



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 06-10-2023

Αριθμός απόφασης: 836

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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 της, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού Τ.Κ. κατά : α) της υπ' αριθμ. /03-11-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορ έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β) της υπ' αριθμ. /03-11-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορ έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., γ) της υπ' αριθμ. πρωτ. /09-05-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία απορρίφθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ. /03-05-2023 αίτημα βάσει του αρ. 63Β του ν. 4987/2022.

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 της, **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εκπρόθεσμα** αναφορικά με τις υπ' αριθμ. /03-11-2021 πράξεις επιβολής προστίμου και εμπρόθεσμα αναφορικά με την υπ' αριθμ. πρωτ. /09-05-2023 απόφαση απόρριψης 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 την αριθμ. /2023 και με ημερομηνία έκδοσης 03-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2016 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό 100,00€, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα (22-09-2021) 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού

έτους 2016, με αρ. καταχώρισης, μεταβάλλοντας το ποσό από τον κωδικό 321 από 3.810,00€ σε 3.870,84€ και από τον κωδικό 315 από 1.080,09€ σε 1.092,25€. Το ποσό του φόρου παρέμεινε το ίδιο, ήτοι 0,00€.

Με την αριθμ./2023 και με ημερομηνία έκδοσης 03-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2017 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό 100,00€, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα (22-09-2021) 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με αρ. καταχώρισης, μεταβάλλοντας το ποσό από τον κωδικό 321 από 3.810,00 € σε 3.992,52€ και από τον κωδικό 315 από 1.202,52€ σε 1.238,50€. Το ποσό του φόρου παρέμεινε το ίδιο, ήτοι 49,70€.

Με την με αριθμ. πρωτ./09-05-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., απορρίφθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ./03-05-2023 αίτημα της προσφεύγουσας, βάσει του αρ. 63B του ν. 4987/2022 για διαγραφή των ανωτέρω προστίμων, καθώς επικαλείται την πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης αφού σύμφωνα με τα λεγόμενά της είχε εκπληρώσει εμπρόθεσμα τη συμβατική της υποχρέωση για υποβολή αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η Δ.Ο.Υ. αιτιολογεί την απόρριψη της αίτησης αναφέροντας ότι : «προκύπτει η φορολογική υποχρέωση για υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος μέχρι την 31/12/2019».

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ακύρωση του επιβληθέντος προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο ασφαλιστικός της φορέας έστειλε νέα αρχεία βεβαιώσεων μετά την εμπρόθεσμη υποβολή της φορολογικής της δήλωσης για τα επίμαχα έτη. Η ίδια δεν θα μπορούσε να το γνωρίζει, καθώς δεν ενημερώθηκε σχετικά από την υπηρεσία του ΕΦΚΑ, αλλά ούτε και από την ΑΑΔΕ για την υποχρέωση να υποβάλει τροποποιητική δήλωση για τα δύο αυτά έτη μέχρι την 31/12/2019, ημερομηνία που επικαλείται η Δ.Ο.Υ. στους λόγους απόρριψης του αιτήματός της .
- Επιπλέον από τα εκκαθαριστικά σημειώματα των φορολογικών ετών 2016 και 2017 προκύπτει ότι η φορολογική της υποχρέωση δεν μεταβλήθηκε, αφού δεν προέκυψε επιπλέον φόρος για καταβολή.

Αναφορικά με τις πράξεις επιβολής προστίμου:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παράγραφος 1 του Κ.Φ.Δ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 παράγραφος 1 και αρ. 2 παρ. 1 της Απόφασης ΠΟΛ.1064/2017 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζεται ότι «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ([άρθρο 2](#) του ν. [4174/2013](#)) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της [παρ. 1 του άρθρου 35](#) και στο στ' εδ. της [παρ. 1 του άρθρου 63](#) του Κ.Φ.Δ.....

1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 2§1 της ΠΟΛ 1064/2017: 1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).

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.... 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [3979/2011](#) ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

Επειδή, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή προσβάλλεται, η υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου με ημερομηνία έκδοσης 03-11-2021, η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στις 18/11/2021 με αρ. καταχώρισης και συνεπώς η κοινοποίηση αυτής θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε την 29-11-2021.

Επειδή, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή προσβάλλεται, η υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου με ημερομηνία έκδοσης 03-11-2021, η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στις 23/11/2021 με αρ. καταχώρισης και συνεπώς η κοινοποίηση αυτής θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε την 04-12-2021.

Επειδή, εν προκειμένω, η ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, την 24-05-2023 ήτοι μετά την πάροδο της αποκλειστικής προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί αναφορικά με τις ως άνω πράξεις ως απαράδεκτη.

Αναφορικά με την υπ' αριθμ. πρωτ./09-05-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 63B§1 του ΚΦΔ: 1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος άρθρου, για έναν από τους εξής λόγους:

α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης,

β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

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.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 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....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1068/2018: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορ. έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή»: 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».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 54§1,2 του ΚΦΔ : «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 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,[...]

Επειδή, στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, όπως ίσχυε στις 03-11-2021 που επιβλήθηκαν τα πρόστιμα:

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, η προσφεύγουσα έλαβε μέσα στο έτος 2018 αναδρομικά επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές φορολογητέου ποσού 60,84€ για το φορ. έτος 2016 και 182,52€ για το φορ. έτος 2017 αντίστοιχα.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, υπήρχε ηλεκτρονική πληροφόρηση για τις αναδρομικές αποδοχές της προσφεύγουσας με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλε ο αρμόδιος φορέας, ήτοι το ΕΤΕΑ –ΤΕΑΔΥ και το ΕΦΚΑ, στα δεδομένα των οποίων είχε πρόσβαση η προσφεύγουσα μέσω της εφαρμογής TAXISNET της ΑΑΔΕ. Οι βεβαιώσεις αποδοχών των εργοδοτών – φορέων δεν κοινοποιούνται στον φορολογούμενο σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, καθώς δεν αποτελούν πράξεις που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση, αλλά είναι υποχρεωμένος να τις αναζητήσει ο ίδιος από τους αρμόδιους φορείς, λαμβάνει δε περαιτέρω γνώση από την αναρτημένη πληροφόρηση στην ηλεκτρονική εφαρμογή για την οίκοθεν (από τη Φορολογική Αρχή) υποβολή των φορολογικών δηλώσεων

Επειδή, βάσει της ΠΟΛ 1068/2018 η προσφεύγουσα όφειλε έως την 31/12/2019 να υποβάλει τροποποιητική δήλωση για τα αναδρομικά επικουρικής σύνταξης που έλαβε ανεξάρτητα αν η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης θα προκαλούσε ή όχι μεταβολή στη φορολογική της υποχρέωση. Κατά συνέπεια δεν υφίσταται έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης ούτε αριθμητικό – λογιστικό λάθος που να δικαιολογεί την εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 63B του ΚΦΔ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΑΦΜ**

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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