



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 18/4/2022

Αριθμός απόφασης: 790

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 4738/26.10.2020) 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **21/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ...- **ΑΦΜ** ..., κατά της υπ' αριθ. ... **6/12/2021** πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **21/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ...- **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' αρ. ... **6/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του

Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, για αναδρομικά συντάξεων ύψους 1.528,41€ που του καταβλήθηκαν στο έτος 2015.

Ο προσφεύγων, μετά την ενημέρωσή του μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος από την Φορολογική Διοίκηση, υπέβαλε ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή στις 10.11.2021 (αρ. συστ. ...), την με αρ. εισ. πρωτ. **.../14.11.2021** δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2014, στην οποία συμπεριέλαβε αναδρομικά κύριας σύνταξης που εισέπραξε κατά τα έτη 2015, 2016, 2017 και 2018 και ανάγονταν στο έτος 2014.

Η ΔΟΥ Καλαμαριάς προέβη σε οίκοθεν εκκαθάριση τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2014, αντί της εκκαθάρισης της ως άνω υποβληθείσας δήλωσης, σύμφωνα τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 Ν. 4174/2013, την σχετική Ε 2162/2020 εγκύκλιο και τις οδηγίες που ακολούθως παρασχέθηκαν με το με αρ. πρωτ. ΔΦΣ ... ΕΞ 2021 ΕΜΠ/25.10.2021 έγγραφο των Δ/σεων Φορολογικής Συμμόρφωσης και Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, σχετικά με τη διαχείριση και αξιοποίηση αναρτημένων αναφορών διασταυρώσεων στο Discover Viewer του Ο.Π.Σ. Elenxis, για τις υποθέσεις ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με την έκδοση πράξεων Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση στοιχεία που έχει στην διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

Από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Καλαμαριάς εκδόθηκε α) η με αριθ. ειδοποίησης **.../23-11-2021** πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την υπ' αρ. ... (οίκοθεν) 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014, με την οποία προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος, τελικό χρεωστικό ποσό ύψους **1.735,54€** (έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού 1.521,48€) και β) η προσβαλλόμενη με αρ. ... **6/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς, ισχυριζόμενος ότι εντός της τεθείσας από την Φορολογική Διοίκηση προθεσμίας υπέβαλε την φορολογική δήλωση για τα εισπραχθέντα κατά το έτος 2015 αναδρομικά, ενώ δεν είχε καμία προηγούμενη ενημέρωση από τον ασφαλιστικό του φορέα για την ύπαρξη των ως άνω αναδρομικών και την υποχρέωσή του για υποβολή της σχετικής τροποποιητικής δήλωσης.

Επειδή, με το άρθρο 67 παρ. 1 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. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή...».

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ 1, 2 και 3 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «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.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη 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, με την υπ' αριθ. Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014/11.12.2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)» «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.... 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 τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 3 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2014, οριζόταν ότι «3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους».

Επειδή, στην ΠΟΛ.1041/2016 με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή», στο άρθρο 3 παρ 3, 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. Δεν βεβαιώνεται το ποσό που οφείλεται με βάση την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον τούτο δεν υπερβαίνει τα τριάντα (30) ευρώ αθροιστικά λαμβανόμενο για τον φορολογούμενο και τη σύζυγό του. (παρ. 1 άρθρο 18 Ν.3522/2006 ΦΕΚ 276 Α')».

Επειδή, στο άρθρο 32 παρ 2 και 3 του Ν 4174/2013 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 στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ 1 περ. α, β και 54 παρ 2 περ α, β του Ν.4174/2013, 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:

[...] β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, [...]

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

[...] 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, [...]

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.» Το τελευταίο εδάφιο τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 77 του ν. 4916/2022 (ΦΕΚ Α' 65/28-03-2022) και ισχύει 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.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τα αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών – συντάξεων που απέστειλαν ηλεκτρονικά οι φορείς που τις κατέβαλαν στη Γ.Γ.Π.Σ. της Α.Α.Δ.Ε. του έτους 2016, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εισέπραξε αναδρομικά κύριας σύνταξης κατά το έτος 2015 που αφορούσαν το έτος 2014. Συγκεκριμένα, στην οικεία εικόνα αποδοχών συμπεριλαμβάνονταν αποδοχές κύριας σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές φορολογητέου ποσού 1.528,41€, με αναλογούντα φόρο ποσού 305,60€ και παρακρατηθέντα φόρο ποσού 301,02€ που αφορούσαν στο φορολογικό έτος **2014**. Για το ανωτέρω ποσό ο προσφεύγων δεν υπέβαλε, ως όφειλε έως τις **31/12/2016** τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους 2014.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, κατά την **6/6/2016**, την με αριθμό καταχώρησης ... αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος **2015**, σύμφωνα με την ηλεκτρονικώς αναρτηθείσα (κατά το έτος **2016**) εικόνα αποδοχών του για το εν λόγω φορολογικό έτος, στην οποία, ως προαναφέρθηκε, είχε συμπεριληφθεί αρχείο με αναδρομικώς καταβληθείσες αποδοχές.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε **εκπροθέσμως**, στις **10.11.2021** μέσω ταχυδρομείου, τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους **2014** με αρ. εισ. πρωτ. ΔΟΥ Καλαμαριάς **.../14.11.2021** με την οποία δήλωσε τα ανωτέρω ποσά αναδρομικών αποδοχών του.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον χρόνο υποβολής της εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος **2015**, ήτοι κατά την **6/6/2016**, είχε ήδη λάβει γνώση για το αναδρομικώς καταβληθέν φορολογητέο ποσό της κύριας σύνταξής του και για τα ποσά του αναλογούντος και παρακρατηθέντος φόρου που αφορούσαν στο φορολογικό

έτος 2014 – σύμφωνα με την ηλεκτρονικώς αναρτηθείσα εικόνα αποδοχών του για το φορολογικό έτος 2015 – και, συνεπώς, **είχε τη δυνατότητα να τα δηλώσει υποβάλλοντας τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2014 έως την 31/12/2016** σύμφωνα με την ΠΟΛ.1041/2016.

Επειδή με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για μη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, αντί για πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, καθώς η φορολογική αρχή προέβη (εκ παραδρομής στην εκκαθάριση οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης αντί για την εκκαθάριση της υποβληθείσας από τον προσφεύγοντα οικείας δήλωσης).

Επειδή, ωστόσο σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 η μη υποβολή δήλωσης επισύρει το ίδιο πρόστιμο με την εκπρόθεσμη υποβολή.

Κατά συνέπεια βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι υπέβαλε την υπό κρίση τροποποιητική δήλωση εντός της ταχθείσας από τη φορολογική διοίκηση προθεσμίας, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. ... - **21/12/2021** ενδικοφανούς προσφυγής του ...- **ΑΦΜ ...**

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

- Υπ' αριθ. ... **6/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4174/2013	100,00€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.