



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18.09.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: e702

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.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 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2014 και της υπ'

αριθ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου οικονομικού έτους 2014, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 και της υπ' αριθ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2014, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 και της υπ' αριθ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 και της υπ' αριθ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αριθ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αριθ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2014 και την υπ' αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου οικονομικού έτους 2014, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 και την υπ' αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2014, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 και την υπ' αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 και την υπ' αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και την υπ' αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και την υπ' αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

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

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., καθώς κατά το έτος 2017 έλαβε αναδρομικά επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές έτους 2013 ύψους 864,16 € (σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών που απέστειλε ηλεκτρονικά κατά το έτος 2018 στη Φορολογική Διοίκηση το, Α.Φ.Μ.) για τα οποία δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση ως είχε υποχρέωση. Η φορολογική αρχή προέβη στην οίκοθεν υποβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 και 3 του Κ.Φ.Δ., της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, συμπεριλαμβάνοντας στα φορολογητέα εισοδήματα της προσφεύγουσας το ανωτέρω ποσό αναδρομικών αποδοχών, από την εκκαθάριση της οποίας και βάσει της οικείας με αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου προέκυψε τελικό πιστωτικό ποσό 474,44 €, έναντι προηγούμενου πιστωτικού ποσού 504,61 €, βάσει εμπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης για αναδρομικά από την προσφεύγουσα.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., καθώς κατά το έτος 2017 έλαβε αναδρομικά επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές έτους 2014 ύψους 2.491,01 € (σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών που απέστειλε ηλεκτρονικά κατά το έτος 2018 στη Φορολογική Διοίκηση το, Α.Φ.Μ.) για τα οποία δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση ως είχε υποχρέωση. Η φορολογική αρχή προέβη στην οίκοθεν υποβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 και 3 του Κ.Φ.Δ., της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, συμπεριλαμβάνοντας στα φορολογητέα εισοδήματα της προσφεύγουσας το ανωτέρω ποσό αναδρομικών αποδοχών, από την εκκαθάριση της οποίας και βάσει της οικείας με αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου προέκυψε τελικό πιστωτικό ποσό 1.025,86 €, έναντι αρχικού πιστωτικού ποσού 1.093,21 €.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., καθώς κατά το έτος 2017 έλαβε αναδρομικά επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές έτους 2015 ύψους 2.481,78 € (σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών που απέστειλε ηλεκτρονικά κατά το έτος 2018 στη Φορολογική Διοίκηση το, Α.Φ.Μ.) για τα οποία δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση ως είχε υποχρέωση. Η φορολογική αρχή προέβη στην οίκοθεν υποβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 και 3 του Κ.Φ.Δ., της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας

εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, συμπεριλαμβάνοντας στα φορολογητέα εισοδήματα της προσφεύγουσας το ανωτέρω ποσό αναδρομικών αποδοχών, από την εκκαθάριση της οποίας και βάσει της οικείας με αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 173,23 €, έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού 117,20 €.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., καθώς κατά το έτος 2020 έλαβε αναδρομικά κύριας σύνταξης έτους 2015 ύψους 381,47 € (σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών που απέστειλε ηλεκτρονικά κατά το έτος 2021 στη Φορολογική Διοίκηση ο, Α.Φ.Μ.) για τα οποία δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση ως είχε υποχρέωση. Η φορολογική αρχή προέβη στην οίκοθεν υποβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 και 3 του Κ.Φ.Δ., της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, συμπεριλαμβάνοντας στα φορολογητέα εισοδήματα της προσφεύγουσας το ανωτέρω ποσό αναδρομικών αποδοχών, από την εκκαθάριση της οποίας και βάσει της οικείας με αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 259,83 €, έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού 117,20 €.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., καθώς κατά το έτος 2017 έλαβε αναδρομικά επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές έτους 2016 ύψους 2.381,72 € (σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών που απέστειλε ηλεκτρονικά κατά το έτος 2018 στη Φορολογική Διοίκηση το, Α.Φ.Μ.) και αναδρομικά κύριας σύνταξης έτους 2016 ύψους 13,65 € (σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών που απέστειλε ηλεκτρονικά κατά το έτος 2018 στη Φορολογική Διοίκηση ο, Α.Φ.Μ.) για τα οποία δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση ως είχε υποχρέωση. Η φορολογική αρχή προέβη στην οίκοθεν υποβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 και 3 του Κ.Φ.Δ., της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, συμπεριλαμβάνοντας στα φορολογητέα εισοδήματα της προσφεύγουσας το ανωτέρω ποσό αναδρομικών αποδοχών, από την εκκαθάριση της οποίας και βάσει της οικείας με αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 581,21 €, έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού 489,27 €.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., καθώς κατά το έτος 2020 έλαβε αναδρομικά κύριας σύνταξης έτους 2016 ύψους 250,50 € (σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών που απέστειλε ηλεκτρονικά κατά το έτος 2021 στη Φορολογική Διοίκηση ο, Α.Φ.Μ.) για τα οποία δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση ως είχε υποχρέωση. Η φορολογική αρχή προέβη στην οίκοθεν υποβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2

και 3 του Κ.Φ.Δ., της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, συμπεριλαμβάνοντας στα φορολογητέα εισοδήματα της προσφεύγουσας το ανωτέρω ποσό αναδρομικών αποδοχών, από την εκκαθάριση της οποίας και βάσει της οικείας με αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 643,98 €, έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού 489,27 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να διαγραφούν τα πρόστιμα και οι ανωτέρω πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παράνομη η οίκοθεν τροποποίηση από την Φορολογική Διοίκηση.
- 2) Μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
- 3) Δεν κοινοποιήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις σύμφωνα με το άρθρο 5 αλλά μόνο αναρτήθηκαν στον προσωπικό της λογαριασμό που τηρεί στην σελίδα της Α.Α.Δ.Ε..
- 4) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στην παρ. 10 του άρθρου 70 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται: «10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του Ν. 4254/2014 (Α' 85) σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, με το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η

έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. ...»

Επειδή, στην παρ. 8 της ΠΟΛ. 1172/14.11.2017 αναφέρεται ότι για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1-1-2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1174/2014 εγκυκλίου ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2162/2020 με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ»: ... **Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή**

... 10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.....»

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 5 της ΠΟΛ. 1068/2018 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. Ο φόρος που προσδιορίζεται από τις δηλώσεις αυτές καταβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 67 του ΚΦΕ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου μήνα του επόμενου έτους, ενώ αν η πράξη προσδιορισμού φόρου εκδοθεί το επόμενο έτος, η καταβολή γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 4 παρ. 4 της Α. 1118/2021 ορίζεται ότι: «4. Οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αναδρομικά επιδομάτων ανεργίας, αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους, μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. Οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται ηλεκτρονικά από το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής, ενώ για το φορολογικό έτος 2014 και προηγούμενα υποβάλλονται ή αποστέλλονται με τους προβλεπόμενους τρόπους στη Δ.Ο.Υ. Ειδικά οι τροποποιητικές δηλώσεις που αφορούν αναδρομικά αγροτικών επιδοτήσεων υποβάλλονται ηλεκτρονικά από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής, ενώ για το φορολογικό έτος

2017 και προηγούμενα υποβάλλονται ή αποστέλλονται με τους προβλεπόμενους τρόπους στη Δ.Ο.Υ.»

Επειδή, στην Α. 1264/2021 ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 - Παρατείνεται έως την 28η Φεβρουαρίου 2022 η προθεσμία υποβολής των κάτωθι δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των οποίων η καταληκτική προθεσμία υποβολής είναι η 31η Δεκεμβρίου 2021: Παρατείνεται έως την 28η Φεβρουαρίου 2022 η προθεσμία υποβολής των κάτωθι δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των οποίων η καταληκτική προθεσμία υποβολής είναι η 31η Δεκεμβρίου 2021: ... 4) Τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αναδρομικά επιδομάτων ανεργίας, αναδρομικά αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ, από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, καθώς και με λοιπά εισοδήματα, που, ομοίως, ανάγονται σε παλαιότερο έτος, εφόσον οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων εκδόθηκαν εντός του 2021. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τη βεβαίωση αποδοχών που απέστειλε ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση ο συνταξιοδοτικός της φορέας, εισέπραξε κατά τα έτη 2017 και 2020 αναδρομικές αποδοχές που αφορούν το οικονομικό έτος 2014 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, για τα οποία δεν υπέβαλε, όπως είχε υποχρέωση, σχετικές τροποποιητικές δηλώσεις (εμπρόθεσμα) έως τις 31/12/2018 (για τα αναδρομικά που έλαβε το 2017) και ως 28/2/2022 (για τα αναδρομικά που έλαβε το 2020).

Επειδή, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος για τα αναδρομικά εισοδήματα που έλαβε η προσφεύγουσα το έτος 2017, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994, το άρθρο 36 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. και την ΠΟΛ. 1172/2017 παρ. 8, εκκίνησε στις 31/12/2018 και παρέρχεται στις 31/12/2023, ήτοι εντός πέντε ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής των οικείων τροποποιητικών δηλώσεων.

Περαιτέρω, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος για τα αναδρομικά εισοδήματα που έλαβε η προσφεύγουσα το έτος 2020, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., εκκίνησε στις 31/12/2022 και παρέρχεται στις 31/12/2027, ήτοι εντός πέντε ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής των οικείων τροποποιητικών δηλώσεων.

Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος για τις ανωτέρω αναδρομικές αποδοχές κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου στις,, και δεν είχε παραγραφεί.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ... 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό

φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής 30 οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α΄ των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στο λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ίχνων παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1125/16.04.2014: «.....Άρθρο 3 Διαδικασία Κοινοποίησης. Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.

Άρθρο 4 Πιστοποιητικό Παραλαβής – Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης. Με την παραλαβή στο «Λογαριασμό» taxisnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα taxisnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο "Λογαριασμό" taxisnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης. Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης.

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογούμενου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2162/2020: «Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή. 8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις αναρτήθηκαν στο taxisnet, στις, στις και στις, εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από την προσφεύγουσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στις, στις και στις αντίστοιχα που αναγνώστηκε στις, στις και στις αντίστοιχα. Συνεπώς, ορθώς κοινοποιήθηκαν από την φορολογική διοίκηση οι προσβαλλόμενες πράξεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., ενώ ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.....».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό*

διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι, εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ ΟΛ 4447 /2012, 3382/2010).

Εξάλλου, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (ΣτΕ 4918/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν προέβη σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, αλλά στην έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., συνεπώς δεν απαιτούνταν να συντάξει εκ μέρους της, και να κοινοποιήσει σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου ή κλήση προς ακρόαση στην προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. ...

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

Επειδή, στο άρθρο 32 παρ. 2 και 3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: «2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2162/2020 με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ»:

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

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

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά: α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020, Α. 1009/2019, ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ), β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει), γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε., ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών, στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

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

Επειδή, με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ Δ 163389 ΕΞ 2020 ΕΜΠ και ημερομηνία 12/11/2020 έγγραφο του Τμήματος Δ' της Διεύθυνσης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Οδηγίες προς τις Δ.Ο.Υ. για την αξιοποίηση αναφορών διασταυρώσεων στο Discoverer Viewer του Ο.Π.Σ. "elenxis" ως προς την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1).», διευκρινίστηκε ότι: «... Γ. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΤΩΝ Δ.Ο.Υ..

Κατόπιν των ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ. Α', Α'–Β' και Β' τάξης) 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: ... 2. Για τις υποθέσεις που αφορούν σε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος προβαίνουν αμελλητί στις κάτωθι ενέργειες: ... 5. 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 Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, 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 ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση 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 σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων). Τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής: α) εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ, β) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1252/2015 ορίζεται ότι: «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, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέβη στην οίκοθεν υποβολή και εκκαθάριση βάσει του άρθρου 32 παρ. 2 και 3 του Κ.Φ.Δ. των με αριθ. οικονομικού έτους 2014, με αριθ. φορολογικού έτους 2014, με αριθ. φορολογικού έτους 2015, με αριθ. φορολογικού έτους 2015, με αριθ. φορολογικού έτους 2016 και με αριθ. φορολογικού έτους 2016 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, συμπεριλαμβάνοντας αναδρομικά κύριας και επικουρικής σύνταξης που έλαβε η προσφεύγουσα κατά τα έτη 2017 και 2020 και ανάγονται στα έτη 2013, 2014, 2015 και 2016, για τα οποία δεν υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις, ως είχε υποχρέωση και επιβλήθηκαν σε βάρος της με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. πρόστιμα ποσού 100,00 € έκαστο.

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εκδόθηκαν οι κάτωθι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.:

α) Η με αριθμό ειδοποίησης (αριθ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου οικονομικού έτους 2014, βάσει της οποίας προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή 30,17€ (νέο πιστωτικό 474,44€ - προηγούμενο πιστωτικό 504,61€, βάσει της υπ' αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου που εκδόθηκε επί της υπ' αριθ. εμπρόθεσμης 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης), ήτοι κάτω των 100,00€,

β) Η με αριθμό ειδοποίησης (αριθ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2014, βάσει της οποίας προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή 67,35€ (νέο πιστωτικό 1.025,86€ - αρχικό πιστωτικό 1.093,21€, βάσει της υπ' αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου που εκδόθηκε επί της υπ' αριθ. αρχικής δήλωσης), ήτοι κάτω των 100,00€,

γ) Η με αριθμό ειδοποίησης (αριθ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2015, βάσει της οποίας προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή 56,03€ (νέο χρεωστικό 173,23€ - αρχικό χρεωστικό 117,20€, βάσει της υπ' αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου που εκδόθηκε επί της υπ' αριθ. αρχικής δήλωσης), ήτοι κάτω των 100,00€,

δ) Η με αριθμό ειδοποίησης (αριθ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2015, βάσει της οποίας προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή 142,63€ (νέο χρεωστικό 259,83€ - αρχικό χρεωστικό 117,20€, βάσει της υπ' αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου που εκδόθηκε επί της υπ' αριθ. αρχικής δήλωσης), ήτοι άνω των 100,00€,

ε) Η με αριθμό ειδοποίησης (αριθ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016, βάσει της οποίας προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή 91,94€ (νέο χρεωστικό 581,21€ - αρχικό

χρεωστικό 489,27€, βάσει της υπ' αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου που εκδόθηκε επί της υπ' αριθ. αρχικής δήλωσης), ήτοι κάτω των 100,00€,

στ) Η με αριθμό ειδοποίησης (αριθ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016, βάσει της οποίας προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή 154,71€ (νέο χρεωστικό 643,98€ - αρχικό χρεωστικό 489,27€, βάσει της υπ' αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου που εκδόθηκε επί της υπ' αριθ. αρχικής δήλωσης), ήτοι άνω των 100,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω, η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2014, η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 και η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 πρέπει να ακυρωθούν καθόσον από την εκκαθάριση των οικείων οίκοθεν τροποποιητικών δηλώσεων προέκυψε διαφορά φόρου σε σχέση με την πρώτη τροποποιητική δήλωση (στην πρώτη περίπτωση) και σε σχέση με τις αρχικές δηλώσεις (στις λοιπές περιπτώσεις) κάτω των 100,00 €, ενώ όσον αφορά την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ορθώς επιβλήθηκαν από τη φορολογική αρχή, καθόσον το επιπλέον ποσό φόρου από την εκκαθάριση των οικείων οίκοθεν τροποποιητικών δηλώσεων σε σχέση με τις αρχικές είναι άνω των 100,00€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./04.11.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και ειδικότερα:

- την απόρριψή της ως αβάσιμης και την επικύρωση α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 και β) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

- την απόρριψή της ως αβάσιμης και την επικύρωση α) της με αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου προέκυψε τελικό πιστωτικό ποσό 474,44 €, β) της με αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου προέκυψε τελικό πιστωτικό ποσό 1.025,86 €, γ) της με αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 173,23 €, δ) της με αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 259,83 €, ε) της με αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 581,21 € και στ) της με αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 643,98 € και

- την αποδοχή της και την ακύρωση α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2014, β) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, γ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 και δ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	100,00€	0,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	100,00€	0,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	100,00€	0,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο	100,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	100,00€	0,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

Πρόστιμο	100,00€
----------	---------

Οικονομικό έτος 2014

Ποσό επιστροφής: 474,44 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την υπ' αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (ΑΧΚ).

Φορολογικό έτος 2014**Ποσό επιστροφής: 1.025,86 €**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την υπ' αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (ΑΧΚ).

Φορολογικό έτος 2015**Ποσό πληρωμής: 173,23 €**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ' αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (ΑΧΚ).

Φορολογικό έτος 2015**Ποσό πληρωμής: 259,83 €**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ' αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (ΑΧΚ).

Φορολογικό έτος 2016**Ποσό πληρωμής: 581,21 €**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ' αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (ΑΧΚ).

Φορολογικό έτος 2016**Ποσό πληρωμής: 634,98 €**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ' αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (ΑΧΚ).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.