



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/08/2024

Αριθμός Απόφασης: 2303

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 17/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθ. /2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17/04/2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Με την υπ' αριθ. /2024 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΥΘΥΜΝΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00€ λόγω μη εμπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019.

Ειδικότερα, το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε κατόπιν εκπρόθεσμης υποβολής (οίκοθεν από τη Δ.Ο.Υ.) στις 14/03/2024, της με αριθ. καταχώρησης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019, με την οποία προέκυψε τελικό πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 22,62€ έναντι προηγούμενου πιστωτικού υπολοίπου 137,80€, λόγω προσθήκης επιπλέον ποσού εισοδήματος ύψους 523,58€.

Το εν λόγω ποσό αφορούσε τακτικές αποδοχές της προσφεύγουσας από τον), ΑΦΜ, οι οποίες δεν είχαν συμπεριληφθεί στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι κατά τον χρόνο υποβολής της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, ήτοι στις 17/06/2020, το ποσό των αποδοχών ύψους 523,58€, δεν συμπεριλαμβανόταν στο αναρτηθέν αρχείο των βεβαιώσεων με το σύνολο των αποδοχών. Αντιθέτως, ο εργοδότης/φορέας ανήρτησε, μεταγενέστερα της αρχικώς υποβληθείσας δήλωσης, νέα βεβαίωση αποδοχών χωρίς ή ίδια να λάβει σχετική ενημέρωση προκειμένου να υποβάλλει έγκαιρα τροποποιητική δήλωση για το οικείο έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, 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 μέσα στην προθεσμία 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 προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. [...]».

Επειδή, με στο υπ' αριθ. πρωτ. **Δ12Α ΕΞ 2014/11.12.2014** έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «**Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)**», αναφέρεται ότι: «[...] 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 περιεχόμενό της. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «**Διαδικαστικές παραβάσεις**» του ν.4987/2022, 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) [...] 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, με τις διατάξεις του άρθρου 67 «**Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή φόρου**» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), 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. [...]. 3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. [...]. 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 της παρ. 58 του άρθρου 72 «**Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος**» του ν. 4172/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 97 του ν. 4714/2019, ορίζεται ότι: «58. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του παρόντος Κώδικα των οποίων το φορολογικό έτος λήγει την 31η Δεκεμβρίου 2019, υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι την 28η Αυγούστου 2020. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 της Α. 1196/23-06-2022 με θέμα «**Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013**», αναφέρεται ότι: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας

εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, παρατείνεται από τη λήξη της μέχρι την 31η Αυγούστου 2020 και ώρα 15:00.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2019 ήταν η 31^η/8/2020 και η υποβολή της αρχικής δήλωσης από την προσφεύγουσα, κοινής με το σύζυγό της, έγινε εμπρόθεσμα, ήτοι την 17^η/6/2020, με βάση τα εισοδήματα που είχαν αναρτηθεί μέχρι εκείνη την ημερομηνία στην εικόνα αποδοχών της ίδιας και του συζύγου της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.1025/04-02-2020 με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2019», αναφέρεται ότι: «**Άρθρο 1** Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων. Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ν. 4172/2013 [...] έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και τον φόρο που παρακρατήθηκε. Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις εισοδημάτων για τα οποία δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 6 της παρούσας. [...] **Άρθρο 6** Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής [...] 3. 3. Με την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου δεν εξαντλείται η υποχρέωση των εργοδοτών – ασφαλιστικών φορέων σχετικά με τις βεβαιώσεις όλων των εισοδημάτων, αλλά απαιτείται η χορήγηση βεβαιώσεων προς τους δικαιούχους σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Ο χρόνος χορήγησης της βεβαίωσης είναι ο ίδιος με τον χρόνο υποχρέωσης υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου. **Άρθρο 7** Ημερομηνία υποβολής. **1. Για το φορολογικό έτος 2019 ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής ορίζεται η 13η Μαρτίου 2020.** [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε, τη με αριθ. καταχώρησης/17-06-2020, κοινή με το σύζυγό της, αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, στην οποία δήλωσε μεταξύ άλλων, στον κωδ. 302 του εντύπου Ε1 «Αθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ», ποσό τακτικών αποδοχών ύψους 10.628,70€.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο φορέας/εργοδότης ανήρτησε νέα βεβαίωση αποδοχών, στις 30/10/2020 και ώρα 09:05:55, ήτοι μετά την προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων, φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και κατ' επέκταση μετά και την προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής των βεβαιώσεων αποδοχών και συντάξεων, βάσει της Α.1025/04-02-2020.

Επειδή, το ως άνω ποσό τακτικών αποδοχών, ύψους 523,58€, δεν περιλαμβανόταν στην αρχική βεβαίωση που είχε αναρτηθεί στο διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ επομένως, δεν ήταν

προσυμπληρωμένο στον οικείο κωδικό για τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, του εντύπου Ε1, όταν υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** η αρχική δήλωση του φορολογικού έτους 2019, ενώ παράλληλα δεν προκύπτει ότι ο οικείος εργοδοτικός φορέας ενημέρωσε, ως όφειλε βάσει της **A.1025/04-02-2020**, εγκαίρως την υπόχρεη μετά την ανάρτηση της νέας βεβαίωσης, ώστε να είναι σε θέση η τελευταία να υποβάλει εμπρόθεσμα τροποποιητική δήλωση.

Επειδή, όπως προκύπτει από το έγγραφο απόψεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, μετά την οίκοθεν έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν.4987/2022, προκειμένου να συμπεριληφθούν εισοδήματα που δεν είχαν δηλωθεί στην αρχική δήλωση, επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4987/2022, όπως αυτός τροποποιήθηκε με το ν.5036/2023 γιατί η διαφορά φόρου που προέκυψε κατά την εκκαθάριση ήταν άνω των 100,00€.

Επειδή, η δράση της Δημόσιας Διοίκησης διέπεται από την αρχή της νομιμότητας και ασκείται για την ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος. Από το πλαίσιο αυτό εξάγεται και η ανάγκη της προστασίας του διοικουμένου, τα συμφέροντα και τα δικαιώματα του οποίου κατοχυρώνονται μεν από τους κανόνες της νομιμότητας, θίγονται δε από τη δράση της Διοίκησης. Δια τούτο, η αρχή της χρηστής διοίκησης - όπως και η αρχή της αναλογικότητας, της φανεράς Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου - επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα του δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις εκάστοτε επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες (Σπηλιωτόπουλος Ε., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 1, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 95-97).

Επειδή, υπό το πλέγμα των αναφερθεισών διατάξεων και πραγματικών περιστατικών αλλά και από την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία επιτάσσει την άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, δηλαδή κατά τρόπο σύμφωνο με τα χρηστά ήθη, συνάγεται ότι το υπό κρίση πρόστιμο μη εμπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 54 του ν.4987/2022, ποσού 100,00 ευρώ πρέπει να διαγραφεί.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 17/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την **ακύρωση** της υπ' αριθ./2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2019

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4987/2022 (αριθ. Πράξης/2024)

- **Ποσό καταλογισμού: 0,00 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.