



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/06/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: e274

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10  
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη  
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240  
e-mail : ded.thess@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 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 06/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ:

....., κατά: α) της υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../31.01.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (αρ. δήλωσης ...../2023), με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, β) καθ' ερμηνεία της ενδικοφανούς προσφυγής, της υπ' αριθ. ....../2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Με την υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../31.01.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (αρ. δήλωσης ...../2023) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, που εκδόθηκε με βάση τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, προέκυψε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό φόρου 564,31€, έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 408,72€.

Με την υπ' αρ. ....../2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 100,00€, λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Από τα αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών που απέστειλε ηλεκτρονικά, κατά το έτος 2020, η ΔΕΗ ΑΕ (ΑΦΜ .....), διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εισέπραξε στο έτος 2019 αναδρομικές αποδοχές προηγούμενων ετών και συγκεκριμένα του έτους 2016, ύψους 468,66€. Για το ανωτέρω ποσό ο προσφεύγων δεν υπέβαλε, ως όφειλε έως τις 31/12/2020, τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους 2016. Κατόπιν τούτου, η αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος αρχή, Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, προέβη σε εκκαθάριση (οίκοθεν) τροποποιητικής δήλωσης (υπαιτιότητας του φορολογούμενου) φορολογικού έτους 2016 και στην φορολόγηση των ως άνω αναδρομικών αποδοχών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι

είναι άδίκη η επιβολή του επειδή το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση υπερβαίνει το ποσό των 100,00€.

**Επειδή**, στις διατάξεις του άρθρου 18 του ΚΦΔ ορίζεται: «1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία...».

**Επειδή**, στις διατάξεις του άρθρου 19 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση...».

**Επειδή**, στο Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014/11.12.2014 διευκρινιστικό έγγραφο της ΓΓΔΕ αναφέρεται ότι: «...3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη 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 περιεχόμενό της...».

**Επειδή**, με την παρ. 4 του άρθρου 4 της Α.1070/2020 (ΦΕΚ Β' 1267) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2019, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή, ορίζεται ότι: «...Για τις 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, αυτές παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων...».

**Επειδή**, με το άρθρο 54 του ΚΦΔ 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 υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α´

της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α' β' γ' δ' στ' και ιγ' της παρ. 1, 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),... Τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ...».

**Επειδή**, με την εγκύκλιο Ε.2053/2022 ερμηνεύθηκαν οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 77 του ν.4916/2022 και διευκρινίστηκε ότι: «Η εγκύκλιος αφορά στα φυσικά πρόσωπα που υποβάλλουν εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, στις περιπτώσεις που το επιπλέον προς καταβολή ποσό, σε σχέση με την αρχική δήλωση, δεν υπερβαίνει τα εκατό (100) ευρώ. 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Α'170), εφεξής ΚΦΔ, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 77 του Ν.4916/2022 (Α' 65) και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 28/03/2022 (σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου), τα πρόστιμα του άρθρου 54 δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ... 11. Οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται μόνο για τις περιπτώσεις που έχει υποβληθεί εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση από τον φορολογούμενο, επομένως δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση έκδοσης πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32 ΚΦΔ, μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών και πραγματοποίηση διασταυρώσεων (εγκύκλιος Ε.2162/13.10.2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ)...».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων εισέπραξε στο έτος 2019 αναδρομικές αποδοχές προηγούμενων ετών και συγκεκριμένα του έτους 2016, ύψους 468,66€, που συμπεριλήφθηκαν στην εκδοθείσα κατά το έτος 2020 βεβαίωση αποδοχών του οικείου φορέα. Για το ανωτέρω ποσό ο προσφεύγων δεν υπέβαλε, ως όφειλε έως τις 31/12/2020, τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους 2016. Ως εκ τούτου, ορθά ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της υπ' αριθ. ....../2023

προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ και στην επιβολή της κύρωσης των παρ. 1<sup>β</sup> και 2<sup>β</sup> του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ήτοι 100,00€. Σε κάθε περίπτωση, η καταλογισθείσα παράβαση είναι τυπική, ήτοι στοιχειοθετείται ανεξαρτήτως υπαιτιότητας και τυχόν νομικής πλάνης του φορολογούμενου, το δε πρόστιμο επιβάλλεται από τη Φορολογική Διοίκηση εξεταζόμενης μόνον της πραγμάτωσης της αντικειμενικής υπόστασης της παράβασης (πρβλ. ΣτΕ 1188/2010, 477/2009, 1253/1992).

**Επειδή**, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

**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 παρ. 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**, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται για την έτερη προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ...../06.02.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ: .....

**Φορολογική υποχρέωση καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο βάσει της παρούσας απόφασης**

**Φορολογικό έτος 2016**

**Χρεωστικό Ποσό: 564,31€**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../31.01.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ (Α.Χ.Κ. ..../3).

**Η υπ' αριθ. ..../2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ**

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 <sup>β</sup> και 2 <sup>β</sup> ΚΦΔ	100,00€
---	---------

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.