



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05-04-2022

Αριθμός Απόφασης: 653

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζα 8 -10 -Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), 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 Β'4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55B/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, κατά: 1) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, Οικονομικού Έτους 2013 (έτους **2012**), 2) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, Οικονομικού Έτους 2014 (έτους **2013**), **και 3)** της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2014** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Σημειώνεται ότι με την ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλονται οι Α.Χ.Κ. με τους οποίους βεβαιώθηκαν τα ποσά των προσβαλλόμενων πράξεων, αλλά από τη μελέτη του φακέλου γίνεται κατανοητό ότι ουσιαστικά, ο προσφεύγων ήθελε να προσβάλει τις πράξεις με τις οποίες καταλογίστηκαν τα πρόστιμα.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - **Α.Φ.Μ.**, 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:

Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, Οικονομικού Έτους 2013 (έτους **2012**), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε πρόστιμο του Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, διότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 3, του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 που επιφέρουν τις κυρώσεις της παρ. 2 του Άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Με βάση την πράξη αυτή επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00 ΕΥΡΩ . Το πρόστιμο βεβαιώθηκε με τον Α.Χ.Κ.

Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, Οικονομικού Έτους 2014 (έτους **2013**), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε πρόστιμο του Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, διότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 3, του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 που επιφέρουν τις κυρώσεις της παρ. 2 του Άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Με βάση την πράξη αυτή επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00 ΕΥΡΩ . Το πρόστιμο βεβαιώθηκε με τον Α.Χ.Κ.

Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2014**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε πρόστιμο του Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, διότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 3, του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 που επιφέρουν τις κυρώσεις της παρ. 2 του Άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Με βάση την πράξη αυτή επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00 ΕΥΡΩ . Το πρόστιμο βεβαιώθηκε με τον Α.Χ.Κ.

Ο προσφεύγων το έτος 2015 (φορολογικό έτος 2015) είχε λάβει αναδρομικά για τα έτη 2012, 2013 και 2014, ύψους **87,78 ΕΥΡΩ, 175,56 ΕΥΡΩ και 72,15 ΕΥΡΩ** αντίστοιχα. Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων είχε υποχρέωση να υποβάλλει τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να δηλώσει τα αναδρομικά που έλαβε το 2015, για τα προαναφερόμενα φορολογικά έτη. Η προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής ήταν μέχρι τις 31/12/2016. Λόγω του ότι ο προσφεύγων δεν προέβη στην υποβολή των τροποποιητικών αυτών δηλώσεων, η **Δ.Ο.Υ.** προέβη σε οίκοθεν υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων υπαιτιότητας φορολογουμένου, με αποτέλεσμα να εκδοθούν το με αριθμό ειδοποίησης Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) με βάσει την 1^η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου, Οικ. Έτους 2013, η με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάσει την 1^η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου, Οικ. Έτους 2014 και η με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάσει την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., Φορ. Έτους 2014. Στη συνέχεια ο Προϊστάμενος της **Δ.Ο.Υ.** εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης, του με αριθμό ειδοποίησης Ενιαίου Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φυσικών Προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) με βάσει την 1^η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου, Οικ. Έτους 2013 ήταν πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 65,47 ΕΥΡΩ (όσο ήταν και το ποσό της εκκαθάρισης με βάση την αρχική υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος).

Το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης, της με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάσει την 1^η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου, Οικ. Έτους 2014 ήταν χρεωτικό ποσό ύψους 268,79 ΕΥΡΩ (όσο ήταν και το ποσό της εκκαθάρισης με βάση την αρχική υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος).

Το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης, της με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάσει την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., Φορ. Έτους 2014 ήταν χρεωτικό ποσό ύψους 80,92 ΕΥΡΩ (όσο ήταν και το ποσό της εκκαθάρισης με βάση την αρχική υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου, επικαλούμενος τα ακόλουθα:

1. Δεν του δόθηκε το 2016 η δυνατότητα να υποβάλει ηλεκτρονικά τις τροποποιητικές δηλώσεις για τα έτη 2012, 2013 και 2014 και έπρεπε να μεταβεί στη **Δ.Ο.Υ.**, κάτι που είχε σταματήσει να το κάνει από το 2003 και δεν σκόπευε να το ξανακάνει.

Η υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων έπρεπε να γίνεται ηλεκτρονικά και να μην ταλαιπωρούνται οι φορολογούμενοι.

2. Τα αναδρομικά για τα έτη 2012, 2013 και 2014, όπως δείχνουν και τα καινούργια εκκαθαριστικά που εκδόθηκαν μαζί με τα πρόστιμα δεν επηρέασαν την εκκαθάριση των παραπάνω ετών, οπότε δεν υπήρχε ουσιαστικός λόγος να γίνουν τροποποιητικές δηλώσεις τουλάχιστον για την περίπτωση του.
3. Η **Δ.Ο.Υ.** κατά την υποβολή της δήλωσης του για το 2016 θα έπρεπε να μην του επιτρέψει να προχωρήσει και να τον ενημέρωνε ότι θα έπρεπε να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις για τα έτη 2012, 2013 και 2014 και για τα πρόστιμα που θα του επιβληθούν σε αντίθετη περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3, του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 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. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθρου 61 του Ν.2238/1994 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 και εφόσον δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί προσώπων που βαρύνουν τους φορολογούμενους του άρθρου 7. Εξαιρετικά, υποχρέωση υποβολής δήλωσης έχει οποιοσδήποτε, εφόσον προσκληθεί γι' αυτό εγγράφως από τον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή ο καλούμενος υποχρεούται να υποβάλει τις οικείες δηλώσεις μέσα στην προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία της επίδοσης σε αυτόν της οικείας πρόσκλησης. Υπόχρεοι για υποβολή δήλωσης είναι όσοι δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ή υπάγονται στις διατάξεις των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε., ανεξάρτητα αν εμπίπτουν στην απαλλαγή της περίπτωσης η' του άρθρου 18 του Κ.Φ.Ε.. Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα

συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4. Αν ο φορολογούμενος κατοικεί στην αλλοδαπή, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι αλληλεγγύως με αυτόν, οι αντιπρόσωποι ή οι πράκτορές του στην Ελλάδα. 5. Όταν ο φορολογούμενος έχει αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση επίδοσης δήλωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση στην οποία γίνεται ρητή γι' αυτό επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική και αόριστη επιφύλαξη θεωρείται ανύπαρκτη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να απαντήσει στην επιφύλαξη μέσα σε 3 (τρεις) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης ως εξής: α) Είτε να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για το οποίο έγινε η επιφύλαξη. β) Είτε να απορρίψει την επιφύλαξη και να γνωστοποιήσει αυτό στο φορολογούμενο με ιδιαίτερη ανακοίνωση, την οποία θα του επιδώσει με απόδειξη ή με το κοινοποιούμενο για άλλες ανακρίβειες της δήλωσης φύλλο ελέγχου ή με το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε μετά από τη διενέργεια ελέγχου. Στην περίπτωση αυτή, αν δεν επέλθει διοικητική επίλυση της διαφοράς, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει από το διοικητικό πρωτοδικείο, είτε με την προσφυγή που ασκεί για τυχόν άλλες διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο, είτε με αυτοτελή αίτηση που υποβάλλεται μέσα στην προθεσμία για την υποβολή της προσφυγής, τη διαγραφή του ποσού της φορολογητέας ύλης για την οποία έγινε η επιφύλαξη. Η συζήτηση για την προσφυγή ή την αίτηση αυτή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου προσδιορίζεται, κατά προτίμηση, μέσα σε τρεις (3) μήνες το αργότερο από την κατάθεση της προσφυγής ή της αίτησης...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 7 του άρθρου 67 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. Ειδικά, φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Α υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους, που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 5, ενώ για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 5, και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσής τους. 2. Για όλα τα αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα της παραγράφου 1 δηλώνεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς, κατά περίπτωση, φόρος. 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, σύμφωνα με το αρ. 67§3 (όπως ίσχυε για τα εισοδήματα φορολογικού έτους 2015) του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Απριλίου του αμέσως

επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΠΟΛ 1034/2017 με θέμα: «1 Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή.» διευκρινίζονται τα ακόλουθα: «.....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 το αρ. 54§1 περ. α, β και 54§2 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:

- α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση 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 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 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,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)].

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 57 του αρ. 72 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Πράξεις επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν για εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, από τις οποίες το επιπλέον ποσό φόρου που προέκυψε προς καταβολή σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ, για τις οποίες δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ή εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή δεν έχει παρέλθει η προθεσμία

άσκησης δικαστικής προσφυγής, ακυρώνονται ή, εφόσον έχουν εισπραχθεί, συμψηφίζονται με οφειλές και, στην περίπτωση που δεν υπάρχει οφειλή, επιστρέφονται».

Επειδή, κατά το αληθές νόημά της, η έννοια της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος καταλαμβάνει την τροποποίηση στοιχείων που άπτονται άμεσα της φορολογητέας ύλης. Τούτο διευκρινίζεται και από τη με αριθ. πρωτ. Δ12Α 1164337ΕΞ2014 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία «3. ...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.

4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από τον φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου».

.....

Επειδή, με την ΠΟΛ.1215/2018 συμπληρώθηκε η ΠΟΛ.1252/2015 σχετικά με τη μη υποβολή προστίμου της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κατά τη διόρθωση πληροφοριακών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (Ε1, Ν, Ε2, Ε3 και λοιπών συνυποβαλλόμενων εντύπων). Πιο συγκεκριμένα ορίστηκε ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του, όταν δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

2. Περαιτέρω, όπως διευκρινίσθηκε στην περ. α' της παρ. 2 του Κεφαλαίου ΙΙ της ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου (ερμηνεία των άρθρων 53-62 του ΚΦΔ), για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013).

Ελλιπής δήλωση είναι, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην ως άνω εγκύκλιο, η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση.....

3. Κατόπιν των ανωτέρω, τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται για τη συμπλήρωση ή μεταβολή αμιγώς πληροφοριακών στοιχείων, δηλαδή στοιχείων που δεν

επηρεάζουν το αποτέλεσμα της φορολογικής δήλωσης, σκοπό έχουν τη διόρθωση υποβληθεισών ελλιπών δηλώσεων.....

4. Από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω και δεδομένου ότι στη φορολογία εισοδήματος δεν επιβάλλεται πρόστιμο στην περίπτωση υποβολής ελλιπούς δήλωσης, συνάγεται ότι η διόρθωση πληροφοριακών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπα Ε1 και Ν) ή των συνυποβαλλόμενων με αυτές εντύπων (Ε2, Ε3, κλπ), σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, εμπίπτει στην έννοια της διόρθωσης ελλιπούς δήλωσης και συνεπώς, κατά την υποβολή τέτοιων τροποποιητικών δηλώσεων δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ακόμη κι αν αυτές υποβληθούν εκπρόθεσμα».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων έλαβε γνώση στο έτος 2016 για αναδρομικά που εισέπραξε στο έτος 2015, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες / φορείς και παρουσιάζονται στην εικόνα αποδοχών του 2015, που αφορούσαν τα έτη 2012, 2013 και 2014. Όπως αναφέρεται στην εικόνα αποδοχών του έτους 2015, τα αναδρομικά αποδοχών φορολογούνται στο έτος που ανάγονται και υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο προσφεύγων όφειλε να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και το φορολογικό έτος 2014 μέχρι τις 31/12/2016. Ο προσφεύγων όμως δεν υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για την υποβολή αναδρομικών αποδοχών. Λόγω όμως ότι με την έκδοση των νέων εκκαθαριστικών δεν προέκυψε επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ή μείωση πιστωτικού υπολοίπου πλέον των 100,00 ΕΥΡΩ, σύμφωνα με τις μεταβολές που επήλθαν στην παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 77 του ν. 4916/2022 (ΦΕΚ Α' 65/28-03-2022), που έχουν εφαρμογή και για τις εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον της Δ.Ε.Δ., δεν τεκμηριώνονται πλέον οι παραβάσεις για τις οποίες εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - **Α.Φ.Μ.** και την ακύρωση 1) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, Οικονομικού Έτους 2013 (έτους **2012**), 2) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, Οικονομικού Έτους 2014 (έτους **2013**), και 3) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2014** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, Οικονομικού Έτους 2013 (έτους **2012**), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2013 (Έτος 2012)	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο	100,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	100,00	0,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, Οικονομικού Έτους 2014 (έτους **2013**), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2014 (Έτος 2013)	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο	100,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	100,00	0,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2014** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο	100,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	100,00	0,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.