



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 1/4/2022

Αριθμός απόφασης: 593

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 3/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του**ΤΟΥ**με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αριθμό και/26-11-2021 πράξεων επιβολής προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 3/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτουμε ΑΦΜ, 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:

1. Με την με αριθμό/26-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν 4174/2013) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.
2. Με την με αριθμό/26-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν 4174/2013) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως μέσω διαδικτύου τη με αριθμ./17-7-2015 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, από την οποία προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 724,77 €.

Στις 25/11/2021, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως τις εξής χειρόγραφες τροποποιητικές δηλώσεις :

- 1) Την με αριθμό καταχώρησης/2021 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 για αναδρομικά μισθών ύψους 77,22 €, τα οποία έλαβε εντός του έτους 2015. Από την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης δεν προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση. Εξαιτίας της εκπρόθεσμης υποβολής της ανωτέρω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμ./26-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου.
- 2) Την με αριθμό καταχώρησης/2021 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 για αναδρομικά μισθών ύψους 472,66 €, τα οποία έλαβε εντός του έτους 2019. Από την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 855,07 € (διαφορά φόρου 130,30 €). Εξαιτίας της εκπρόθεσμης υποβολής της ανωτέρω 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμ...../26-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι προσπάθησε να υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής μία

χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, στην οποία συμπεριέλαβε τα αναδρομικά ποσών 77,22 € και 472,66 €, ωστόσο οι υπάλληλοι της φορολογικής αρχής τον απέτρεψαν και για το λόγο αυτό υπέβαλε την ίδια ημέρα δύο τροποποιητικές δηλώσεις για το ίδιο φορολογικό έτος με αποτέλεσμα να του καταλογιστούν δύο πρόστιμα των 100,00 €. Δεν υπήρχε δόλος από πλευράς του ως προς την εκπρόθεσμη υποβολή των ως άνω δηλώσεων. Ο υπάλληλος της φορολογικής αρχής όφειλε να τον ενημερώσει ότι δεν είχε υποχρέωση να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 λόγω παραγραφής.

Επειδή, με το άρθρο 19 του Ν 4174/2013, ως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ.2 του Ν 4512/2018 (ΦΕΚ 5^Α/17-01-2018) και ισχύει 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.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”.

Επειδή, στην παράγραφο 3 του άρθρου 67 του Ν 4172/2013 ορίζεται *«3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου 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. Εξαιρετικά, τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μπορούν να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων».*

Επειδή, εξάλλου, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014 και με ημερομηνία 11/12/2014 εγγράφου του Γ.Γ.Δ.Ε. 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)», ορίζεται 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 περιεχόμενο της».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ.α και §2 περ.α 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 δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή 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,.....”.

Επειδή, στο τέλος της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 77 του Ν 4916/2022 (ΦΕΚ Α 65/28-03-2022) « 2. 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, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 92 του Ν 4916/2022, η ισχύς του άρθρου 77 του Ν 4916/2022 αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από την 28-03-2022 (ΦΕΚ Α 65/28-03-2022).

Επειδή, στην παράγραφο 57 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013, όπως αυτή προστέθηκε με την παρ.2 του άρθρου 77 του Ν 4916/2022 (ΦΕΚ Α 65/28-03-2022), ορίζεται ότι « 57. 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, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Δ 163389 ΕΞ 2020 ΕΜΠ «5. Κατά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, είτε οίκοθεν, είτε λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ΚΦΔ».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων έλαβε κατά τα έτη 2015 και 2019 αναδρομικά, τα οποία ανάγονταν στο έτος 2014. Δεδομένου ότι οι βεβαιώσεις αποδοχών εκδόθηκαν κατά τα έτη 2016 και 2020, ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, όφειλε να υποβάλει τις σχετικές τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος προκειμένου να συμπεριληφθούν στο φορολογητέο εισόδημα οι αναδρομικές αποδοχές, μέχρι την 31/12/2016 και 31/12/2020 αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 25/11/2021 τις με αριθμό καταχώρησης/2021 και/2021 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014.

Επειδή με τη με αριθμό καταχώρησης/2021 1^η τροποποιητική δήλωση δεν προέκυψε επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή σε σχέση με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η με αριθμό/26-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν 4174/2013) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής θα πρέπει να ακυρωθεί. Ωστόσο, με τη με αριθμό καταχώρησης/2021 2^η τροποποιητική δήλωση προέκυψε επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή άνω των 100,00 €, ήτοι διαφορά ποσού για καταβολή 130,30 € και ως εκ τούτου ορθώς καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από 3/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτουμε ΑΦΜ και ειδικότερα την **ακύρωση** της με αριθμ./26-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν 4174/2013) φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής και την **επικύρωση** της με αριθμ./26-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν 4174/2013) φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

1. Η υπ' αρ./26-11-2021 πράξη επιβολή προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	0,00 €

2. Η υπ' αρ./26-11-2021 πράξη επιβολή προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	100,00 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.