική δήλωση έπρεπε να υποβληθεί έως την 31-12-2017 και ο προκύψαν φόρος έπρεπε να καταβληθεί έως την 31-01-2018. Για την εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθμό καταχώρησης 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εκδόθηκε η με αριθμό /16-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, δεδομένου ότι η διαφορά φόρου μεταξύ αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης είναι μεγαλύτερη των 100,00€.

Επιπροσθέτως, την ίδια ως άνω ημερομηνία (05-01-2023) ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /17-01-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.338,85€ έναντι του ποσού των 1.104,54€ που είχε προσδιοριστεί με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους, ήτοι διαφορά φόρου με βάση την αρχική δήλωση ύψους 234,31€. Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικές αποδοχές, για τις οποίες η σχετική βεβαίωση είχε εκδοθεί κατά το έτος 2018 και συνεπώς η τροποποιητική δήλωση έπρεπε να υποβληθεί έως την 31-12-2018 και ο προκύψαν φόρος έπρεπε να καταβληθεί έως την 31-01-2019. Για την εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθμό καταχώρησης 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εκδόθηκε η με αριθμό /17-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, δεδομένου ότι η διαφορά φόρου μεταξύ αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης είναι μεγαλύτερη των 100,00€.

Τέλος, ο προσφεύγων υπέβαλε επίσης εκπροθέσμως την 05-01-2023, την με αριθμό καταχώρησης 4^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /19-01-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.338,85€ έναντι του ποσού των 1.104,54€ που είχε προσδιοριστεί με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους, ήτοι διαφορά φόρου με βάση την αρχική δήλωση ύψους 234,31€. Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικές αποδοχές, για τις οποίες η σχετική βεβαίωση είχε εκδοθεί κατά το έτος 2019. Ωστόσο, με την 4^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν προέκυψε επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή και συνεπώς δεν επιβλήθηκαν τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ. Για την εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθμό καταχώρησης 4^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εκδόθηκε η με αριθμό/19-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, δεδομένου ότι η διαφορά φόρου μεταξύ αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης είναι μεγαλύτερη των 100,00€.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, υποβλήθηκαν εκπροθέσμως από τον προσφεύγοντα και συνεπώς επιβλήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες, από τις προαναφερθείσες διατάξεις, κυρώσεις..

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατόπιν των ανωτέρω

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου /24-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ: και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα, βάσει της παρούσας απόφασης

1) Με αριθμό /16-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς: 100,00€

2) Με αριθμό /17-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς: 100,00€

3) Με αριθμό /16-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς: 100,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής 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.