



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 675/13-09-2023

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Αθην. Τακαντζά 8 – 10, Τ.Κ.: 546 39 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313332241

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.4987/2022 «Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» (ΦΕΚ206Α/04-11-2022), στο εξής Κ.Φ.Δ..

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).

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ6009Β/25-11-2022).

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 με ημερομηνία κατάθεσης **21/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** του κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικώς, κατά της με αριθμό/23-03-2023 **Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης για το φορολογικό έτος 2017.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

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

Επί της από **21/04/2023** 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 ηλεκτρονικώς αναρτηθέντων σχετικών εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/23-03-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης για το φορολογικό έτος 2017 επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **100,00 €** λόγω **μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** για το εν λόγω φορολογικό έτος, προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2018– φορολογητέες αποδοχές επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές. Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από **23/03/2023** οικεία **έκθεση ελέγχου** της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης για τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων κ. του με Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης **21/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Από τις ενημερωτικές επιστολές υπενθύμισης που πρώτη φορά αποστάλθηκαν ηλεκτρονικώς από την Α.Α.Δ.Ε. κατά το έτος 2022, είναι αδύνατον να γίνει κατανοητό τι ακριβώς ζητείται από τους φορολογούμενους. Περαιτέρω, προτίθετο να υποβάλει εντός του έτους 2023 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, προκειμένου να δηλώσει το αναδρομικώς καταβληθέν –κατά το έτος 2018– φορολογητέο ποσό της επικουρικής σύνταξής του.

Ο προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παρ. 1 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν.4127/2013 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ167Α/23-07-2013) 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παρ. 1 και παρ. 3 περ. α. και περ. β. του Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως είχαν τροποποιηθεί οι διατάξεις της παραγράφου 3 με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ. 2 του Ν.4512/2018 και ίσχυαν από 17/01/2018 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) έως 03/11/2022

«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, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παρ. 1 και παρ. 3 περ. α) και περ. β) του Κ.Φ.Δ. 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 προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, 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 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 περιεχόμενο της.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 3 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«**3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους.**».

Επειδή, στην παράγραφο 1 της ΠΟΛ.1121/25-06-2018 Απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ2478Β/27-06-2018), με θέμα «**Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013.**», ορίζεται ότι

«**1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013, παρατείνεται μέχρι την 26η Ιουλίου 2018.**».

Επειδή, στην παράγραφο 1 της ΠΟΛ.1138/25-07-2018 Απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ3012Β/25-07-2018), με θέμα «**Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013.**», ορίζεται ότι

«**1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013, η οποία παρατάθηκε με την ΠΟΛ.1121/2018 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 26.7.2018, παρατείνεται μέχρι την 30η Ιουλίου 2018.**».

Επειδή, στο άρθρο 4 (Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου) παρ. 4 εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο της Α.1041/29-01-2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ353Β/11-02-2019), με θέμα «**Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, 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, αναδρομικά επιδομάτων ανεργίας, αμοιβών ιατρών του Ε.Σ.Υ. από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ., αυτές παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. Οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ., εκτός από τις δηλώσεις που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις φορολογικών ετών 2015 και εφεξής, οι οποίες υποβάλλονται ηλεκτρονικά.**».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω οριζόμενα στο άρθρο 4 παρ. 4 εδ. πρώτο της Α.1041/29-01-2019 Α.Δ.Α.Α.Δ.Ε., η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή εμπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2017, προκειμένου να δηλωθούν φορολογητέες συντάξιμες αποδοχές που είχαν καταβληθεί αναδρομικώς κατά το έτος 2018 και αφορούσαν στο φορολογικό έτος 2017, για τις οποίες οι βεβαιώσεις καταβολής είχαν εκδοθεί εντός του έτους 2019, ήταν η 31/12/2019.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 (Διοικητικός προσδιορισμός φόρου) του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι

«**1. Στις περιπτώσεις που κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.**

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 τον 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 προσδιορισμός του φόρου.».

Επειδή, στην Ε.2162/13-10-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ..», αναφέρεται ότι

«.....
Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο τον φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που, από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι, ενδεικτικά, εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.) που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και, κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α.1025/2020, Α.1009/2019, ΠΟΛ.1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.),

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

.....».

Επειδή, με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ Δ 163389 ΕΞ 2020 ΕΜΠ και ημερομηνία 12/11/2020 έγγραφο του Τμήματος Δ' της Διεύθυνσης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Οδηγίες προς τις Δ.Ο.Υ. για την αξιοποίηση αναφορών διασταυρώσεων στο Discoverer Viewer του Ο.Π.Σ. "elapxis" ως προς την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1).», διευκρινίστηκε ότι:

«.....

Γ. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΤΩΝ Δ.Ο.Υ..

Κατόπιν των ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ. Α', Α'–Β' και Β' τάξης) ανακτούν τα αρχεία της προηγούμενης ενότητας και, από κοινού με τους κατά περίπτωση Προϊσταμένους των Τμημάτων Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους, ενεργούν ως ακολούθως:

2. Για τις υποθέσεις που αφορούν σε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος προβαίνουν αμελλητί στις κάτωθι ενέργειες:

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 Κ.Φ.Δ..

.....».

Επειδή, με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΦΣ 189293 ΕΞ 2021 ΕΜΠ και ημερομηνία 26/10/2021 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογικής Συμμόρφωσης της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Οδηγίες προς τις Δ.Ο.Υ. για διαχείριση και αξιοποίηση αναρτημένων αναφορών διασταυρώσεων

στο Discoverer Viewer του Ο.Π.Σ. "elenxis" για τις υποθέσεις ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.», διευκρινίστηκε ότι:

«Γ. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΤΩΝ Δ.Ο.Υ..

Οι Προϊστάμενοι των Υπηρεσιών ανακτούν τα αρχεία της προηγούμενης ενότητας και, από κοινού με τους κατά περίπτωση Προϊσταμένους των Τμημάτων Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους, ενεργούν ως ακολούθως:

4. Για τις υποθέσεις που οι φορολογούμενοι δεν ανταποκρίνονται στην πρόσκληση που έλαβαν με ηλεκτρονικό μήνυμα ή με συστημένη επιστολή, προκειμένου να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οι Δ.Ο.Υ. προβαίνουν άμεσα σε έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ. (σχετ. Ε.2162/2020), τηρώντας την φθίνουσα σειρά ταξινόμησης των αναρτημένων αρχείων. Πριν από την έκδοση της πράξης φροντίζουν να συμπληρώσουν στο κατάλληλο πεδίο τα στοιχεία με βάση τα οποία εκδίδεται η πράξη, ώστε αυτή να είναι επαρκώς αιτιολογημένη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 32 παρ. 3 και 64 Κ.Φ.Δ.. Ενδεικτικά ως αιτιολογία δύναται να χρησιμοποιηθεί η φράση «Η παρούσα εκδίδεται βάσει στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από την Φορολογική Διοίκηση της χώρας προέλευσης των δεδομένων» ή «Η παρούσα εκδίδεται βάσει στοιχείων βεβαιώσεων αποδοχών/συντάξεων που διαβίβασαν ηλεκτρονικά οι εργοδότες με την ΠΟΛ.1274/2015».

8. 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 Κ.Φ.Δ., εκτός των περιπτώσεων της περ. α) της παρ. 54 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 που εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στη διάταξη αυτή.

9. Μετά την έκδοση της οίκοθεν πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου και μέχρι την 31/12/2021 ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να υποβάλει τροποποιητική δήλωση, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική του υποχρέωση είναι διαφορετική από εκείνη που προσδιορίστηκε με την πράξη της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΦΣ Β 1125638 ΕΞ 2022 ΕΜΠ και ημερομηνία 23/12/2022 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε, με θέμα «Οδηγίες προς τις Δ.Ο.Υ. για την διαχείριση και αξιοποίηση αναρτημένων αναφορών διασταυρώσεων στο Oracle BI Publisher, για τις υποθέσεις ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2017 διασταυρώσεων αποδοχών ημεδαπής και αλλοδαπής, καθώς και για υποθέσεις ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2018 διασταυρώσεων αποδοχών ημεδαπής.», διευκρινίστηκε ότι:

Β. ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΑΝΑΡΤΗΣΗΣ.

3. Για τις περιπτώσεις που δεν κατέστη εφικτή η υλοποίηση κεντρικών ενεργειών συμμόρφωσης λόγω έλλειψης κωδικών taxisnet των φορολογουμένων, αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ. λίστες με τα στοιχεία αυτών για πληροφοριακούς λόγους, ενώ θα αποσταλούν μηνύματα για την συμμόρφωση αυτών με συστημένη επιστολή (άρ. 5 παρ. 2β Κ.Φ.Δ.) από την Διεύθυνση Φορολογικής Συμμόρφωσης.

Για τις υποθέσεις αυτές, έως την καταληκτική ημερομηνία 19-01-2023 όπως τίθεται στο μήνυμα για τις ενέργειες των φορολογουμένων, παρακολουθούν και εξετάζουν τις κατά περίπτωση ενέργειες συμμόρφωσης αυτών. Περαιτέρω, προβαίνουν σε άμεση καταχώρηση και εκκαθάριση εντός πέντε (5) ημερών των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβάλουν οι φορολογούμενοι στις Δ.Ο.Υ..

5. Για τις υποθέσεις που οι φορολογούμενοι δεν ανταποκρίνονται εντός της τεθείσας προθεσμίας στην ενημέρωση που έλαβαν βάσει ηλεκτρονικού μηνύματος ή με συστημένη επιστολή, προκειμένου να υποβάλουν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προβαίνουν άμεσα σε έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ. (σχετ. Ε2162/2020),

Πριν από την έκδοση της πράξης φροντίζουν να συμπληρώσουν στο κατάλληλο πεδίο τα στοιχεία με βάση τα οποία εκδίδεται η πράξη, ώστε αυτή να είναι επαρκώς αιτιολογημένη σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 32 παρ. 3 και 64 Κ.Φ.Δ.. Ενδεικτικά, ως αιτιολογία δύναται να χρησιμοποιηθεί η φράση «Η παρούσα εκδίδεται βάσει στοιχείων βεβαιώσεων αποδοχών/συντάξεων που διαβίβασαν ηλεκτρονικά οι εργοδότες με την ΠΟΛ.1045/2018 για το φορολογικό έτος 2017».

7. Η έκδοση και ανάρτηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού του φόρου της περ. 3 του παρόντος θα πρέπει να γίνει άμεσα και να έχει ολοκληρωθεί **το αργότερο μέχρι την 31/03/2023**. Ειδικότερα, επισημαίνεται για τις υποθέσεις που αφορούν αναδρομικές αποδοχές – συντάξεις ημεδαπής προέλευσης, κρίνεται σκόπιμο όπως για έκαστο φορολογούμενο εκδοθούν οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού για το σύνολο των φορολογικών ετών που αφορούν.

9. **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 Κ.Φ.Δ.**, εκτός των περιπτώσεων της περ. α' της παρ. 33 του άρθρου 70 του Ν.4987/2022 που εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στη διάταξη αυτή.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 και παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., με τις οποίες κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 «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)
- β) **δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,**

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

- α)
 - β) **εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ) και δ) της παρ. 1 σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων),**
-».

Επειδή, στο κεφάλαιο II παρ. 2 περ. β) της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62)», αναφέρεται ότι

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 – 62.

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54).

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [παρ. 1 περ. β) και γ)].

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β)], καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων [άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ)], **επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,».**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 (Μεταβατικές διατάξεις) παρ. 41 του Κ.Φ.Δ., όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 35 παρ. 2 του Ν.5036/2023 (ΦΕΚ77Α/28-03-2023) με ισχύ από 28/03/2023 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.), ορίζεται ότι

«41. Πράξεις επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν για εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από τις οποίες το ποσό φόρου που προέκυψε προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ και πράξεις επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν για εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από τις οποίες το ποσό φόρου που προέκυψε προς καταβολή, **σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ, για τις οποίες:**

- α) είτε δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών ή εκκρεμεί η έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής που έχει ασκηθεί ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

β) είτε δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης δικαστικής προσφυγής κατά της απορριπτικής απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή εκκρεμεί, ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, εμπρόθεσμη προσφυγή κατά της απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών,

ακυρώνονται ή, εφόσον έχουν εισπραχθεί, συμψηφίζονται με οφειλές και, στην περίπτωση που δεν υπάρχει οφειλή, επιστρέφονται. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο καταλαμβάνουν και εκκρεμείς, κατά τα ως άνω, πράξεις επιβολής προστίμου για πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ποσού φόρου προς καταβολή έως εκατό (100) ευρώ, οι οποίες εκδόθηκαν σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες κατόπιν διασταυρώσεων.».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., ο προσφεύγων είχε υποβάλει, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/28-06-2018 εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2017, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου της οποίας είχε προκύψει χρεωστικό ποσό 10.750,91 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 28/06/2018). Στο έντυπο Ε1 είχαν συμπληρωθεί, μεταξύ άλλων, ο κωδικός 321 (άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις) με το φορολογητέο ποσό των 301,93 € και ο κωδικός 315 (φόρος που παρακρατήθηκε από συντάξεις) με το συνολικό ποσό των 1.497,56 €, σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε υποβάλει, μέσω διαδικτύου, κατά την 23/07/2019, την με αριθμό καταχώρησης **εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2018.** Στην εικόνα αποδοχών του για το εν λόγω φορολογικό έτος που ήταν αναρτημένη κατά τον χρόνο υποβολής της αρχικής δήλωσης, υπήρχε –μεταξύ άλλων– αρχείο του Ενιαίου Ταμείου Επικουρικής Ασφάλισης και Εφάπαξ Παροχών (Α.Φ.Μ.:) με αποδοχές **επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές** φορολογητέου ποσού **3.575,15 €** με **παρακρατηθέντα φόρο** ποσού **715,03 €** που αφορούσαν σε **αναδρομικά** που είχαν καταβληθεί κατά το έτος 2018 και ανάγονταν στο **φορολογικό έτος 2017.**

Επειδή, ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, προκειμένου να δηλώσει τις ως άνω αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2018– φορολογητέες αποδοχές της επικουρικής σύνταξής του με τον οικείο παρακρατηθέντα φόρο. Προς τούτο, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 2 και παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. και σύμφωνα με την Ε.2162/13-10-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., την **20/03/2023** υποβλήθηκε **οίκοθεν** από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ξάνθης η με αριθμό καταχώρησης (εκπρόθεσμη) **πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος** του προσφεύγοντος για το **φορολογικό έτος 2017** και την ίδια ημέρα (20/03/2023) εκδόθηκε, από τον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ., η οικεία πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου από την οποία προέκυψε **τελικό χρεωστικό** ποσό **11.540,43 €** αντί χρεωστικού ποσού 10.750,91 € που είχε προκύψει από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου βάσει της οικείας εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης (διαφορά φόρου για καταβολή ποσού 789,52 €, ήτοι ποσού μεγαλύτερου εκείνου των 100,00 €) (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την οίκοθεν πρώτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 20/03/2023). Στο έντυπο Ε1 συμπληρώθηκαν, μεταξύ άλλων, ο κωδικός 321 με το συνολικό φορολογητέο ποσό των 3.877,08 €, ήτοι με το αρχικώς δηλωθέν ποσό των 301,93 € πλέον του ως άνω αναδρομικώς καταβληθέντος ποσού των 3.575,15 € και ο κωδικός 315 με το συνολικό ποσό των 2.212,59 €, ήτοι με το αρχικώς δηλωθέν ποσό των 1.497,56 € πλέον του ως άνω αναδρομικώς παρακρατηθέντος ποσού των 715,03 €, σύμφωνα με τις εικόνες αποδοχών του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Επειδή, ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης εκδόθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, η με αριθμό/23-03-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου

(άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.) για το φορολογικό έτος 2017, με την οποία του επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 100,00 € λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος, προκειμένου να δηλωθούν αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2018– φορολογητέες αποδοχές επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β) του Κ.Φ.Δ. που επισύρει το ως άνω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. β) του ίδιου Κώδικα.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον χρόνο υποβολής της εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2018, ήτοι κατά την **23/07/2019**, **είχε ήδη λάβει γνώση** για το ως άνω **αναδρομικώς καταβληθέν** φορολογητέο ποσό **επικουρικής σύνταξης** του με το οικείο ποσό παρακρατηθέντος φόρου που αφορούσαν στο **φορολογικό έτος 2017** –σύμφωνα με την ηλεκτρονικώς αναρτηθείσα εικόνα αποδοχών του για το φορολογικό έτος 2018– και, συνεπώς, **είχε την δυνατότητα να τα δηλώσει υποβάλλοντας τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2017 έως 31/12/2019** (άρθρο 4 παρ. 4 εδ. πρώτο της Α.1041/29-01-2019 Α.Δ.Α.Α.Δ.Ε.), προκειμένου να μην επιβληθεί, σε βάρος του, το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. β) του Κ.Φ.Δ., περί μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου.

Επειδή, περαιτέρω, ενόψει της **αρχής της νομιμότητας του φόρου**, η Φορολογική Διοίκηση έχει –κατ' αρχήν– δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση πράξεων καταλογισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, υπό την έννοια ότι, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μίας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου. Τα δε πρόστιμα επιβάλλονται χωρίς να απαιτείται η ύπαρξη αμέλειας ή δόλου (ΣτΕ 138/1998, 3278/1992), εκτός εάν τεθεί ζήτημα ανωτέρας βίας που στην προκειμένη περίπτωση δεν συντρέχει.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι **ορθώς** επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, το ως άνω **πρόστιμο** ποσού **100,00 €** με την με αριθμό/23-03-2023 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης για το φορολογικό έτος 2017.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **21/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** του κ. **του** με **Α.Φ.Μ.:**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος –
Καταλογιζόμενο πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. με βάση την παρούσα απόφαση:**

Φορολογικό έτος 2017

Η με αριθμό/23-03-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης ως ακολούθως:

Πρόστιμο δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. β) του Κ.Φ.Δ., ήτοι

100,00 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη 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.