



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/12/2023

Αριθμός απόφασης: 2181

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), 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.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).
 - δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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 την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, το οποίο βεβαιώθηκε με ποσό 250,00 ευρώ (Α.Χ.Κ.).

Με την ανωτέρω δήλωση ο προσφεύγων τροποποίησε το ποσό του κωδικού 302 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κ.λ.π.) που αφορούσε εισοδήματα της συζύγου του,, από 27.753,50 ευρώ της αρχικής δήλωσης σε 29.606,18 ευρώ, προσθέτοντας αναδρομικές αποδοχές ύψους 1.852,68 ευρώ τις οποίες, σύμφωνα με τη βεβαίωση αποδοχών του 2019, έλαβε η σύζυγός του εντός του 2019 αλλά αφορούσαν το φορολογικό έτος 2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, η οποία θεωρεί ότι εκδόθηκε λόγω τροποποίησης δικών του εισοδημάτων. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι με την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης με αριθμό καταχώρησης, πρόσθεσε στα δηλωθέντα εισοδήματά του αναδρομικές αποδοχές που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2017 και του καταβλήθηκαν εντός του 2019, αλλά συμπεριλήφθηκαν στη βεβαίωση αποδοχών του 2020, με αποτέλεσμα η υποβολή της εν λόγω δήλωσης να είναι εμπρόθεσμη. Ισχυρίζεται επιπλέον ότι ενώ το αρχικό πρόστιμο που του επιβλήθηκε ήταν 100,00 ευρώ, στη συνέχεια μετατράπηκε σε 250,00 ευρώ, λόγω του ότι στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. εμφανίζεται ως ελεύθερος επαγγελματίας, γεγονός που δεν ευσταθεί αφού στην πραγματικότητα είναι δημόσιος υπάλληλος, που διατηρούσε για ορισμένα χρόνια και την ιδιότητα του αγρότη ειδικού καθεστώτος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 - Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και καταβολή του φόρου 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...

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 τις διατάξεις του άρθρου 18 - Υποβολή φορολογικής δήλωσης του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την

παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. γ. Εκπρόθεσμη 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 του άρθρου 19 – Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης 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.

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....

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1138/2018 Απόφαση 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» της Υφυπουργού Οικονομικών, προβλέπεται 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 την Απόφαση ΠΟΛ.1068/17-04-2018 με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι:

«Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, αυτές παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 – Διαδικαστικές παραβάσεις του Κ.Φ.Δ. 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 υποβάλλει 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,

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 - *Μη επιβολή προστίμου για ποσά φόρου έως 100 ευρώ - Τροποποίηση άρθρων 54 και 72 ν.4174/2013* του Ν.4916/2022 ορίζεται ότι:

« 1. Στο τέλος της παρ. 2 του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#) (Α' 170) προστίθεται νέο εδάφιο ως εξής:

«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 εγκύκλιο ΠΟΛ.1139/14-09-2017 με θέμα: «Επιβολή προστίμου στις εκπρόθεσμες κοινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) των έγγαμων φορολογούμενων» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε ότι:

«[...]

α) Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής κοινών αρχικών χρεωστικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1), επιβάλλεται ένα μόνο πρόστιμο, δεδομένου ότι υποβάλλεται μία μόνο δήλωση, το οποίο ανέρχεται:

- σε εκατό (100) ευρώ, αν δεν είναι κανένας από τους συζύγους υπόχρεος τήρησης βιβλίων ή

- σε διακόσια πενήντα (250) ή πεντακόσια (500) ευρώ, αν ο ένας από τους δύο συζύγους ή και οι δύο σύζυγοι είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων, με βάση το απλογραφικό ή διπλογραφικό σύστημα αντίστοιχα. Στην περίπτωση συζύγων που είναι και οι δύο υπόχρεοι τήρησης βιβλίων, ο ένας με βάση το απλογραφικό σύστημα ενώ ο άλλος με το διπλογραφικό, επιβάλλεται πρόστιμο πεντακόσια (500) ευρώ.

β) Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής κοινών τροποποιητικών χρεωστικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1) έγγαμων, με τις οποίες τροποποιείται ποσό εισοδήματος του ενός από τους συζύγους που δεν είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων ενώ ο

άλλος είναι, επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης β' της [παρ. 2 του άρθρου 54](#) του [ν.4174/2013](#) (ΚΦΔ) που αφορά στις περιπτώσεις χρεωστικών δηλώσεων φορολογούμενων που δεν είναι υπόχρεοι τήρησης λογιστικών βιβλίων, δηλαδή εκατό (100) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με την συνυποβληθείσα με την υπό κρίση προσφυγή βεβαίωση αποδοχών που καταβλήθηκαν από 01/01/2019 έως 31/12/2019, έκδοσης του εργοδότη του προσφεύγοντος ο προσφεύγων έλαβε εντός του 2019 αποδοχές που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2017, καθαρού ποσού 83,77 ευρώ, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από την εικόνα αποδοχών του για το φορολογικό έτος 2017 στο taxisnet.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την αντιπαραβολή της με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, που εκδόθηκε μετά την υποβολή της με αριθμό καταχώρησης αρχικής δήλωσης, και της με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, που εκδόθηκε μετά την υποβολή της με αριθμό καταχώρησης 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, ο προσφεύγων, ως υπόχρεος υποβολής της δήλωσης, δε συμπεριέλαβε αναδρομικές αποδοχές που έλαβε από τον εργοδότη του εντός του 2019 στην τροποποιητική δήλωση, όπως ισχυρίζεται, **αλλά τροποποίησε το ποσό του κωδικού 302 από 27.753,50 ευρώ σε 29.606,18 ευρώ**, προσθέτοντας αναδρομικές αποδοχές της συζύγου του....., ποσού 1.852,68 ευρώ.

Επειδή από την εικόνα αποδοχών της, φορολογικού έτους 2018, προκύπτει ότι η σύζυγος του προσφεύγοντος έλαβε τις ανωτέρω αναδρομικές αποδοχές εντός του 2018 και η ανάρτηση του ποσού έγινε από τον αρμόδιο φορέα – εργοδότη την 4/7/2019 και ως εκ τούτου είχε υποχρέωση υποβολής της δήλωσης μέχρι 31/12/2019.

Επειδή η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης, με την οποία δηλώθηκαν οι αναδρομικές αποδοχές της συζύγου του προσφεύγοντος που ανάγονται στο φορολογικό έτος 2017, έγινε τηνκαι όχι μέχρι την 31/12/2019, όπως ορίζουν οι προπαρατεθείσες διατάξεις της ΠΟΛ.1068/17-04-2018, περαιτέρω δε, το ποσό του επιπλέον φόρου που βεβαιώθηκε με την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης ήταν 288,40 ευρώ, ξεπερνούσε επομένως το όριο των 100,00 ευρώ της παραγράφου 2 του άρθρου 54 προκειμένου να μην επιβληθεί πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής.

Ως εκ τούτου, αβάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εμπρόθεσμης τροποποίησης της δήλωσης ως προς τα δικά του εισοδήματα και κρίνεται ορθή η έκδοση σε βάρος του, με την ιδιότητα του υπόχρεου για υποβολή δήλωσης, της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου για εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθμό καταχώρησης δήλωσης, αναφορικά με την προσθήκη των αναδρομικών αποδοχών της συζύγου του, ποσού 1.852,68 ευρώ.

Επειδή, επιπροσθέτως, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το αρχικώς επιβληθέν πρόστιμο των 100,00 ευρώ μετατράπηκε και βεβαιώθηκε σε 250,00 ευρώ λόγω του ότι στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. εμφανίζεται ως ελεύθερος επαγγελματίας, ενώ στην πραγματικότητα είναι δημόσιος υπάλληλος.

Επειδή, ωστόσο, το πρόστιμο αφορά τροποποιητική δήλωση για τα εισοδήματα της συζύγου, η οποία ήταν κατά το φορολογικό έτος 2017 μισθωτή και όχι επιτηδευματίας, με συνέπεια κατά τις διατάξεις της προπαρατεθείσας ΠΟΛ.1139/14-09-2017 να επιβάλλεται το πρόστιμο των 100,00 ευρώ, ανεξάρτητα αν ο σύζυγος – υπόχρεος για υποβολή της δήλωσης ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα ή όχι, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος.

Επομένως, το επιβληθέν πρόστιμο ορθώς εκδόθηκε με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου στο ύψος των 100,00 ευρώ, αλλά λανθασμένα βεβαιώθηκε στο ποσό των 250,00 ευρώ (Α.Χ.Κ.).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ως προς το ύψος του προστίμου.

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

Φορολογικό έτος 2017

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου: 100,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.