



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

ΤΜΗΜΑ : Α7 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 13- 11-2023

Αριθμός απόφασης: 1022e

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (Elenxis) ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου επί της οδού, κατά της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (Elenxis) ενδικοφανούς προσφυγής του, με **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό ύψους **100,00 ΕΥΡΩ** (πλέον χαρτοσήμου), καθώς διαπιστώθηκε ότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθ. καταχώρησης 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ..

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και ακολούθως υπέβαλε εκπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με την οποία μετέβαλε: 1) το δηλωθέν ποσό στον κωδ. 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς και ημερομίσθια) κατά **6.553,02€**, ήτοι από 14.137,36€ σε 20.690,38€, 2) το δηλωθέν ποσό στον κωδ. 313 (Φόρος που αναλογεί σε μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ.) κατά **662,14€**, ήτοι από 1.682,40€ σε 2.344,54€, 3) το δηλωθέν ποσό στον κωδ. 315 (Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ.) κατά **652,21€**, ήτοι από 1.657,16€ σε 2.309,37€ και 4) το δηλωθέν ποσό στον κωδ. 333 (Φόρος που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν.3986/2011) κατά **28,23€**, ήτοι από 1,77€ σε 30,00€. Η 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, υποβλήθηκε, κατόπιν του από ηλεκτρονικού μηνύματος που έλαβε από την ΑΑΔΕ, σύμφωνα με το οποίο ενημερώθηκε ότι από τους διασταυρωτικούς ελέγχους που διενεργήθηκαν διαπιστώθηκε ότι έχει υποβάλει

ανακριβή δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το Φ.Ε. 2017, αναφορικά με τις αποδοχές που έλαβε από μισθούς και συντάξεις και κλήθηκε να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να δηλώσει τα σωστά ποσά.

Μετά την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, τελικού χρεωστικού ποσού 543,13 ΕΥΡΩ (αρχικό πιστωτικό ποσό 419,83 ΕΥΡΩ). Με την προαναφερόμενη, πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2017, ο προσφεύγων πρόσθεσε τις τακτικές αποδοχές που έλαβε από τη - Α.Φ.Μ. που δεν είχε δηλώσει με την αρχική του δήλωση.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, επικαλούμενος ότι στις/2022 έλαβε ένα ηλεκτρονικό μήνυμα από την Α.Α.Α.ΔΕ. με την οποία ενημερώθηκε ότι από διασταυρωτικούς ελέγχους διαπιστώθηκε ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογικού έτους 2017, αναφορικά με τους μισθούς / συντάξεις, που δήλωσε ότι έλαβε για το εν λόγω έτος. Επιπρόσθετα, το ίδιο μήνυμα τον ενημέρωνε ότι σε περίπτωση που έως την/2023 δεν υποβάλει την απαιτούμενη τροποποιητική δήλωση, η Φορολογική Διοίκηση θα προβεί στις απαιτούμενες ενέργειες για τον προσδιορισμό της φορολογικής του υποχρέωσης, την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων. Κατόπιν των ανωτέρω υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης, 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, εντός της αναγραφόμενης στο μήνυμα προθεσμίας. Παρά ταύτα, λανθασμένα εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, καθώς τήρησε την προθεσμία που του είχε τεθεί για την υποβολή της, ήτοι την-2023.

Επειδή, με το άρθρο 19 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.

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, στην ΠΟΛ.1138/25-07-2018 (ΦΕΚ Β' 3012/25.7.2018) «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ.α ,§2 περ.α του Κ.Φ.Δ., όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις 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 υποβάλει 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 αρχίζει από τη δημοσίευση του Ν 4916/2022 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, ο προσφεύγων υπέβαλλε εκπρόθεσμα ηλεκτρονικά στις-2023 την με αριθμό δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, μέσω του Taxisnet, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε φόρος 543,13€, ενώ με την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος με αριθμό είχε προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο 419,83€, ήτοι διαφορά μεγαλύτερη των 100,00€.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, τα πρόστιμα του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. 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, ενώ στην προκειμένη περίπτωση ο

επιπλέον φόρος που προέκυψε από την εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση είναι άνω των 100€.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η προθεσμία που δόθηκε στον προσφεύγοντα να υποβάλει εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 μέχρι τις/2023, αφορούσε την προθεσμία που είχε ο προσφεύγων να δηλώσει μόνος του τα ακριβή εισοδήματά του, προτού αναγκαστεί η Φορολογική Διοίκηση να προβεί η ίδια στις απαιτούμενες ενέργειες για τον προσδιορισμό της φορολογικής του υποχρέωσης, την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων. Από καμία όμως εγκύκλιο / απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης δεν προβλέπεται ότι με την υποβολή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τον προσφεύγοντα, εντός της προαναφερόμενης προθεσμίας, δε θα οδηγούσε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αυτής, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτ. (Elenxis) ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2017	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ.	100,00	100,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.