



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27-09-2024

Αριθμός απόφασης: 2650

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την 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 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης 03-05-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/03-05-2024 ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός, κατά της υπ' αριθμ./2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03-05-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/03-05-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./5-4-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 250,00€ για το φορολογικό έτος 2021, λόγω εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' του ΚΦΔ και επιβλήθηκε η κύρωση που προβλέπεται από το άρθρο 54 παρ. 2 περ. γ' του ΚΦΔ.

Η παράβαση αφορά εκπρόθεσμη υποβολή 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, για αναδρομικές αποδοχές συνολικού φορολογητέου ποσού **2.787,35€** οι οποίες καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα από τον, ΑΦΜ: το έτος 2022 και αφορούν το φορολογικό έτος 2021, και συγκεκριμένα: α) Αναδρομικά μισθών και πάγιας αντιμισθίας που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται φορολογητέου ποσού 975,57€ (κωδ. 301) και β) Αναδρομικά εισοδήματα αυτοτελώς φορολογούμενα ή απαλλασσόμενα του φόρου φορολογητέου ποσού 1.811,78€ (κωδ. 619).

Σε συνέχεια της υποβολή από τον προσφεύγοντα της ως άνω 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χολαργού εξέδωσε την με αριθ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 29-01-2024 (αριθμ. δήλωσης) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Υπόχρεου με Βάση την 1^η Τροποποιητική Δήλωση με την οποία προέκυψε ΤΕΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ: **744,58€**. (ΑΡΧΙΚΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ: 387,79€).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου αναφέροντας ότι, τον Ιανουάριο του έτους 2024, έλαβε για πρώτη φορά ειδοποίηση υποχρέωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2021 για αναδρομικές αποδοχές τις οποίες έλαβε και άμεσα προέβη στις απαιτούμενες ενέργειες υποβολής της μέσω της πλατφόρμας ΑΑΔΕ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 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.

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 έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

γ) Εκπρόθεσμη 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, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

« 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.

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και καταβολή του φόρου» του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε το υπό κρίση φορολογικό έτος, 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 [...]

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 το πρώτο εδάφιο της παραγρ 78 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) όπως αυτό διαμορφώθηκε με το άρθρο 182 παρ .2 Ν.4964/2022:

«78. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021 υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι την 30^η Αυγούστου 2022.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021 έληγε την 30/8/2022 και η υποβολή της αρχικής δήλωσης από τον προσφεύγοντα έγινε εμπρόθεσμα, ήτοι την 08-08-2022 με βάση τα εισοδήματα που είχαν αναρτηθεί μέχρι εκείνη την ημερομηνία στην εικόνα αποδοχών του.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 περ. 6 της Α. 1034/2022 (ΦΕΚ Β' 11098/11-03-2022) με θέμα:

« Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή.»

6. α. Οι τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των εισοδημάτων, αλλά εξαιτίας εκπρόθεσμης αποστολής αρχικού ή τροποποιητικού ηλεκτρονικού αρχείου στην ΑΑΔΕ, μηνιαίου ή ετήσιου, από τον εργοδότη/αρμόδιο φορέα που έχει την υποχρέωση, όπως και σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης έκδοσης, διόρθωσης και χορήγησης βεβαίωσης από υπόχρεο φορέα, όταν αυτή είναι απαραίτητη για την συμπλήρωση και την υποβολή

δήλωσης, θεωρούνται εμπρόθεσμες εφόσον υποβάλλονται εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν οι βεβαιώσεις από τον φορέα. Προκειμένου να μην επιβληθούν πρόστιμα και να μην υπολογιστούν τόκοι, οι τροποποιητικές δηλώσεις αυτές υποβάλλονται στην Δ.Ο.Υ.....»

Επειδή, ωστόσο, 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 [...]

Επειδή η υποβολή της με αριθμό δήλωσης (αριθμ ειδοποίησης) και με ημερομηνία έκδοσης 29/01/2024 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, έγινε την 29/01/2024 ήτοι μετά την καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής, βάσει της Α. 1034/11-3-2022, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. επέβαλε στον προσφεύγοντα πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ποσού 250 ευρώ άρθρου 54 §1β και §2γ του ΚΦΔ.

Επειδή, εν συνεχεία με απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63B παρ. 1 περ. Α' του ΚΦΔ, ακυρώθηκε το επίμαχο πρόστιμο ποσού 250 ευρώ το οποίο επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, όπως αυτό προκύπτει από την από 8-5-2024 έκθεση απόψεων άρθρου 63 ΚΦΔ της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή, ωστόσο, από σύστημα Taxis προκύπτει ότι, για την ως άνω περίπτωση της εκπρόθεσμης υποβολής από τον προσφεύγοντα της επίμαχης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα την 8-5-2024 πρόστιμο των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' του ΚΦΔ και άρθρου 54 παρ. 2 περ. β' του ΚΦΔ ποσού 100 ευρώ, το οποίο βεβαιώθηκε από την ίδια Δ.Ο.Υ. την 8-5-2024 με Αριθμό Χρηματικού Καταλόγου (Α.Χ.Κ.) / 08-05-2024 (Γραμμή Χρημ. Κατ.) και Αριθμό Τριπλότυπου Βεβαίωσης (Α.Τ.Β.)/8-5-2024.

Επειδή, εν τούτοις, με την υπ' αριθ. Α. 1006/2023 (ΦΕΚ Β' 381/27-01-2023) Απόφαση 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 2022» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται ότι:

«Άρθρο1

Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ν. 4172/2013, πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, 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.

Υποχρέωση υπάρχει και για τα ποσά που ειδικότερα ορίζονται στο άρθρο 6 της παρούσας, τα οποία δεν αποτελούν πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση.[...]

Άρθρο 6

Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής [...]

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 2022 ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής ορίζεται η 28/2/2023.[...]»

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η ανάρτηση της σχετικής βεβαίωσης αποδοχών από το ΑΦΜ..... στο ΟΠΣ taxis, για τις αναδρομικές αποδοχές συνολικού φορολογητέου ποσού **2.787,35€** του προσφεύγοντος, πραγματοποιήθηκε στις 24/7/2023 μαζί με τη βεβαίωση αποδοχών του φορολογικού έτους 2022 για τις οποίες ο προσφεύγων υπέβαλε τη φορολογική δήλωση στις 29-7-2023.

Ως εκ τούτου ενημερώθηκε από το φορέα για τα αναδρομικά που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2021 και ήταν υπόχρεος σε δήλωση έως 31/12/2023.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ενημέρωσής του από τον οικείο εργοδοτικό φορέα ως προς την ανάρτηση στο διαδικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. της σχετικής βεβαίωσης αποδοχών προβάλλεται αβάσιμα και η υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος κρίνεται ως εκπρόθεσμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 03-05-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/03-05-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της με Α.Χ.Κ. / 08-05-2024 - Γραμμή Χρημ. Κατ. ... και Α.Τ.Β. / 8-5-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 §1β και §2β του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Φορολογικό Έτος 2021

Πρόστιμο άρθρου 54 §1β και §2β του ΚΦΔ (εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό καταχώρησης/29-01-2024 τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2021)

Ποσό καταλογισμού: 100,00 €

(Α.Χ.Κ. / 08-05-2024 - Γραμμή Χρημ. Κατ. ... και Α.Τ.Β. / 8-5-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.