



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 20 / 02 / 2024

Αριθμός απόφασης: 435

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- 4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **03-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός αρ., Τ.Κ., κατά της με αριθ. /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
- 5. Την με αριθμό /2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Κηφισιάς της οποίας ζητείται η ακύρωση.
- 6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **03-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

Ο προσφεύγων έλαβε ως συνταξιούχος αναδρομικό ποσό κύριας σύνταξης έτους 2016, ποσού 742,56 €, το οποίο αναρτήθηκε με τις βεβαιώσεις αποδοχών του έτους 2020 και θα έπρεπε να το δηλώσει με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης στο έτος που ανάγονταν εμπρόθεσμα μέχρι τις 31-12-2021.

Κατόπιν τούτου, ο προσφεύγων κατέθεσε στις 28-12-2022 την με αριθ. καταχ. /2022 τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2016, δηλώνοντας το ως άνω αναδρομικό ποσό κι εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ. /28-12-2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με χρεωστικό ποσό 956,02 € έναντι προηγούμενου χρεωστικού 647,68 €. Καθώς η εν λόγω δήλωση υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προέβη στην έκδοση της με αριθ. /22-09-2023 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθ. 54 του ΚΦΔ, η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα την 06-10-2023.

Ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθεί η ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου του αρθ. 54 του ΚΦΔ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Η σχετική τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε εμπρόθεσμα.

-Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας – δυσανάλογα μεγάλο το επιβληθέν πρόστιμο σε σχέση με τον προκύψαντα φόρο επί της φορολογητέας ύλης.

-Εσφαλμένη υπαγωγή του προστίμου στην παρ. 2 περ. β' του άρθ. 54 του ΚΦΔ καθώς το φορολογητέο εισόδημα αφορά αναδρομικά συντάξεων έτους 2016 κι όχι εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ή ελεύθεριο επάγγελμα.

-Παραβίαση της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της χρηστής διοίκησης.

-Έλλειψη προηγούμενης ενημέρωσης διοικούμενου – παραβίαση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

-Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλλει φόρους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε το φορολογικό έτος 2016, 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. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«Άρθρο 36 – Παραγραφή

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....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ.4 της Α1118/27-05-2021 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» ορίζεται:

«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, 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 αρχείων (βιβλίων),

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος, [.....]

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 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....

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.».

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης επιβολής προστίμου του αρθ. 54 του ΚΦΔ, προβάλλοντας :

- την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας καθώς και την παραβίαση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης,
- την εσφαλμένη υπαγωγή του προστίμου στην παρ. 2 περ. β' του άρθ. 54 του ΚΦΔ καθώς το φορολογητέο εισόδημα αφορά αναδρομικά συντάξεων έτους 2016 κι όχι εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ή ελεύθεριο επάγγελμα,
- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλλει φόρους.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθ. καταχ./20-06-2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, κατόπιν της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ./20-06-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση με ποσό πληρωμής 613,11 €. Στη συνέχεια καθώς στην «Εικόνα αποδοχών 2017 (Φορολογικό έτος 2017)» προέκυψε αναδρομικό ποσό (396,28 €) κύριας σύνταξης, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθ. καταχ./08-12-2021, 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, κατόπιν της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ./08-12-2021 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, με τελικό χρεωστικό ποσό 647,68 €.

Περαιτέρω στο αρχείο «Εικόνα αποδοχών - επιδοτήσεων 2020 (Φορολογικό έτος 2020)», που αναρτήθηκε στο «taxisnet» για τον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα στην τέταρτη γραμμή, παρέχονταν οι εξής πληροφορίες ανά στήλη:

- ΑΦΜ μισθωτού: «.....»
- Ονοματεπώνυμο Μισθωτού: «.....»
- ΑΦΜ Εργοδότη: «.....»
- Ονοματεπώνυμο Εργοδότη: « (ΙΚΑ)»
- Είδος Αποδοχών: «Αναδρομικά μισθών και πάγιας αντιμισθίας που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται (υποβάλλεται Τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν)»
- Φορολογητέο ποσό: «742,56»
- Έτος Αναφοράς (ΧΡΗΣΗ): «2016»

Ο προσφεύγων προέβη στην υποβολή της με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία υποβολής **28-12-2022**, 2^{ης} τροποποιητικής δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, δηλώνοντας το ως άνω ποσό, μετά την καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής, (**31/12/2021** βάσει της **A1118/2021**) κι εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ./28-12-2022 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση με νέο χρεωστικό ποσό **956,02 €** (διαφορά φόρου από την προηγούμενη εκκαθάριση ποσού **308,34€**). Ως εκ τούτου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. λαμβάνοντας υπόψη την φορολογική εικόνα του προσφεύγοντος κατά το υπό κρίση έτος (επιτηδευσιακά με κύρια δραστηριότητα τις «Λογιστικές υπηρεσίες» την οποία διέκοψε την 31/12/2019) καθώς και την διαφορά φόρου που προσδιορίστηκε κατόπιν της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης (μεγαλύτερη των 100,00 ευρώ) ορθώς επέβαλε το προβλεπόμενο από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής εκδίδοντας την σχετική προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα την **06-10-2023** ήτοι εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της ως άνω δήλωσης (**31/12/2021**) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 36 και 62 του ΚΦΔ. Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του

Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος που βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **03-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./22-09-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

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

Φορολογικό Έτος 2016

Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό καταχώρησης/28-12-2022 τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2016, ως η με αριθ./22-09-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του Κ.Φ.Δ.
(Α.Χ.Κ./22-09-2023 και ΑΤΒ/25-09-2023): Ποσό: **250,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.