



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 16/07/2024

Αριθμός απόφασης: 1731

**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 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/04-03-2014 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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **21/03/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατά: **α)** της με αριθμό/07-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου, **β)** της με αριθμό/07-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου, **γ)** της με αριθμό/23-02-2024 πράξης επιβολής προστίμου, **δ)** της με αριθμό/23-02-2024

πράξης επιβολής προστίμου και ε) της με αριθμό/23-02-2024 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

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

Επί της από **21-03-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ** η οποία υποβλήθηκε 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:

Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να δηλώσει αναδρομικές αποδοχές που της καταβλήθηκαν στο φορολογικό έτος 2020 και αφορούσαν το φορολογικό έτος 2015 και ως εκ τούτου εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της υπ' αρ./2024 2^{ης} οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, η με αριθμό ειδοποίησης/07-03-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, από την Δ.Ο.Υ. Έδεσσας. Από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε διαφορά φόρου. Με την με αριθμό/07-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00€, πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, λόγω μη υποβολής δήλωσης.

Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να δηλώσει αναδρομικές αποδοχές που της καταβλήθηκαν στο φορολογικό έτος 2020 και αφορούσαν το φορολογικό έτος 2016 και ως εκ τούτου εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της υπ' αρ./2024 2^{ης} οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, η με αριθμό ειδοποίησης/07-03-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, από την Δ.Ο.Υ. Έδεσσας. Από την ανωτέρω δήλωση προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή ποσού 123,52€. Με την με αριθμό .../07-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00€, πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, λόγω μη υποβολής δήλωσης.

Με την με αριθμό/23-02-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00€,

πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις 31-01-2024 της με αριθμό καταχώρησης 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016. Από την ανωτέρω δήλωση προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή ποσού 185,48€.

Με την με αριθμό/23-02-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00€, πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις 31-01-2024 της με αριθμό καταχώρησης 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017. Από την ανωτέρω δήλωση προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή ποσού 192,54€.

Με την με αριθμό/23-02-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00€, πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις 31-01-2024 της με αριθμό καταχώρησης 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018. Από την ανωτέρω δήλωση προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή ποσού 66,75€.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι: **α)** η εκπρόθεσμη υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων οφείλεται στη δυσκολία που αντιμετωπίζει στη χρήση νέων τεχνολογιών πληροφόρας και επικοινωνίας, **β)** δεν είχε ειδοποιηθεί από τον φορέα και **γ)** δυσανάλογος ο υπολογισμός του προστίμου σε σχέση με τον καταλογισθέντα φόρο.

Επειδή, με το **άρθρο 19 του Ν.4987/2022**, ως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ.2 του Ν 4512/2018 (ΦΕΚ 5^Α/17-01-2018) και ισχύει 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 του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης”.

Επειδή, με την **Ε 2162/2020** ορίζεται 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.

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 της Α1041/2019 ορίζεται 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....»

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 της Α 1070/2020 ορίζεται ότι «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....».

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ.α ,§2 περ.α του Ν.4987/2022, 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.4987/2022, 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 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 ιδίου 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..... 11. Οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται μόνο για τις περιπτώσεις που έχει υποβληθεί εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση από τον φορολογούμενο, επομένως δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση έκδοσης πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32 ΚΦΔ, μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών και πραγματοποίηση διασταυρώσεων (εγκύκλιος Ε.2162/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ).....».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 35 του ν. 5036/2023** (ΦΕΚ Α' 77/28-03-2023):

«1. Το έβδομο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4987/2022](#), Α' 206) αντικαθίσταται ως εξής: «*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.*»

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, γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

Επειδή, η **αρχή της αναλογικότητας** αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους

δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την **αρχή της αναλογικότητας** είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης με τον Κ.Φ.Δ..

Τέλος, η φορολογική αρχή σε κάθε περίπτωση είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθήσει τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, όπως αυτές διατυπώνονται μέσω των ερμηνευτικών εγκυκλίων χωρίς να εξετάζει τη «συνταγματικότητα» ή όχι αυτής, αρμοδιότητα που εναπόκειται στα χέρια της δικαστικής εξουσίας.

Ως προς την υπ'αρ./07-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε, κατόπιν ενημέρωσης της φορολογικής διοίκησης, τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να δηλώσει αναδρομικές αποδοχές που της καταβλήθηκαν στο φορολογικό έτος 2020 και αφορούσαν το φορολογικό έτος 2016. Ως εκ τούτου εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της υπ' αρ./2024 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οίκοθεν φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016, η με αριθμό ειδοποίησης/07-03-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας. Από την ανωτέρω δήλωση προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή ποσού 123,52€.

Σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1α' και 2α' του Ν.4987/2022 για την μη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2016, κατόπιν ειδοποίησης από την Α.Α.Δ.Ε. για αδήλωτα εισοδήματα χωρίς η προσφεύγουσα να ανταποκριθεί.

Ως προς τις υπ'αρ.&...../23-02-2024 πράξεις επιβολής προστίμου

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπροθέσμως: **α)** κατά την 12-06-2017, τη με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016, το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της οποίας, ήταν χρεωστικό με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.231,59€ και **β)** κατά την 22-05-2018, τη με αριθμό καταχώρησης αρχική

δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της οποίας, ήταν χρεωστικό με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.095,60€.

Ακολούθως, υποβλήθηκαν εκπροθέσμως από την προσφεύγουσα: **α)** η με αριθμό καταχώρησης/31-01-2024 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/31-01-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.417,07€ και **β)** η με αριθμό καταχώρησης/31-01-2024 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/31-01-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.288,14€.

Με τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δηλώθηκαν ποσά αναδρομικών αποδοχών, τα οποία εισπράχθηκαν το 2018, η σχετική βεβαίωση εκδόθηκε το 2019 και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, οι τροποποιητικές δηλώσεις έπρεπε να υποβληθούν έως 31-12-2019. Περαιτέρω, η αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, υποβλήθηκε στις 02/07/2019, ενώ από τη σχετική εφαρμογή φορολογίας εισοδήματος του Taxisnet δεν προκύπτει σε ποια ημερομηνία απεστάλησαν από το φορέα ηλεκτρονικά οι βεβαιώσεις των αναδρομικών εισοδημάτων, για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017.

Επειδή, οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017 υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα και η διαφορά φόρου μεταξύ των αρχικών υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων είναι μεγαλύτερη των 100,00€.

Σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1α΄ και 2α΄ του Ν.4987/2022 για την εκπρόθεσμη υποβολή των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, για τα φορολογικά έτη 2016-2017.

Ως προς την υπ'αρ./07-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε, κατόπιν ενημέρωσης της φορολογικής διοίκησης, τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να δηλώσει αναδρομικές αποδοχές που της καταβλήθηκαν στο φορολογικό έτος 2020 και αφορούσαν το φορολογικό έτος 2015. Ως εκ τούτου εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της υπ' αρ./2024 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οίκοθεν φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015, η με αριθμό

ειδοποίησης/07-03-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας. Από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε διαφορά φόρου.

Επειδή, δεν προέκυψε διαφορά φόρου μεταξύ της αρχικώς υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και της εν λόγω οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης, ως εκ τούτου σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις δεν έπρεπε να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1α΄ και 2α΄ του Ν.4987/2022 για την μη υποβολή της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης.

Ως προς την υπ'αρ./23-02-2024 πράξη επιβολής προστίμου

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπροθέσμως κατά την 02-07-2019, τη με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της οποίας, ήταν χρεωστικό με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.143,47€.

Ακολούθως, υποβλήθηκε εκπροθέσμως από την προσφεύγουσα η με αριθμό καταχώρησης/31-01-2024 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/31-01-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.210,22€.

Με την ως άνω τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δηλώθηκε ποσό αναδρομικών αποδοχών, το οποίο εισπράχθηκε το 2019, η σχετική βεβαίωση εκδόθηκε το 2020 και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η τροποποιητική δήλωση έπρεπε να υποβληθεί έως 31-12-2020.

Επειδή, η διαφορά φόρου μεταξύ της αρχικώς υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης είναι μικρότερη των 100,00€, ως εκ τούτου σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις δεν έπρεπε να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1α΄ και 2α΄ του Ν.4987/2022 για την εκπρόθεσμη υποβολή της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **21-03-2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **με ΑΦΜ** **ως εξής:**

- Την επικύρωση των υπ'αρ. .../07-03-2024 &&..../23-02-2024 πράξεων επιβολής προστίμου.
- Την ακύρωση των υπ'αρ./07-03-2024 &/23-02-2024 πράξεων επιβολής προστίμου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας, βάσει της παρούσας απόφασης

Η με αριθμό/07-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας:

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Πρόστιμο δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του Ν.4987/2022 για υποβολή εκπρόθεσμης 2 ^{ης} οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 (αρ.δελ...../07-03-2024)	100,00	<u>100,00</u>

Η με αριθμό/23-02-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας:

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Πρόστιμο δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του Ν.4987/2022 για υποβολή εκπρόθεσμης 1 ^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 (αρ.δελ...../07-03-2024)	100,00	<u>100,00</u>

Η με αριθμό/23-02-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας:

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Πρόστιμο δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του Ν.4987/2022 για υποβολή εκπρόθεσμης 1 ^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 (αρ.δελ...../31-01-2024)	100,00	<u>100,00</u>

Η με αριθμό/07-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας:

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Πρόστιμο δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του Ν.4987/2022 για υποβολή εκπρόθεσμης 2 ^{ης} οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 (αρ.δελ...../07-03-2024)	100,00	<u>0,00</u>

Η με αριθμό/23-02-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας:

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Πρόστιμο δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του Ν.4987/2022 για υποβολή εκπρόθεσμης 1 ^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 (αρ.δελ...../31-01-2024)	100,00	<u>0,00</u>

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.