



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-12-2024

Αριθμός απόφασης: 2519

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 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 **12/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ:.....**, κατά α)της με αριθμ./**05-04-2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/22, φορολογικού έτους 2015 και β)της από 05-04-2024

έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης .

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

Επί της από **12/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:.....**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (ημερομηνία ηλεκτρονικής κοινοποίησης 14-06-2024) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/**05-04-2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρ.54 του ν. 4987/22, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 250,00€, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2γ του άρθρου 54 του ν.4987/22, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, με αναδρομικά ποσά αποδοχών, τα οποία ο προσφεύγων εισέπραξε κατά το φορολογικό έτος 2016 και η σχετική βεβαίωση εκδόθηκε το έτος 2017.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 05-04-2024 έκθεσης ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως την 21-08-2019 την με αριθμό καταχώρησης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 4.659,13€ έναντι του ποσού φόρου προς καταβολή ύψους 3.878,11€ που είχε προκύψει με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους. Τη διαφορά φόρου που προέκυψε ύψους 781,10€, ο προσφεύγων την κατέβαλε βάσει των διατάξεων του Ν 4611/2019 με 100% απαλλαγή των επιβαρύνσεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ισχυριζόμενος ότι:

1)Η επιβολή του προστίμου θα μπορούσε να είχε ακυρωθεί με την υπαγωγή της οφειλής στις διατάξεις του Ν 4611/2019.

2)Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση της εν λόγω πράξης, καθώς η αφετηρία για τον υπολογισμό της πενταετούς παραγραφής ξεκινά την 31-12-2017 (ημερομηνία μέχρι την οποία όφειλε να υποβληθεί η σχετική τροποποιητική δήλωση).

3) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αόριστη και δεν καθορίζει τα άρθρα και τις παραγράφους της νομικής της βάσης σε ότι αφορά την εκ νέου εξέταση της παράβασης και μάλιστα με μεταγενέστερο νόμο, καθώς και την επιβολή προστίμου ύψους 250,00€, αντί οποιουδήποτε άλλου προβλέπει ο νόμος. Δεν ήταν υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων. Η εφαρμογή του Ν 4987/2022 και η επιβολή του προστίμου αποτελούν μονομερή υπαγωγή της εν λόγω φορολογικής υπόθεσης σε δυσμενέστερο καθεστώς και αντίκειται στα χρηστά συναλλακτικά ήθη.

4) Να ακυρωθεί το δικαίωμα του Δημοσίου να τροποποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις, καθόσον αυτό ισοδυναμεί με επανεξέταση του ιδίου θέματος με άλλη νομιμοποιητική βάση.

Ως προς τη δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη (έκθεση ελέγχου)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν 5104/2024 «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. 5. Μέσα σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση..... 8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, σύμφωνα με τον [Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας](#). Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά σε ειδικές διατάξεις.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 84 του Ν 5104/2024 «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. [4174/2013](#) ([Α` 170](#)) και [4987/2022](#) ([Α` 206](#)) εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017) ορίζεται ότι: «Άρθρο 1. Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας.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. 2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη. Άρθρο 2 Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής. 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.). 2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του,...

Επειδή, με το άρθρο 44 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης ή με την ενημέρωση της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 36 του παρόντος, εφόσον έχει προηγηθεί η υπενθύμιση του άρθρου 63α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77),

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, η πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού,

ι) στην περίπτωση του άρθρου 74, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό,

ια) το πρακτικό εξώδικης επίλυσης φορολογικής διαφοράς που εκδίδεται από την Επιτροπή του [άρθρου 16](#) του ν. [4714/2020](#) (Α' 148).».

Επειδή, από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι, μεταξύ άλλων, η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της Δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, ως εκ τούτου στο πεδίο της ενδικοφανούς προσφυγής εμπίπτουν οι πράξεις που με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρα 63 Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου

Επειδή, στοιχείο της προϋπόθεσης του παραδεκτού, σχετικό με τη φύση της πράξης ως διοικητικής, είναι η άσκηση δημόσιας εξουσίας με την πράξη, δηλαδή, η θέσπιση κανόνα δικαίου, ατομικού (με την ατομική πράξη) ή απρόσωπου (με την κανονιστική πράξη), για την ικανοποίηση συγκεκριμένου δημόσιου σκοπού, στο πλαίσιο μιας έννομης σχέσης που προβλέπεται από τους κανόνες του διοικητικού δικαίου (ΣΤΕ 3588/1987, λειτουργικό κριτήριο), με μόνη τη βούληση του διοικητικού οργάνου, που διατυπώνεται στην πράξη και συνακόλουθα, η εκτελεστότητα της πράξης.

Συνεπώς, δεν προσβάλλονται παραδεκτως με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α)....

στ) *προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...*»(Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος II, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 15η Έκδοση, 2015, σελ. 115 επ.).

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά της από 05-04-2024 έκθεσης ελέγχου επί εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, καθώς αυτή δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη και δεν εντάσσεται στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 72 του ΚΦΔ.

Ως προς την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη (πράξη επιβολής προστίμου)

Επειδή, με το Ν 4987/2022 κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις του Ν 4174/2013, ο οποίος ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2015. Ειδικότερα, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν 4987/2022

«Η κωδικοποίηση αποτελεί πρακτική καλής νομοθέτησης που συντελεί στην εμπέδωση της ασφάλειας του δικαίου ως ειδικότερης έκφρασης του κράτους δικαίου. Η κωδικοποίηση της νομοθεσίας έχει ως αναφορά τις παρ. 6 και 7 του άρθρου 76 του Συντάγματος.».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν.4987/2022, – Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης, όπως ίσχυε το φορολογικό έτος 2019, 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. ».

Επειδή, με το άρθρο 67 του ν.4172/2013 - Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και καταβολή του φόρου του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «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.[...]

7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν».

Επειδή, εξάλλου, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014 και με ημερομηνία 11/12/2014 εγγράφου του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013)», ορίζεται ότι: «3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στην δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενο της.”.

Επειδή, στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1034/2017, ορίζεται ότι: « 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 τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων με αναδρομικές αποδοχές, για τις οποίες η σχετική βεβαίωση εκδόθηκε εντός του έτους 2017, ήταν η 31-12-2017.

Επειδή, στα άρθρα 98 και 104 του Ν 4611/2019 ορίζεται ότι

« Άρθρο 98.

Οφειλές που υπάγονται στη ρύθμιση, πλήθος δόσεων, απαλλαγές τόκων και προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής

1. Βεβαιωμένες οφειλές στις Δ.Ο.Υ., τα Ελεγκτικά Κέντρα και τα Τελωνεία, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#), Α' 170), τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. [356/1974](#), Α' 90, Κ.Ε.Δ.Ε.), τον Εθνικό Τελωνειακό Κώδικα (ν. [2960/2001](#), Α' 265) και τον Ενωσιακό Τελωνειακό Κώδικα (Καν. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου) δύνανται να ρυθμίζονται με καταρχήν άπαξ απαλλαγή ποσοστού δέκα τοις εκατό (10%) από τους τόκους και προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής που τις επιβαρύνουν κατά την ημερομηνία της αίτησης για υπαγωγή.....

Α. Φυσικά πρόσωπα:

θθ) σε περίπτωση που ο οφειλέτης εξοφλήσει εφάπαξ την οφειλή του, χορηγείται απαλλαγή τόκων και προσαυξήσεων κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

Άρθρο 104.

Ευεργετήματα από την υπαγωγή στη ρύθμιση

Η υπαγωγή και συμμόρφωση στη ρύθμιση παρέχει στον οφειλέτη τα ακόλουθα ευεργετήματα:

α) χορηγείται αποδεικτικό ενημερότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. [4174/2013](#),

β) αναβάλλεται η εκτέλεση της ποινής του άρθρου 25 του ν. [1882/1990](#) ή, εφόσον άρχισε η εκτέλεσή της, διακόπτεται. Κατά το χρονικό διάστημα ισχύος της ρύθμισης αναστέλλεται η παραγραφή του ποινικού αδικήματος, κατά παρέκκλιση των χρονικών περιορισμών του άρθρου 113 του Ποινικού Κώδικα και

γ) αναστέλλεται η λήψη αναγκαστικών μέτρων και η συνέχιση της διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης επί απαιτήσεων, κινητών και ακινήτων.....».

Επειδή, στην παράγραφο 5 του άρθρου 62 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «.... Για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 και τις λοιπές παραβάσεις του Κώδικα, η απόσβεση του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου υπολογίζεται από το τέλος του έτους διαπίστωσης της παράβασης.».

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 των παρ.1 και 1^Α 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, 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,.....

Τα πρόστιμα του παρόντος δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής: α)..... 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, ο προσφεύγων έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2016 αναδρομικές αποδοχές κύριας σύνταξης που ανάγονται στο φορολογικό έτος 2015 και η σχετική βεβαίωση εκδόθηκε εντός του έτους 2017. Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις ο προσφεύγων όφειλε να υποβάλλει εμπρόθεσμα, τη σχετική τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 έως την 31-12-2017.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως την 21-08-2019, τη με αριθμό καταχώρησης 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015. Τη διαφορά φόρου ύψους 781,02€ που προέκυψε κατά την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, ο προσφεύγων κατέβαλε εφάπαξ και απαλλάχθηκε από τόκους και προσαυξήσεις, εντασσόμενος στις ευνοϊκές διατάξεις του Ν 4611/2019.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η τυχόν επιβολή του προστίμου θα μπορούσε να είχε ακυρωθεί με την υπαγωγή της οφειλής στις διατάξεις του Ν 4611/2019. Ωστόσο, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι στα ευεργετήματα της υπαγωγής στις διατάξεις του Ν 4611/2019 δεν περιλαμβάνεται η μη έκδοση προστίμων διαδικαστικών παραβάσεων και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση της υπό κρίση πράξης επιβολής προστίμου έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν 4987/2022, η απόσβεση του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου υπολογίζεται από το τέλος του έτους διαπίστωσης της παράβασης. Δεδομένου ότι η διαπίστωση της παράβασης της εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό καταχώρησης 178351 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, πραγματοποιήθηκε με την υποβολή της, ήτοι την 21-08-2019. Συνεπώς, η πενταετής προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου ξεκινά στο τέλος του έτους 2019 και ολοκληρώνεται την 31-12-2024. Δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε την 05-04-2024, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αλλά και η ίδια η προσβαλλόμενη πράξη, περιέχουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία, όπως ορίζονται στις σχετικές διατάξεις, Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί αοριστίας της προσβαλλόμενης πράξης είναι αβάσιμος, καθώς είναι σε γνώση του προσφεύγοντα τα στοιχεία που αναφέρει.

Επειδή, η με αριθμό καταχώρησης 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015 υποβλήθηκε προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικά ποσά κύριας σύνταξης που ο προσφεύγων έλαβε το έτος 2016, αλλά αφορούσαν το έτος 2015.

Επειδή, η εν λόγω τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε εκπρόθεσμα την 21-08-2019 και συνεπώς ορθά επιβλήθηκε πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής, όμως, δεδομένου ότι αυτή αφορούσε εισοδήματα του προσφεύγοντα που εισέπραξε βάσει της ιδιότητάς του ως συνταξιούχος, εκ παραδρομής εκδόθηκε κατ'εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4987/2022 αντί του προστίμου που προβλέπεται στην περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4987/2022.

Επειδή οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο

σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από **12/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:.....**, και ειδικότερα:

- 1) τη μερική αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής ως προς την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη και την τροποποίησή της,
- 2) την απόρριψη ως απαράδεκτης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ως προς τη δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

	Βάση Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ...../05-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.2β Ν 4987/2022	250,00€	100,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.