



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/09/2023

Αριθμός απόφασης:1407

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου οδός αρ., Τ.Κ....., κατά των με ΑΤΒ/27-04-2023 (αριθμός χρηματικού καταλόγου, γραμμή χρηματικού καταλόγου και) Προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το με ΑΤΒ/27-04-2023 (αριθμός χρηματικού καταλόγου, γραμμή χρηματικού καταλόγου) Πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016. Με την από 16/01/2023 και με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό 317,80€ έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού 162,95€.

Με το με ΑΤΒ/27-04-2023 (αριθμός χρηματικού καταλόγου, γραμμή χρηματικού καταλόγου) Πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019. Με την από 17/01/2023 και με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 447,34€ έναντι του αρχικού χρεωστικού ποσού 364,77€.

Με το με ΑΤΒ/27-04-2023 (αριθμός χρηματικού καταλόγου, γραμμή χρηματικού καταλόγου) Πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ λόγω οίκοθεν εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015. Με την από 27/03/2023 και με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 393,51€ έναντι του μηδενικού αρχικού ποσού.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων είχε υποβάλει αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2019 σύμφωνα με τα εισοδήματά του.

Κατόπιν, σύμφωνα με την ηλεκτρονική πληροφόρηση της ΑΑΔΕ για το φορολογικό έτος 2019, προέκυψαν για τον ίδιο αδήλωτα ποσά αγροτικών επιδοτήσεων - ενισχύσεων τις οποίες εισέπραξε στο έτος 2019 και αφορούσαν το εν λόγω έτος. Ειδικότερα, το έτος 2019 εισέπραξε ποσά αγροτικών επιδοτήσεων - ενισχύσεων ύψους 279,27€ ως βασική ενίσχυση και ποσό 143,31€ ως πράσινη ενίσχυση.

Επίσης, σύμφωνα με την ηλεκτρονική πληροφόρηση της ΑΑΔΕ από τους συνταξιοδοτικούς του φορείς, προέκυψαν για τον ίδιο αδήλωτα αναδρομικά ποσά κύριας σύνταξης τα οποία εισέπραξε στο έτος 2020, αλλά αφορούσαν τα έτη 2015 και 2016. Ειδικότερα, το έτος 2020 εισέπραξε αναδρομικά ποσά κύριας σύνταξης φορολογητέου ποσού 961,38€ που αφορούσαν το έτος 2015 και αναδρομικά ποσά κύριας σύνταξης φορολογητέου 631,30€ που αφορούσαν το έτος 2016.

Ως εκ τούτου, εκδόθηκαν οι προαναφερόμενες πράξεις, του φορολογικού έτους 2015 οίκοθεν από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού και των φορολογικών ετών 2016 και 2019 βάσει τροποποιητικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα. Λόγω του εκπροθέσμου των δηλώσεων

επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα τα διαδικαστικά πρόστιμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ συνολικού ποσού 300,00€ και δη 100,00€ για κάθε έτος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Δεν είχε λάβει εγκαίρως γνώση από τον εργοδότη του για την καταβολή αναδρομικών αποδοχών/συντάξεων.
- Δεν του κοινοποιήθηκε η πράξη επιβολής προστίμου κατά παράβαση του άρθρου 62 παρ. 2 του Ν. 4987/2022.
- Έλαβε γνώση της φορολογικής του υποχρέωσης στις 16/12/2022 όταν έλαβε στην ηλεκτρονική του θυρίδα ειδοποίηση με θέμα «Αναδρομικές Αποδοχές», δηλαδή σε χρόνο μεταγενέστερο από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής τροποποιητικής δήλωσης. Η εν λόγω ειδοποίηση έθετε προθεσμία ως τις 19/01/2023 για συμμόρφωση και υποβολή των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων και εκείνος ανταποκρίθηκε άμεσα.
- Είναι νομοταγής πολίτης που εκπληρώνει στο ακέραιο κάθε φορολογική του υποχρέωση (υπό την αυτονόητη προϋπόθεση ότι τελεί εν γνώση του) και ουδέποτε είχε πρόθεση να φοροδιαφύγει.
- Είναι 87 ετών και ηλεκτρονικά αναλφάβητος και είναι τουλάχιστον αθέμιτο μια χρηστή Διοίκηση να εθελotuφλεί μπροστά σε αυτή την πασιφανή αδυναμία ή να σπρώχνει τον πολίτη προς τον λογιστή.
- Η Διοίκηση έχει με ευθύνη της μεταβάλει τη συμμόρφωση προς τη φορολογική νομιμότητα σε μια εξαιρετικά σύνθετη και δυσανάλογα απαιτητική διαδικασία, ενώ θα όφειλε να καταστήσει τον φορολογικό νόμο απλό, κατανοητό και εφαρμόσιμο για όλους τους πολίτες (πόσο δε μάλλον για τους υπερήλικες).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ., 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. 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 «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. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. [...]

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 τις διατάξεις του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 με θέμα: «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ» ,διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

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

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

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

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

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

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

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

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών, στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του Κ.Φ.Δ. 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 υποβάλει 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 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, [...]

Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Τα πρόστιμα του παρόντος δεν επιβάλλονται, σε περίπτωση υποβολής:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 35 «Μη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 ν. 4987/2022 για εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για ποσά φόρου κάτω από εκατό (100) ευρώ -Τροποποίηση παρ. 2 άρθρου 54 και προσθήκη παρ. 41 στο άρθρο 70 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του Ν. 5036/2023 ορίζεται ότι:

«2. Στο άρθρο 70 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προστίθεται παρ. 41 ως εξής:
«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, στην ΠΟΛ.1041/2016 με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή» αναφέρεται ότι:

«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 κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. Δεν βεβαιώνεται το ποσό που οφείλεται με βάση την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον τούτο δεν υπερβαίνει τα τριάντα (30) ευρώ αθροιστικά λαμβανόμενο για τον φορολογούμενο και τη σύζυγό του. (παρ. 1 άρθρο 18 ν.3522/2006 ΦΕΚ276 Α΄).»

Επειδή, στην ΠΟΛ.1034/2017 με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή» αναφέρεται ότι:

«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 κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων.»

Επειδή, στην ΠΟΛ.1070/2020 με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2019, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» αναφέρεται ότι:

«4. Για τις 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, 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 στη Δ.Ο.Υ., εκτός από τις δηλώσεις που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις φορολογικών ετών 2015 και εφεξής, οι οποίες υποβάλλονται ηλεκτρονικά.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, υποβλήθηκαν οι υπ' αριθ./27-03-2023,/16-01-2023 και/17-01-2023 εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2019 αντίστοιχα. Οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2019 υποβλήθηκαν από τον φορολογούμενο, ενώ η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015 υποβλήθηκε οίκοθεν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Επειδή, μετά την υποβολή των ως άνω εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, εκδόθηκαν: α) η με αριθμό ειδοποίησης/27-03-2023 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015, από την οποία προέκυψε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό 393,51€ έναντι του μηδενικού αρχικού ποσού β) η με αριθμό ειδοποίησης/16-01-2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2016, από την οποία προέκυψε για τον προσφεύγοντα νέο χρεωστικό ποσό 317,80€ έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού 162,95€ και γ) η με αριθμό ειδοποίησης/17-01-2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού από την οποία προέκυψε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό 447,34€ έναντι του αρχικού χρεωστικού ποσού 364,77€.

Επειδή, για την υποβολή των ως άνω εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού, τρία (3) πρόστιμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ ύψους 100,00€ έκαστο με ΑΤΒ/27-04-2023 (αριθμός χρηματικού καταλόγου 64, γραμμή χρηματικού καταλόγου 14,15 και 16).

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, λαμβάνοντας υπόψη ότι στην κρίνόμενη περίπτωση, κατόπιν υποβολής της υπ' αριθ./17-01-2023 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, προέκυψε επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή, σε σχέση με την αμέσως προηγούμενη υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση, ύψους 82,57€, ήτοι κάτω των 100,00€, κρίνοντας επί της ουσίας, με βάση τα πραγματικά περιστατικά και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, το με ΑΤΒ/27-04-2023 (Α.Χ.Κ., γραμμή) πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ που επιβλήθηκε κρίνεται ακυρωτέο βάσει της παρ. 2 του άρθρου 35 του Ν. 5036/2023.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έλαβε στην ηλεκτρονική του θυρίδα ειδοποίηση με θέμα «Αναδρομικές Αποδοχές», η οποία ειδοποίηση έθετε προθεσμία ως τις 19/01/2023 για

συμμόρφωση και υποβολή των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων και εκείνος ανταποκρίθηκε άμεσα και για τον λόγο αυτό δεν έπρεπε να του επιβληθούν κυρώσεις.

Επειδή, η ως άνω προθεσμία υποδήλωνε ότι η Φορολογική Διοίκηση θα προχωρούσε σε οίκοθεν υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων σε περίπτωση που ο προσφεύγων δεν εκπλήρωνε τις φορολογικές του υποχρεώσεις, και στα πρόστιμα που προβλέπονται από το άρθρο 54 του ΚΦΔ λόγω της μη υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν του κοινοποιήθηκαν οι πράξεις επιβολής προστίμου ούτε με την πράξη προσδιορισμού του φόρου, ούτε αυτοτελώς, κατά παράβαση του άρθρου 62 παρ. 2 του Ν. 4987/2022.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

5. Τα πρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή (30ή) ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής. Για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54, καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις του Κώδικα, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου άρχεται στο τέλος του έτους, κατά το οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 «Ειδική διοικητική διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.[...]

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι έχει γίνει κοινοποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προστίμου εκ μέρους της φορολογικής αρχής στον προσφεύγοντα, ο οποίος ισχυρίζεται ότι δεν έχει λάβει γνώση αυτών, θα πρέπει να γίνει αποδεκτός ο προβαλλόμενος λόγος της προσφυγής και να ακυρωθούν τα με ΑΤΒ/27-04-2023 (Α.Χ.Κ., γραμμή και) πρόστιμα του άρθρου 54 ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» 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 πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

[...] γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 63 «Ειδική διοικητική διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 16/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **Α.Φ.Μ.**, και συγκεκριμένα:

Α. την ακύρωση του με ΑΤΒ/27-04-2023 (αριθμός χρηματικού καταλόγου, γραμμή χρηματικού καταλόγου) Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικού έτους 2019.

Β. την ακύρωση για λόγους τυπικής πλημμέλειας των με ΑΤΒ/27-04-2023 (αριθμός χρηματικού καταλόγου, γραμμή χρηματικού καταλόγου και) Προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικών ετών 2015 και 2016.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2019

- Το με ΑΤΒ/27-04-2023 (ΑΧΚ, γραμμή χρηματικού καταλόγου)
- Πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού **0,00€**

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.