



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 1816/29-07-2021

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 και ημερομηνία 23/10/2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ4738Β/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 30/08/2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016), με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Α.1049/05-03-2021 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ984Β/12-03-2021).

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **12/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** του κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά:

των με αριθμούς ειδοποίησης

...../13-10-2020 ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής, με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2012,

...../13-10-2020 ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής, με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2013 και

...../13-10-2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής, με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2014 και

της με αριθμό

...../13-10-2020 πράξης επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής για το οικονομικό έτος 2014.

6. Τα ως άνω ενιαία εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου, την ως άνω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και την ως άνω πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

8. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **12/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** του **Κ.** του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **ασκήθηκε εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με το με αριθμό ειδοποίησης/13-10-2020 **ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής για το **οικονομικό έτος 2012** –εκδοθέντος κατόπιν της με αριθμό καταχώρησης **πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** του προσφεύγοντος για το εν λόγω οικονομικό έτος– προέκυψε **χρεωστικό ποσό 451,71 €** (στο οποίο περιλαμβάνεται πρόσθετος φόρος ποσού 12,33 € λόγω εκπροθέσμου για τον προσφεύγοντα), έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού 415,46 €.

2. Με το με αριθμό ειδοποίησης/13-10-2020 **ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής για το **οικονομικό έτος 2013** –εκδοθέντος κατόπιν της με αριθμό καταχώρησης **πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** του προσφεύγοντος για το εν λόγω οικονομικό έτος– προέκυψε **χρεωστικό ποσό 1.044,15 €** (στο οποίο περιλαμβάνεται πρόσθετος φόρος ποσού 220,96 € λόγω εκπροθέσμου για τον προσφεύγοντα), έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού 374,60 €.

3. Με την με αριθ. ειδοποίησης/13-10-2020 **πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής για το **οικονομικό έτος 2014** –εκδοθείσας κατόπιν της με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/02-10-2020 **πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** του προσφεύγοντος για το εν λόγω οικονομικό έτος– προέκυψε **χρεωστικό ποσό 922,54 €** (στο οποίο περιλαμβάνεται πρόσθετος φόρος ποσού 110,90 € λόγω εκπροθέσμου για τον προσφεύγοντα), έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού 388,77 €.

4. Με την με αριθμό/13-10-2020 **πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής για το **οικονομικό έτος 2014**, επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, **πρόστιμο ποσού 100,00 €**, για **εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** για το εν λόγω οικονομικό έτος.

Ο προσφεύγων **Κ.** του με **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης **12/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν τα ανωτέρω προσβαλλόμενα ενιαία εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος, η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, άλλως να επαναπροσδιοριστεί ο κύριος φόρος εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014 χωρίς τον πρόσθετο φόρο (ή, έστω, με τον πρόσθετο φόρο σε ποσοστό 20% επί της διαφοράς του κύριου φόρου που προκύπτει από την εκκαθάριση των πρώτων τροποποιητικών δηλώσεων για τα οικονομικά έτη 2012 – 2014, όπως προβλέπεται στην περίπτωση νέου συνταξιούχου), προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Κατά το έτος 2014 είχε λάβει αναδρομικές αποδοχές επικουρικής σύνταξης που αφορούσαν στα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014. Το επόμενο έτος 2015, όταν έπρεπε να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα εν λόγω οικονομικά έτη προκειμένου να δηλωθούν οι αναδρομικές αποδοχές, δεν είχαν συμπεριληφθεί τα σχετικά ποσά στην βεβαίωση αποδοχών του έτους 2014, ούτε είχαν αναρτηθεί ηλεκτρονικώς στην εικόνα αποδοχών του για το φορολογικό έτος 2014 και, συνεπώς, δεν υπήρχε δυνατότητα να δηλωθούν τα συγκεκριμένα εισοδήματα. Την 01/10/2020 έλαβε μήνυμα από την Α.Α.Δ.Ε. ότι όφειλε να υποβάλει τις ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις εντός δεκαπέντε (15) ημερών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, σε διαφορετική δε περίπτωση θα του επιβάλλονταν –συνεπεία του νόμου– πρόσθετες επιβαρύνσεις. Ακολουθώντας τις οδηγίες του μηνύματος, υπέβαλε άμεσα τις πρώτες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014 στις οποίες συμπεριέλαβε τις ανωτέρω αναδρομικές φορολογητέες αποδοχές με τον αναλογούντα και παρακρατηθέντα φόρο.

2. Για τις αναδρομικές αποδοχές της επικουρικής σύνταξης του που αφορούσαν στα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014 και καταβλήθηκαν κατά το έτος 2014, έχει επέλθει παραγραφή λόγω παρέλευσης πενταετίας (άρθρο 84 παρ. 1 του Ν.2238/1994).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 (Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης) παρ. 1 εδ. πρώτο του Ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ151Α/16-09-1994), όπως ίσχυαν για το οικονομικό έτος 2012, ορίζεται ότι
«1. Κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 (Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης) παρ. 1 εδ. πρώτο του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυαν για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014, ορίζεται ότι
«1. Κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, ανεξάρτητα από το αν υπόκειται ή όχι σε φόρο, έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση εφόσον έχει συμπληρώσει το δέκατο όγδοο (18ο) έτος της ηλικίας του, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 5».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 (Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου) παρ. 4 της ΠΟΛ.1088/17-04-2015 Απόφασης της Γενικής Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ763Β/30-04-2015), με θέμα «1. Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014 με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου και καταβολή του φόρου. 2. Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2014, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτήν.», ορίζεται ότι

«4.
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 οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014 για αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2014– συντάξιμες αποδοχές, ήταν η **31/12/2015**.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παρ. 1 και παρ. 3 περ. α) και β) του Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 3 με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ. 2 του Ν.4512/2018 (ΦΕΚ5Α/17-01-2018) και ισχύουν από την 17/01/2018, ορίζεται ότι

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στην Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

3.

α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από την Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου **Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014** και

ημερομηνία 11/12/2014 εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων 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).», αναφέρεται 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 περιεχόμενό της.».

Επειδή, στην ΠΟΛ.1114/22-07-2016 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).», αναφέρεται ότι

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στην Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ. 1). Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από την Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης (παρ. 3).

2. Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την με αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της Υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.:

α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της παρ. 1 του άρθρου 62 του Ν.2238/1994 προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την παρ. 4 του άρθρου 64 του Ν.2238/1994 ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στην μείωση των υποχρεώσεών του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και, συνακολούθως, επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στην σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001 κ.ά.) και, ως εκ τούτου, η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣτΕ 3788/2005). Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο την δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και την δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στην σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.

γ)».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 (Προσδιορισμός φόρου) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μία ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογουμένου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτήν, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,
- β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,
- γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και
- δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 (Διοικητικός προσδιορισμός φόρου) παρ. 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 (Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«.....
Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνον εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.
.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) παρ. 54 περ. α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 5 του Ν.4701/2020 (ΦΕΚ128Α/30-06-2020), ορίζεται ότι

«54.

α) Για αναδρομικά εισοδήματα από συντάξεις που αφορούν τα φορολογικά έτη 2014 έως και 2017, ανάγονται σε έτος άλλο από εκείνο στο οποίο εισπράχθηκαν και καταβλήθηκαν από 01/01/2015 έως και 31/12/2018, για τα οποία εκδίδεται:

αα) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση εκπρόθεσμη αρχική δήλωση που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο ή με βάση στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32, ή

αβ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης, σύμφωνα με το άρθρο 34,

το άρθρο 54 δεν εφαρμόζεται και οι τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53 δεν μπορούν να υπερβούν το 20% του κυρίου φόρου που προσδιορίζεται με την πράξη, εφόσον πρόκειται για το πρώτο έτος καταβολής σύνταξης, η οποία έγινε καθυστερημένα από τον οικείο ασφαλιστικό φορέα.

Σε περίπτωση που τα ανωτέρω εισοδήματα καταβλήθηκαν αναδρομικά από την 01/01/2014 έως και τις 31/12/2018 και ανάγονται σε χρήσεις έως και τις 31/12/2013, εφαρμόζεται το πρώτο εδάφιο της παρ. 18, οι επιβαλλόμενες κυρώσεις δεν δύναται να υπερβούν το 20% του κυρίου φόρου που προσδιορίζεται κατά την έκδοση της πράξης και το άρθρο 54 δεν εφαρμόζεται.

Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για πράξεις διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδονται από την 01/01/2020.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 (Πρόστιμα) παρ. 1 εδ. πρώτο και δεύτερο του Ν.2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στην φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ179Α/11-09-1997), όπως ίσχυαν για το οικονομικό έτος 2014, ορίζεται ότι

«1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται, για κάθε παράβαση, σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) παρ. 19 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«19. Για την υποβολή, μετά την 01/01/2014, εκπροθέσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν περιόδους έως την 31/12/2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 παρ. 1 εδάφιο 1 του Ν.2523/1997, με τον περιορισμό το καταβλητέο σε κάθε μία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο στο άρθρο 54 παρ. 2 περίπτωση α) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι «1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την 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,
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».

Επειδή, ο προσφεύγων είχε υποβάλει εμπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, τις αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014, στις οποίες δεν δηλώθηκαν αποδοχές επικουρικής σύνταξης. **Σύμφωνα με την ηλεκτρονικώς αναρτηθείσα – πριν από την 31/12/2015– εικόνα αποδοχών του για το φορολογικό έτος 2014, είχε λάβει, κατά το έτος 2014, για πρώτη φορά, αναδρομικές αποδοχές επικουρικής σύνταξης για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014,** για τις οποίες δεν είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως –έως την 31/12/2015– τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Από τα διαλαμβανόμενα στον φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι, με το από 01/10/2020 ηλεκτρονικό μήνυμα της Α.Α.Δ.Ε. στον προσωπικό του λογαριασμό στο “TAXISnet”, ο προσφεύγων κλήθηκε να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014, προκειμένου να δηλωθούν οι ανωτέρω αναδρομικώς καταβληθείσες φορολογητέες αποδοχές επικουρικής σύνταξης. Περαιτέρω, με το εν λόγω μήνυμα, έγινε γνωστό στον προσφεύγοντα ότι εφόσον πρόκειται για το πρώτο έτος καταβολής σύνταξης που συντελέστηκε καθυστερημένα από τον οικείο ασφαλιστικό φορέα, οι επιβαλλόμενες κυρώσεις (πρόσθετος φόρος) δεν δύνανται να υπερβούν το 20% του κύριου φόρου που προσδιορίζεται και, επιπλέον, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 κατά την έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου από την 01/01/2020 και έπειτα. Σε περίπτωση δε που έως την 31/10/2020 δεν υποβάλλονταν οι ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις, η αρμόδια για την φορολογία του Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής θα προέβαινε σε νέα εκκαθάριση της τελευταίας υποβληθείσας φορολογικής του δήλωσης, συμπεριλαμβάνοντας τα ως άνω μη δηλωθέντα εισοδήματα και σε έκδοση πράξης επιβολής προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης.

Επειδή, ο προσφεύγων, εντός της ανωτέρω ταχθείσας προθεσμίας της 31/10/2020, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής τις ακόλουθες πρώτες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014, στις οποίες συμπεριέλαβε τις ως άνω αναδρομικώς καταβληθείσες φορολογητέες αποδοχές επικουρικής σύνταξής του:

1. Την με αριθμό για το οικονομικό έτος 2012, βάσει της οποίας εκδόθηκε –από τον Προϊστάμενο της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.– το με αριθμό ειδοποίησης/13-10-2020 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, με χρεωστική διαφορά ποσού 36,25 €.
2. Την με αριθμό για το οικονομικό έτος 2013, βάσει της οποίας εκδόθηκε –από τον Προϊστάμενο της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.– το με αριθμό ειδοποίησης/13-10-2020 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, με χρεωστική διαφορά ποσού 669,55 €.
3. Την με αριθμό/02-10-2020 για το οικονομικό έτος 2014, βάσει της οποίας εκδόθηκε –από τον Προϊστάμενο της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.– η με αριθμό ειδοποίησης/13-10-2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με χρεωστική διαφορά ποσού 533,77 €.

Επειδή, περαιτέρω, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής εκδόθηκε η με αριθμό/13-10-2020 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) για το οικονομικό έτος 2014, με την οποία επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού

100,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή της ανωτέρω πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω οικονομικό έτος, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β) του Ν.4174/2013 που επισύρει το συγκεκριμένο πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. β) του ίδιου νόμου.

Επειδή, ο προσφεύγων οικειοθελώς και αυτοβούλως υπέβαλε τις ανωτέρω πρώτες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014, δηλώνοντας σε αυτές, κατ' αναγωγή για κάθε οικονομικό έτος, τις αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2014– φορολογητέες αποδοχές της επικουρικής σύνταξής του, όπως αυτές ήταν αναρτημένες ηλεκτρονικώς στην εικόνα αποδοχών του για το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, ωστόσο, ο πρόσθετος φόρος που προέκυψε με την έκδοση των ενιαίων εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος (με βάση τις πρώτες τροποποιητικές δηλώσεις για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013) και του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση για το οικονομικό έτος 2014) δεν προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις ευνοϊκές για τον προσφεύγοντα διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 54 περ. α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, περαιτέρω, αναφορικά με την με αριθμό/13-10-2020 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) για το οικονομικό έτος 2014, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. πρώτο και δεύτερο του Ν.2523/1997 και του άρθρου 72 παρ. 19 του Ν.4174/2013, πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης επιβάλλεται μόνον στις περιπτώσεις που –από την εκκαθάριση της δήλωσης– δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου. Επιπροσθέτως, στο από 01/10/2020 μήνυμα της Α.Α.Δ.Ε. προς τον προσφεύγοντα, αναφέρεται ότι στην περίπτωση που υποβάλει αυτοβούλως τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 περί εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικών δηλώσεων.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **12/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** του κ. **του** με **Α.Φ.Μ.:** και:

1.

Την τροποποίηση των προσβαλλόμενων με αριθμούς ειδοποίησης

α)/13-10-2020 **ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής για το **οικονομικό έτος 2012**,

β)/13-10-2020 **ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής για το **οικονομικό έτος 2013** και

γ)/13-10-2020 **πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής για το **οικονομικό έτος 2014**,

αποκλειστικώς και μόνον ως προς τον πρόσθετο φόρο λόγω εκπροθέσμου που θα πρέπει να προσδιοριστεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 72 παρ. 54 περ. α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήτοι στο 20% της διαφοράς του κύριου φόρου.

2.

Την **ακύρωση** της προσβαλλόμενης με αριθμό/13-10-2020 πράξης επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής για το **οικονομικό έτος 2014**.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Οικονομικά έτη 2012 – 2014

Επαναπροσδιορισμός του φόρου εισοδήματος σύμφωνα με το διατακτικό της παρούσας.

2. Οικονομικό έτος 2014

Η με αριθμό/13-10-2020 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, ως ακολούθως:

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. β) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου (χρεωστικής) (αριθμός δήλωσης/02-10-2020)	100,00	<u>0,00</u>

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.