



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 01-09-2023

Αριθμός απόφασης: 597

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζιά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ. κατά των με αρ. /28-02-2023 και /13-03-2023 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ανωτέρω πράξεις της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

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

Με την υπ' αριθμ. /2023 και με ημερομηνία έκδοσης 13-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2014 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό 100,00€, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 με α/α /12-01-2023, με την οποία πρόσθεσε στον κωδ. 301 το ποσό των 5.318,64 ευρώ, που αφορά αναδρομικά ποσά από μισθούς, ημερομίσθια κλπ που καταβλήθηκαν το έτος 2016 και στον κωδικό 313 και 315 (φόρος που αναλογεί και φόρος που παρακρατήθηκε) το ποσό των 1.079,93€ και 1.063,73€ αντίστοιχα. Ως εκ τούτου, το χρεωστικό υπόλοιπο αυξήθηκε από 2.602,55€ σε 3.903,14€

Με την υπ' αριθμ. /2023 και με ημερομηνία έκδοσης 28-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2016 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό 100,00€, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με α/α /11-01-2023, με την οποία δήλωσε αναδρομικές αποδοχές που

καταβλήθηκαν το 2017. Πιο συγκεκριμένα, προσέθεσε στον κωδ. 321 (άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα κλπ) το ποσό των 1.387,45€, στον κωδ. 313 (φόρος που αναλογεί σε μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών ΔΣ) το ποσό των 281,72 ευρώ, και στον κωδ. 315 (φόρος που παρακρατήθηκε σε μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών ΔΣ) το ποσό των 277,49€. Ως εκ τούτου, το χρεωστικό υπόλοιπο αυξήθηκε από 11.291,45€ σε 11.752,02€

Με την υπ' αριθμ./2023 και με ημερομηνία έκδοσης 28-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2016 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό 100,00€, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με α/α/12-01-2023, με την οποία πρόσθεσε στον κωδ. 303 το ποσό των 232,47 ευρώ, που αφορά ποσά από κύριες συντάξεις κλπ που καταβλήθηκαν το έτος 2016. Ως εκ τούτου, το χρεωστικό υπόλοιπο αυξήθηκε από 11.752,02€ σε 11.876,40€

Με την υπ' αριθμ./2023 και με ημερομηνία έκδοσης 28-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2018 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό 100,00€, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με α/α/11-01-2023, με την οποία με την οποία δήλωσε αναδρομικές αποδοχές που καταβλήθηκαν το 2020. Πιο συγκεκριμένα, πρόσθεσε στον κωδ. 315 (φόρος που παρακρατήθηκε σε μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών ΔΣ) το ποσό των 188,37€ και στον κωδ. 321 (άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα κλπ) το ποσό των 941,84€. Ως εκ τούτου, το χρεωστικό υπόλοιπο αυξήθηκε από 4.132,41€ σε 4.249,36€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ακύρωση των επιβληθέντων προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στα πλαίσια τήρησης της αρχής της χρηστής διοίκησης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Τα πρόστιμα επιβλήθηκαν χωρίς τη συνδρομή ουσιαστικού λόγου, καθώς η δυνατότητα υποβολής των δηλώσεων αναδρομικών του γνωστοποιήθηκε με mail από την ΑΑΔΕ στις 16-12-2022, όπου του δίνονταν η δυνατότητα να υποβάλει μέχρι τις 19-01-2023 τροποποιητικές δηλώσεις για τα έτη που αφορούσαν τα αναδρομικά
- Σχετικά την υπ' αριθμ./2023 πράξη επιβολής προστίμου, ενίσταται, διότι είναι αδύνατο να του καταλογίζεται εισόδημα από επικουρική σύνταξη, ενώ για το έτος 2014 ήταν ακόμα ενεργός δικηγόρος. Επιπλέον, η αναγραφή στη βεβαίωση αποδοχών ποσού 5.658,12€ είναι εσφαλμένη, διότι σύμφωνα με την/05-

09-2016 πράξη του TEAD η μηνιαία επικουρική σύνταξη που λαμβάνει ορίστηκε σε 252,77€ και επομένως η ετήσια σύνταξη ανέρχεται σε 3.033,24€ (252,77X12).

- Οι χρήσεις 2014 έως 2016 έχουν υποπέσει σε παραγραφή και συνεπώς τα πρόστιμα που αφορούν τα έτη αυτά είναι άκυρα λόγω παραγραφής.

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

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 67§1,3 του ν. 4172/2013 «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. ...

3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών...»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ.54§1,2 του ΚΦΔ «Διαδικαστικές παραβάσεις» 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 ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παρ. 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, σύμφωνα με το αρ. 3§3 της ΠΟΛ 1034/2017: **«Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή»:** «...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, σύμφωνα με το αρ. 3§5 της ΠΟΛ 1068/2018: **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, σύμφωνα με την παρ. 4§4 της Α 1118/2021, όπως διορθώθηκε με το ΦΕΚ Β' 2696/2021 **«Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2020, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή»:** **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, το e-mail που έλαβε ο προσφεύγων στις 16-12-2022 αποτελεί μια υπενθύμιση από την ΑΑΔΕ και η τεθείσα προθεσμία (ως 19-01-2023) για υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, δεν σήμαινε σε καμία περίπτωση ότι δε θα του επιβαλλόταν πρόστιμο εκπροθέσμου, απλά του έδινε τη δυνατότητα να υποβάλει ο ίδιος τις τροποποιητικές δηλώσεις, άλλως δε η Δ.Ο.Υ. θα προέβαινε σε οίκοθεν εκκαθαρίσεις μετά την προσθήκη των μη δηλωθέντων εισοδημάτων στα έτη που ανάγονται.

Επειδή, για τυχόν σφάλμα της βεβαίωσης αποδοχών του προσφεύγοντα και για τη διόρθωση αυτής αρμόδιος είναι ο φορέας που χορηγεί τις αποδοχές και στην προκειμένη περίπτωση το Ταμείο Νομικών(ΤΑΝ). Όφειλε επομένως ο προσφεύγων να υποβάλει σχετικό αίτημα στον φορέα που εξέδωσε τη λανθασμένη κατά τα λεγόμενά του βεβαίωση αποδοχών, με το οποίο να ζητάει την έκδοση νέας ορθής βεβαίωσης αποδοχών από την οποία να προκύπτει πέραν κάθε αμφιβολίας τόσο το έτος στο οποίο ανάγονται τα αναδρομικά, όσο και ο τρόπος, αλλά και ο συντελεστής, με τον οποίο φορολογούνται.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 36 του ΚΦΔ : 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.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 62§1,5 του ΚΦΔ : 1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 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 η παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τα επίμαχα έτη συντελέστηκε αλλά και διαπιστώθηκε το έτος 2023, συνάγεται βάσει των ανωτέρω ότι ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου άρχεται το στο τέλος 2023 και λήγει μετά από πέντε έτη, ήτοι το 2028.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, με την επικύρωση των υπ' αριθμ./13-03-2023 πράξεων επιβολής προστίμου για τα φορ. έτη 2014, 2016 και 2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση :

Επί της υπ' αρ./13-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2014.

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

Επί της υπ' αρ./28-02-2023 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016.

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

Επί της υπ' αρ./28-02-2023 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
----------------	---------	----------

	100,00€	100,00 €
--	---------	----------

Επί της υπ' αρ./28-02-2023 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018.

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

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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