



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 06/10/2023

Αριθμός απόφασης: 821

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 **16/05/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του **του** με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό/12-05-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ' αριθμ...../18-5-2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16-05-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, με 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε στις **24/10/2020** εκπρόθεσμα τη με αριθ. δήλωσης 1η τροποποιητική δήλωση Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος **2019**, με την οποία πρόσθεσε τον κωδ. 103 «ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών» με το ποσό των 1.200,00€, τον κωδ. 403 «Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς έναρξη» με το ποσό των 6.499,44€ και τον κωδ. 605 «Φόροι 1%, 3%, 4%, 8%, 15% και 20% που παρακρατήθηκαν (παρ.1δ, 2 αρθρ.64 και 5γ αρθρ.69 ΚΦΕ)» με το ποσό των 1.377,00€.

Με την εκκαθάριση της προαναφερόμενης 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης/24-10-2020 Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με την οποία αυξήθηκε το χρεωστικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης ύψους από 51,54€ σε 1.306,83€.

Συνεπεία της υποβολής της με αριθ. δήλωσης/24-10-2020 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ήταν η έκδοση της με αριθ./12-05-2023 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Βόλου**, ύψους 100,00 ΕΥΡΩ, διότι η προαναφερόμενη 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος **Φορολογικού Έτους 2019** του προσφεύγοντα υποβλήθηκε εκπρόθεσμα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου επικαλούμενος ότι κατέθεσε τη φορολογική του δήλωση εμπρόθεσμα, σύμφωνα με τις αποδοχές που ήταν αναρτημένες κατά την ημέρα κατάθεσης της δήλωσης. Ειδοποιήθηκε το Μάιο του 2023 ότι μετά την κατάθεση της δήλωσής του αναρτήθηκε στο taxisnet, χωρίς να λάβει γνώση, παραστατικό αμοιβής που έλαβε πέραν των τακτικών του αποδοχών. Είναι η δεύτερη φορά που καλείται να πληρώσει πρόστιμο για το ίδιο «παράπτωμα» παρόλο που δεν παρανόμησε, αλλά κατέβαλε ό,τι του αναλογούσε εφάπαξ. Δεν έλαβε γνώση από την εφορία για την ανάρτηση του εν λόγω ποσού και αιτείται τη διαγραφή του, καθώς η πρακτική αυτή παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, αλλά και το σύνταγμα με βάση την αρχή της διαφάνειας και του δικαιώματος της πληροφόρησης, η οποία δεν τηρήθηκε από τη φορολογική διοίκηση. Σε παρόμοια ενδικοφανή προσφυγή έλαβε απάντηση που δεν αντέχει σε κριτική καθώς δεν απαντούσε σε κανένα από τα δύο κυρίαρχα ζητήματα κράτους δικαίου, αλλά αναλωνόταν σε νομικίστικα επιχειρήματα, χωρίς να απαντά στο επίδικο της διαφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

[...]

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 67 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.): «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. [...]3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 της Α.1156/01-07-2020: «*Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, παρατείνεται από τη λήξη της μέχρι την 29η Ιουλίου 2020*».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 της Α.1196/28-08-2020 «*Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, παρατείνεται από τη λήξη της μέχρι την 31η Αυγούστου 2020 και ώρα 15:00*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ.1 περ. β' και παρ.2 περ.β' του Κ.Φ.Δ. «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)..., β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,...]

2. α)..., β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ' και δ' της παρ. 1 σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων)»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1070/2020 - ΘΕΜΑ: Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2019, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή, ορίζεται ότι:

ΠΙΝΑΚΑΣ 4 - (ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ)

Υποπίνακας 4Γ2 (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα)

[...]

ε. Γίνεται διάκριση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που δηλώνεται από τους μη υπόχρεους σε υποβολή Ε3, δηλαδή φυσικά πρόσωπα χωρίς έναρξη στο Μητρώο (**κωδ. 403-404 ή 409-410**, ανάλογα με το αν υπάρχει ή όχι ηλεκτρονική πληροφόρηση), τα οποία δεν είναι υπόχρεα σε τήρηση βιβλίων κατά τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. και αμείβονται με τίτλο κτήσης, φορολογούνται επί των ακαθαρίστων εσόδων τους, αφού αφαιρεθούν οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν παρακρατηθεί από τις αμοιβές τους όπου προβλέπεται, ενώ δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το εισόδημά τους λοιπές δαπάνες. Στην περίπτωση αυτή υπάγεται ενδεικτικά το εισόδημα δημόσιων ή ιδιωτικών υπαλλήλων ή συνταξιούχων που είναι αυτοεκδότες συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων. Ως αυτοεκδότες νοούνται οι συγγραφείς που έχουν απαλλαγεί από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων και συγγράφουν, τυπώνουν, εκδίδουν και προωθούν τα βιβλία τους, χωρίς να έχουν παραχωρήσει την εκμετάλλευση σε κάποιο εκδοτικό οίκο (ΔΕΑΦ Α 1118624 ΕΞ 2016 έγγραφο)».

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1025/2020 - Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2019:

«Άρθρο 1 – υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων.

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ν.4172/2013, πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, έχουν **υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα** και νομικές οντότητες στα οποία έγινε παρακράτηση, **μοναδική βεβαίωση** στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και τον φόρο που παρακρατήθηκε.[...]

Άρθρο 5 - Διαδικασία και τρόπος υποβολής των στοιχείων

1. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται με βάση τα ανωτέρω στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα φορολογικού έτους 2019, ο φόρος που παρακρατήθηκε επί αυτών καθώς και το ποσό

της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων και από τον τρόπο ενημέρωσής τους (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα), υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και αποστέλλονται με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (TAXISnet). Για τον σκοπό αυτό οι υπόχρεοι δύνανται, για τη δημιουργία των κατάλληλων αρχείων, να χρησιμοποιούν τις αντίστοιχες εφαρμογές του TAXISnet.

Άρθρο 7- Ημερομηνία υποβολής

1. Για το φορολογικό έτος 2019 ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής ορίζεται η 13η Μαρτίου 2020. Ειδικά για τις περιπτώσεις καταβολής μερισμάτων σε φυσικά πρόσωπα από νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με απλογραφικά βιβλία, ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής ορίζεται η προηγούμενη μέρα της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ν.π. και νομικών οντοτήτων.

2. Ως ημερομηνία υποβολής, κατά την ηλεκτρονική υποβολή, θεωρείται η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρησης αυτών στο σύστημα υποβολής των σχετικών βεβαιώσεων του TAXISnet με αυτόματη απόδοση στον αποστολέα – υπόχρεο μοναδικού αριθμού καταχώρησης.

3. **Το ηλεκτρονικό αρχείο βεβαιώσεων δεν δύναται να υποβληθεί μετά το τέλος του αντίστοιχου έτους υποβολής του και η μη υποβολή του έως τότε επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ (ν.4174/2013).**

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

- Ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα, στις 22-04-2020 την υπ'αριθμ..... αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, το καθαρό ποσό από μισθούς, όπως αυτό αναρτήθηκε στον κωδ.301, καθώς και τους κωδ. 315 & 333.
- Με την υπ'αριθμ. 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, η οποία υποβλήθηκε στις 24-10-2020, ο προσφεύγων συμπλήρωσε τους κωδ. 403 «εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς έναρξη» με το ποσό 6.499,44€ και τον κωδ. 605 «φόροι 1%, 3%, 4%, 8%, 15% και 20% που παρακρατήθηκαν (παρ.1δ, 2 αρθρ.64 και 5γ άρθρ.69 ΚΦΕ) με το ποσό των 1.377,00€ και τον κωδ.103 «Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών» με το ποσό των 1.200,00€.

Επειδή, οι κωδ. 403 & 605 αφορούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα απαλλασσομένων, μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων (ενδεικτικά ελεγκτές ΑΕ, εισηγητές σεμιναρίων), συγγραφείς δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι (μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων, οι οποίοι εκδίδουν με δικά τους έξοδα βιβλία και στη συνέχεια τα διαθέτουν έναντι αμοιβής προς τους φορείς γενικής κυβέρνησης. Τα ποσά των ως άνω κωδικών αναρτήθηκαν από το μετά την υποβολή της αρχικής δήλωσης φόρου εισοδήματος (22-04-2020) και εντός του φορολογικού έτους υποβολής της δήλωσης.

Ωστόσο, με την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, ο προσφεύγων συμπλήρωσε, εκτός του προαναφερθέντος εισοδήματος, επιπλέον εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων, το οποίο όφειλε να έχει δηλωθεί με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση, καθώς ο κωδ. 103 «Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων» συμπληρώνεται από το φορολογούμενο.

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι ο φορολογούμενος είναι υποχρεωμένος να δηλώνει το σύνολο του εισοδήματός του φορολογητέου ή μη, εντός των χρονικών ορίων που ορίζουν οι διατάξεις.

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). Η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και ως εκ τούτου θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής

έννομης προστασίας δεν υφίσταται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **16-05-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

1)Υπ' αριθμ./12-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	100,00 €

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της