



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604538

Email: ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 29-10-2021

Αριθμός απόφασης: 3677

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738/τ. Β'/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. (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27-04-2017).

δ. της παρ. 4 του άρθρου 6 «Ρυθμίσεις για παράταση ή αναστολή προθεσμιών του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» της από 30-03-2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Π.Ν.Π.) (ΦΕΚ 75/τ. Α'/30-03-2020), όπως κυρώθηκε με το Ν. 4684/2020 (ΦΕΚ 86/τ. Α'/25-04-2020), καθώς και της με αριθμό Α. 1049/05-03-2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 984/τ. Β'/12-03-2021), καθώς και των με αριθμούς Α. 1273/14-12-2020 (ΦΕΚ 5597/τ. Β'/21-12-2020), Α. 1241/29-10-2020 (ΦΕΚ 4804/τ. Β'/30-10-2020) και Α. 1215/25-09-2020 (ΦΕΚ 4254/τ. Β'/30-09-2020) ομοίων Κοινών Αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 18-02-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός αρ., Τ.Κ., κατά του με αριθμό τριπλότυπου βεβαίωσης/2021 (και με ταυτότητα οφειλής) επιβληθέντος και βεβαιωθέντος σε βάρος του προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-02-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Την 23-12-2020, ο προσφεύγων και η σύζυγός του, ΤΟΥ, Α.Φ.Μ., υπέβαλαν από κοινού εκπρόθεσμα τη με αριθμό/2020 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, η οποία ήταν προσυμπληρωμένη συμπεριλαμβάνουσα στον κωδικό 302 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κ.λπ.» πρόσθετο ποσό ύψους 1.043,50€, στον κωδικό 314 «Φόρος που αναλογεί σε μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ. (περ. 1, 2, 3 και 4)» πρόσθετο ποσό ύψους 208,69€ και στον κωδικό 316 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ. (περ. 1, 2, 3 και 4)» πρόσθετο ποσό ύψους 205,56€, τα οποία αφορούσαν πρόσθετες αποδοχές της συζύγου, ΤΟΥ, τις οποίες η τελευταία είχε λάβει κατά το έτος 2016 από το Ι.Κ.Α. (Α.Φ.Μ.).

Όπως προκύπτει από τις σχετικές καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) βρίσκονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, την 12-01-2021 βεβαιώθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού ύψους 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' και παρ. 2 περ. β' του Ν. 4174/2013, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της προαναφερθείσας με αριθμό/2020 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, καθώς, όπως προκύπτει από τη με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου [εισοδήματος φυσικών προσώπων (Φ.Ε.Φ.Π.)] του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων φορολογικού έτους 2016, η οποία εκδόθηκε την 22-02-2021, κατόπιν υποβολής της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, εκτύπωση της οποίας (πράξης) βρίσκεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του, αφενός από την εν λόγω τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου (χρεωστικό ποσό), αφετέρου ούτε ο προσφεύγων, ούτε η σύζυγός του, ήταν υπόχρεοι τήρησης λογιστικών βιβλίων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του ανωτέρω επιβληθέντος και βεβαιωθέντος σε βάρος του προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων φορολογικού έτους 2016, ισχυριζόμενος ότι:

Την 23-05-2017, κατά την οποία υπέβαλε, από κοινού με τη σύζυγό του, εμπρόθεσμα τη με αριθμό/2017 αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δεν υπήρχε στις βεβαιώσεις αποδοχών της συζύγου του το ως άνω ποσό πρόσθετων αποδοχών από το Ι.Κ.Α. ύψους 1.043,50€. Εν συνεχεία, το Δεκέμβριο του 2020, στην προσπάθειά του να υποβάλει εμπρόθεσμα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, προκειμένου να δηλώσει αναδρομικές αποδοχές του, τις οποίες εισέπραξε στο έτος 2019 (με έτος έκδοσης βεβαίωσης αποδοχών το 2020), αλλά αφορούσαν στο έτος 2016, του εμφανίστηκε μήνυμα ότι έχει τροποποιηθεί το αρχείο αποδοχών για το φορολογικό έτος 2016 λόγω πρόσθετων αποδοχών της συζύγου του, του (Α.Φ.Μ.) από το Ι.Κ.Α. (Α.Φ.Μ.), με αποτέλεσμα να πρέπει πρώτα να υποβληθεί η τροποποιητική δήλωση με τις ανωτέρω τροποποιημένες (πρόσθετες) αποδοχές, με πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής (ενώ το σχετικό αρχείο αναρτήθηκε στην Α.Α.Δ.Ε. μετά την υποβολή της εκπρόθεσμης αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016) και μετά να υποβληθεί εμπρόθεσμα η αντίστοιχη τροποποιητική δήλωση για τις αναδρομικές αποδοχές του. Ωστόσο, για την τροποποίηση του αρχείου αποδοχών για το (φορολογικό) έτος 2016, η οποία αφορούσε τις ως άνω πρόσθετες αποδοχές της συζύγου του έτους 2016 από το Ι.Κ.Α., ουδέποτε ενημερώθηκαν η σύζυγός του ή ο ίδιος από το τελευταίο ότι άλλαξε το αρχείο αποδοχών της φορολογικής τους δήλωσης, ούτε με e-mail, ούτε μέσω Α.Α.Δ.Ε. από την e-κοινοποίηση, ούτε η σύζυγός του (και επομένως και ο ίδιος) έχει λάβει βεβαίωση των πρόσθετων αυτών αποδοχών από το Ι.Κ.Α.. Ως εκ τούτου, η με αριθμό/2020 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 υποβλήθηκε εκπρόθεσμα χωρίς υπαιτιότητα του προσφεύγοντος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 «Ορισμοί» του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως αυτές ίσχυαν για το κρινόμενο φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως:

- α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε.,
β) ...».*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως αυτές ίσχυαν για το κρινόμενο φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18^ο 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. ...

2. ...

3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30^η Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. ...

4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα

καθενός συζύγου. ... Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος ... και για τα εισοδήματα της συζύγου του ...

5. ...

6. ...

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, με τις διατάξεις της παρ. 23 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 67 τίθεται σε ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου 2015. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του Ν. 4174/2013, όπως αυτές ίσχυαν για το κρινόμενο φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

Εκπρόθεσμη 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.

2. Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα ορίζονται:

α) η μορφή των φορολογικών δηλώσεων,

β) οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στη φορολογική δήλωση και τα τυχόν συνοδευτικά έγγραφα αυτής,

γ) ο τρόπος υποβολής.

...».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1094/28-06-2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013» (ΦΕΚ Β' 2239/29-06-2017) αναφέρεται ότι:

«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 17^η Ιουλίου 2017.

2. ...

3. ...».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1106/14-07-2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013» (ΦΕΚ Β' 2437/17-07-2017) αναφέρεται ότι:

«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013, η οποία παρατάθηκε με την ΠΟΛ. 1094/2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 17-07-2017, παρατείνεται μέχρι την 21^η Ιουλίου 2017.

2. ...

3. ...».

Επειδή, εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Ορισμοί» του Ν. 4174/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία (συν)υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του της ως άνω με αριθμό/2020 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (23-12-2020), ορίζεται ότι:

«Για τους σκοπούς του Κώδικα, ισχύουν οι έννοιες των όρων, όπως εκάστοτε ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εκτός αν τους αποδίδεται ρητώς διαφορετική έννοια στον Κώδικα. Οι παρακάτω ορισμοί ισχύουν για τους σκοπούς του Κώδικα:

α) ως «φορολογούμενος» νοείται:

αα. κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλλει φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα ή έχει οποιαδήποτε άλλη φορολογική υποχρέωση ή

ββ. ...,

β) ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του Ν. 4174/2013, όπως αυτές ίσχυαν για το κρινόμενο φορολογικό έτος, 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, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1025/21-02-2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2016» (ΦΕΚ Β' 618/28-02-2017) αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 1

Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του Ν. 4172/2013, πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες στα οποία έγινε

παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και το φόρο που παρακρατήθηκε. Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις εισοδημάτων για τα οποία δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 7 όταν δικαιούχος των εισοδημάτων για τα οποία δεν προβλέπεται παρακράτηση είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπού νομικού προσώπου.

...

Άρθρο 5

Τρόπος υποβολής των στοιχείων

1. Τα στοιχεία που προβλέπεται να περιλαμβάνονται στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα φορολογικού έτους 2016, ο φόρος που παρακρατήθηκε επί αυτών, καθώς και το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 και του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013, υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (TAXISnet) και ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων και από τον τρόπο ενημέρωσης τους (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα).

2. Οι Δημόσιες Υπηρεσίες, τα Ν.Π.Δ.Δ. την υπηρεσία των οποίων ασκεί το Δημόσιο και γενικά όποιος παρακρατεί φόρο υποβάλλουν υποχρεωτικά τα παραπάνω στοιχεία της παραγράφου 1.

Για την υποβολή αρχείου συντάξεων αρμόδιος φορέας είναι αποκλειστικά και μόνο η Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης (Η.ΔΙ.Κ.Α.) για όσα ταμεία ασκεί την εποπτεία.

Το αρχείο αμοιβών από εργόσημο υποβάλλεται αποκλειστικά και μόνο από τους αρμόδιους ασφαλιστικούς φορείς ΙΚΑ και ΟΓΑ.

Για τους φορείς του Δημοσίου επισημαίνεται, ότι τυχόν διορθωτικές ή τροποποιητικές δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο από τον ίδιο εκκαθαριστή, που έχει υποβάλλει τη σχετική αρχική δήλωση.

...

Άρθρο 6

Διαδικασία υποβολής των στοιχείων

1. Η υποβολή των στοιχείων που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 5 της παρούσας πραγματοποιείται με την αποστολή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (TAXISnet).

2. Οι υπόχρεοι μπορούν, για τη δημιουργία των κατάλληλων αρχείων, να χρησιμοποιούν τις αντίστοιχες εφαρμογές του TAXISnet.

Άρθρο 7

Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής

...

3. Με την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου δεν εξαντλείται η υποχρέωση των εργοδοτών ασφαλιστικών φορέων σχετικά με τις βεβαιώσεις όλων των εισοδημάτων, αλλά απαιτείται η χορήγηση βεβαιώσεων προς τους δικαιούχους σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Ο χρόνος χορήγησης της βεβαίωσης είναι ο ίδιος με τον χρόνο υποχρέωσης υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου.

...

Άρθρο 8

Ημερομηνία υποβολής

1. Για το φορολογικό έτος 2016 ως καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής ορίζεται η 31^η Μαρτίου 2017. Ειδικά για τις περιπτώσεις καταβολής μερισμάτων σε φυσικά πρόσωπα από νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με απλογραφικά βιβλία, ως καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής ορίζεται η 30^η Ιουνίου 2017.

2. Ως ημερομηνία υποβολής, κατά την ηλεκτρονική υποβολή, θεωρείται η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρισης αυτών στο σύστημα υποβολής των σχετικών βεβαιώσεων του TAXISnet με αυτόματη απόδοση στον αποστολέα υπόχρεο μοναδικού αριθμού καταχώρισης.

...».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1034/07-03-2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή» (ΦΕΚ Β' 759/09-03-2017) αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 1

Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013, ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις.

Οι ίδιες ημερομηνίες ισχύουν και για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν σε εξαιρετικές περιπτώσεις σε χειρόγραφη μορφή στις Δ.Ο.Υ..

Οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου.

...

Άρθρο 4

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

...

2. Είναι υποχρεωτική η αναγραφή όλων των εισοδημάτων των υπόχρεων, ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και των απαλλασσόμενων από το φόρο εισοδημάτων. Για τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος.

Με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλονται στη Δ.ΗΛΕ.Δ., με τις αποφάσεις ΠΟΛ. 1025/2017 και ΠΟΛ. 1033/28-01-2014, όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ. 1054/02-03-2015 και ΠΟΛ. 1260/03-12-2015, είτε προσυμπληρώνονται ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων (όπως από μισθωτές υπηρεσίες, συντάξεις κ.λπ.) και οι παρακρατηθέντες φόροι στους αντίστοιχους κωδικούς των πινάκων της δήλωσης, είτε οι φορολογούμενοι ενημερώνονται μέσω πίνακα για τα ποσά των εισοδημάτων τους και των παρακρατηθέντων φόρων, καθώς και λοιπών στοιχείων της δήλωσης (π.χ. δάνεια).

...».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1083/10-05-2018 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται λόγω επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών από μισθωτή εργασία και συντάξεις» αναφέρεται ότι:

«5. ... δεδομένου ότι ούτε στον νόμο ούτε στην ΠΟΛ. 1034/2017 Απόφαση Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται προθεσμία υποβολής για τις τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τον φορολογούμενο, είτε επειδή ... είτε επειδή ο εργοδότης, λόγω λάθους (π.χ. υπολογισμών, κατηγοριοποίησης εισοδήματος), εξέδωσε διορθωτική βεβαίωση ή τροποποίησε το αντίστοιχο αρχείο βεβαιώσεων αποδοχών που υποβάλλεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και αποστέλλεται με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (TAXISnet), ανεξάρτητα από τη χρήση που αφορούν, για τις ως άνω δηλώσεις που υποβάλλονται χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ., με την παρούσα γίνονται δεκτά τα ακόλουθα:

α) ...

β) Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις όπως και αυτές που υποβάλλονται εξαιτίας λάθους του εργοδότη ή του ταμείου κοινωνικής ασφάλισης και όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των αποδοχών ή συντάξεων, θεωρούνται εμπρόθεσμες και υποβάλλονται χωρίς κυρώσεις εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν από τον εκκαθαριστή οι διορθωτικές βεβαιώσεις αποδοχών - συντάξεων.

γ) ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στο φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) ...,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) ...,

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, με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» του Ν. 4174/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία (συν)υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του της ως άνω με αριθμό/2020 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (23-12-2020), ορίζεται ότι:

«1. ... Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν ..., τον προσδιορισμό φόρου, ..., εφαρμόζονται αναλόγως και για τις **πράξεις** επιβολής προστίμων.

2. ...

3. Η **πράξη** επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ... καλείται εγγράφως ... να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων ..., **με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις**, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

5. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους Ι 3, ΙΙ 2 περ. α'-β' και ΙΙ 14 περ. α' της με αριθμό ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)»:

«Ι. ΓΕΝΙΚΑ

...

3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής:

α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59).

Οι **διαδικαστικές παραβάσεις** σχετίζονται με τη **μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων** που απορρέουν από τον Κ.Φ.Δ. ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως **στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης**, ...

...

ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62

...

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή ... δηλώσεων, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ... (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση ... εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις) ... επιβάλλεται πρόστιμο ...

...

β) **Εκπρόθεσμη** υποβολή ... δηλώσεων από τις οποίες **προκύπτει φόρος για καταβολή** (παρ. 1 περ. β' και γ')

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ... δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β'),..., επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο **εκατό (100) ευρώ**, όταν ο φορολογούμενος **δεν είναι υπόχρεος τήρησης** λογιστικών βιβλίων ... (περ. β' ... της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις **περ. β', γ' και δ'** της **παρ. 2** του άρθρου 54). ...

γ) ...

...

14. Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων (άρθρο 62)

α) Διαδικασία επιβολής και καταβολής τόκων και προστίμων (άρθρο 62 παρ. 1-5).

Για την επιβολή των προστίμων των άρθρων 54, 54Α, 56, 58, 58Α και 59 **εκδίδεται πράξη** επιβολής προστίμου ...

...».

Επειδή, η Υπηρεσία μας θεωρεί, υπό το πρίσμα των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 και των ως άνω διευκρινισθέντων με την προπαρατεθείσα με αριθμό ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 εγκύκλιο του Αναπληρωτή Γ.Γ.Δ.Ε., ότι επί επιβολής προστίμου είναι υποχρεωτική η έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης από τη Φορολογική Διοίκηση, επί παράλειψης δε έκδοσης τέτοιας πράξης παραδεκτώς προσβάλλεται με την κατά το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 ενδικοφανή προσφυγή το επιβληθέν πρόστιμο, όπως εν προκειμένω το ως άνω προσβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 100,00€ (Α.Χ.Κ., Α.Τ.Β., ημερομηνία Α.Τ.Β. 12-01-2021), και συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να εξεταστεί στην ουσία της.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως συνάγεται από τη σύγκριση της με αριθμό/2017 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της με αριθμό/2020 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους του προσφεύγοντος και της συζύγου του, η μόνη τροποποίηση που επέφεραν ο προσφεύγων και η σύζυγός του με τη με αριθμό/2020 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 στην έως εκείνη την ημερομηνία (23-12-2020) εικόνα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους φορολογικού έτους 2016 ήταν η δήλωση - προσθήκη («συμπληρωματική») στους κωδικούς 302, 314 και 316 του εντύπου Ε1 της εν λόγω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογητέου ποσού ύψους 1.043,50€, αναλογούντος φόρου ποσού ύψους 208,69€ και παρακρατηθέντος φόρου ποσού ύψους 205,56€, αντίστοιχα, τα οποία αφορούσαν πρόσθετες αποδοχές της συζύγου, του, έτους 2016 από το Ι.Κ.Α. (Α.Φ.Μ.), τα ποσά δε αυτά τα δήλωσαν - πρόσθεσαν μόλις με την υποβολή της εν λόγω τροποποιητικής - «συμπληρωματικής» δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους φορολογικού έτους 2016 σε έτος μεταγενέστερο εκείνου, κατά το οποίο φαίνεται να εκδόθηκε η σχετική βεβαίωση αποδοχών (2016), ήτοι εντός του 2020, με αποτέλεσμα να επιβληθεί σε βάρος του προσφεύγοντος, ως κατά νόμον υπόχρεου για την υποβολή της εν λόγω δήλωσης σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 67 παρ. 4 εδ. ε' του Ν. 4172/2013 [όπως αυτή ίσχυε κατά το χρόνο καταβολής στη σύζυγο του

προσφεύγοντος του ως άνω υπό κρίση πρόσθετου ποσού (2016)], πρόστιμο ποσού ύψους 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' και παρ. 2 περ. β' του Ν. 4174/2013, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της τροποποιητικής αυτής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, σε συμφωνία με τα ανωτέρω διευκρινισθέντα (εξ αντιδιαστολής) με την προπαρατεθείσα παρ. 5 της με αριθμό ΠΟΛ. 1083/10-05-2018 εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή του, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, την 23-05-2017, κατά την οποία υπέβαλε, από κοινού με τη σύζυγό του, εμπρόθεσμα τη με αριθμό/2017 αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δεν υπήρχε στις βεβαιώσεις αποδοχών της συζύγου του το ως άνω ποσό πρόσθετων αποδοχών από το Ι.Κ.Α. ύψους 1.043,50€. Εν συνεχεία, το Δεκέμβριο του 2020, στην προσπάθειά του να υποβάλει εμπρόθεσμα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, προκειμένου να δηλώσει αναδρομικές αποδοχές του, τις οποίες εισέπραξε στο έτος 2019 (με έτος έκδοσης βεβαίωσης αποδοχών το 2020), αλλά αφορούσαν στο έτος 2016, του εμφανίστηκε μήνυμα ότι έχει τροποποιηθεί το αρχείο αποδοχών για το φορολογικό έτος 2016 λόγω πρόσθετων αποδοχών της συζύγου του, ΤΟΥ (Α.Φ.Μ.) από το Ι.Κ.Α. (Α.Φ.Μ.), με αποτέλεσμα να πρέπει πρώτα να υποβληθεί η τροποποιητική δήλωση με τις ανωτέρω τροποποιημένες (πρόσθετες) αποδοχές, με πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής (ενώ το σχετικό αρχείο αναρτήθηκε στην Α.Α.Δ.Ε. μετά την υποβολή της εμπρόθεσμης αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016) και μετά να υποβληθεί εμπρόθεσμα η αντίστοιχη τροποποιητική δήλωση για τις αναδρομικές αποδοχές του. Ωστόσο, για την τροποποίηση του αρχείου αποδοχών για το (φορολογικό) έτος 2016, η οποία αφορούσε τις ως άνω πρόσθετες αποδοχές της συζύγου του έτους 2016 από το Ι.Κ.Α., ουδέποτε ενημερώθηκαν η σύζυγός του ή ο ίδιος από το τελευταίο ότι άλλαξε το αρχείο αποδοχών της φορολογικής τους δήλωσης, ούτε με e-mail, ούτε μέσω Α.Α.Δ.Ε. από την e-κοινοποίηση, ούτε η σύζυγός του (και επομένως και ο ίδιος) έχει λάβει βεβαίωση των πρόσθετων αυτών αποδοχών από το Ι.Κ.Α.. Ως εκ τούτου, η με αριθμό/2020 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 υποβλήθηκε εκπρόθεσμα χωρίς υπαιτιότητα του προσφεύγοντος.

Επειδή, κατόπιν των προεκτεθέντων σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος θα έπρεπε να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. **Πλην όμως** η Υπηρεσία μας θεωρεί, υπό το πρίσμα της αρχής της χρηστής διοίκησης, ότι το υπό κρίση πρόστιμο, το οποίο σε συμφωνία, καταρχήν, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, πρέπει να ακυρωθεί - διαγραφεί, δεδομένου ότι, α) οι υπό κρίση πρόσθετες αποδοχές της συζύγου του ποσού ύψους 1.043,50€ δεν ήταν προσυμπληρωμένες στην αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους φορολογικού έτους 2016 σύμφωνα με τη σχετική διάταξη της με αριθμό ΠΟΛ. 1034/07-03-2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. [όπως αυτή ίσχυε κατά την ημερομηνία (συν)υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του της ως άνω με αριθμό/2020 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (23-12-2020)] και β) ούτε

από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης, ούτε από τα προσκομιζόμενα από τον προσφεύγοντα έγγραφα, προκύπτει αν και πότε έλαβαν ο τελευταίος και η σύζυγός του γνώση της βεβαίωσης αποδοχών του Ι.Κ.Α. περί των εν λόγω πρόσθετων αποδοχών της συζύγου, ώστε να έχουν τη δυνατότητα να υποβάλουν εμπρόθεσμα τη σχετική τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 για αυτές. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει αποδεκτός ως νόμω βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 18-02-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση του επιβληθέντος σε εκείνον προστίμου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2020 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

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

Φορολογικό έτος 2016

Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' & παρ. 2 περ. β' του Ν. 4174/2013: 0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.