



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08-07-2025

Αριθμός απόφασης: 2295

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κωδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312347

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 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 με ημερομηνία κατάθεσης 22-03-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός Τ.Κ., κατά της με αριθ. /24-02-2025 πράξης επιβολής προστίμου αρ.54 Ν.4174/2013 (νυν αρ.53 ν.5104/2024) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22-03-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, που 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ. ειδοποίησης και αριθ. δήλωσης/04.10.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την εκπρόθεσμη δεύτερη (2η) τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2015, δεν προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή καθώς το αρχικό και τελικό ποσό φόρου παρέμεινε το ίδιο, ήτοι 351,69€ . Η ως άνω πράξη φόρου εισοδήματος εκδόθηκε σύμφωνα με τη βεβαίωση αποδοχών του προσφεύγοντος έτους 2022 και αφορούσε την καταβολή αναδρομικών αποδοχών του φορολογικού έτους 2015. Ειδικότερα, τροποποιήθηκε ο κωδ. 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια) με το ποσό 56,04€ (προηγούμενο ποσό 0,00€) και ο κωδικός 315 (Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών ΔΣ) από το ποσό 1.731,61€ στο ποσό 1.742,80€ (1.731.61 + 11,19).

Μετά την έκδοση της/04.10.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 2η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2015, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ρόδου η υπ' αριθ. /24.02.2025 προσβαλλόμενη Πράξη Προστίμου αρθρ. 54 Ν.4174/2013 (νυν αρ.53 ν.5104/2024), ποσού 100,00€, λόγω εκπροθέσμου υποβολής της ως άνω δήλωσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ. 162/2025 πράξης επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενος ότι:

- Δεν έλαβε καμία ειδοποίηση, κατά παράβαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης.
- Ο φορέας (ΟΤΕ) ανάρτησε μεταγενέστερα το αρχείο με τα αναδρομικά ποσά, με αποτέλεσμα την εκπρόθεσμη υποβολή 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
- Δεν ειδοποιήθηκε ότι έχει αναρτηθεί νέο αρχείο με τα αναδρομικά ποσά συντάξεων έτους 2015.
- Το αρχικό χρεωστικό ποσό φόρου δεν μεταβλήθηκε και σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 όταν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100€ δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.5104/2024 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» 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 έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση 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 το άρθρο 53 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως: α) η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, και των δηλώσεων παρακράτησης φόρου, β) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος, [...] 7. Τα πρόστιμα των παρ. 1 και 2 δεν επιβάλλονται, σε περίπτωση υποβολής: α) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα, β) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ, γ) εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ, [...]».

Επειδή, στο άρθρο 67 του ν.4172/2013 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου», ως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, οριζόταν 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.....3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Απριλίου 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, με την παρ. 3 του άρθρου 3 της ΠΟΛ.1041/2016 που αφορά τον «τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή» ορίζεται: «3. Κατά την υποβολή των δηλώσεων στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση των δηλούμενων εισοδημάτων και φόρων, τα δικαιολογητικά αποστέλλονται με συστημένη επιστολή στη Δ.ΗΛΕ.Δ ή παραλαμβάνονται από τη Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οποίων η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί μέσω διαδικτύου, τα δικαιολογητικά που θα προσκομίζει ο φορολογούμενος θα είναι μόνο αυτά που αφορούν τον λόγο που επικαλείται για την τροποποίηση της δήλωσης του και όχι όλα τα δικαιολογητικά που αφορούν το σύνολο της δήλωσης. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αυτές θα παραλαμβάνονται χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. Δεν βεβαιώνεται το ποσό που οφείλεται με βάση την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον τούτο δεν υπερβαίνει τα τριάντα (30) ευρώ αθροιστικά λαμβανόμενο για τον φορολογούμενο και τη σύζυγό του. (παρ. 1 άρθρο 18 ν.3522/2006 ΦΕΚ276 Α΄). Δεν επιστρέφεται ποσό φόρου με βάση την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου μικρότερο των πέντε (5) ευρώ αθροιστικά λαμβανόμενο για τον φορολογούμενο και τη σύζυγο του (παρ. 2 άρθρο 18 ν. 3522/2006 ΦΕΚ 276 Α΄). [...]

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2053/2022 που αφορά την μη επιβολή προστίμου σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον προς καταβολή ποσό, σε σχέση με την αρχική δήλωση, δεν υπερβαίνει τα εκατό (100) ευρώ, ορίζεται: « [...] 4. Προκειμένου να εξεταστεί η επιβολή ή όχι του πρόστιμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ σε υποβληθείσα εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση, αυτή συγκρίνεται με την αρχικώς και εμπροθέσμως υποβληθείσα δήλωση για το ίδιο φορολογικό έτος. Ως αρχική δήλωση νοείται και η τυχόν τροποποιητική ή τροποποιητικές που έχουν υποβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, αφού σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 19 του ΚΦΔ, στην περίπτωση αυτή η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής. Στην περίπτωση υποβολής περισσότερων εκπρόθεσμων τροποποιητικών για το ίδιο φορολογικό έτος, οι διατάξεις του άρθρου 54 ΚΦΔ αυτές, εφαρμόζονται για όλες τις

τροποποιητικές δηλώσεις, εφόσον αθροιστικά το ποσό του φόρου που προκύπτει δεν υπερβαίνει τα 100 ευρώ σε σχέση με την αρχική δήλωση. [...]

Επειδή, στη κρίνόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων **υπέβαλε εμπρόθεσμα στις 10/04/2016** την υπ' αριθ. αρχική του φορολογική δήλωση φορολογικού έτους 2015 βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. δήλωσης/2016 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με χρεωστικό ποσό 85,66€.

Επειδή, την 19/7/2021 ο προσφεύγων **υπέβαλε εμπρόθεσμα** (πριν την 31/12/2021) την υπ' αριθ. πρώτη (1^η) τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015 λόγω αναδρομικών συντάξεων ποσού 1.171,95€ που έλαβε το φορολογικό έτος 2020 και αφορούσαν το φορολογικό έτος 2015. Από την εκκαθάριση της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου 351,69€.

Επειδή, την 04/10/2024 ο προσφεύγων **υπέβαλε εκπρόθεσμα** (ήτοι μετά την 31/12/2023) την υπ' αριθ. δεύτερη (2^η) τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015, με την οποία δήλωσε αναδρομικές αποδοχές ποσού 56,04€ που έλαβε το φορολογικό έτος 2022 και αφορούσαν το φορολογικό έτος 2015. Ειδικότερα, με την ως άνω δήλωση τροποποιήθηκε ο κωδ. 301 (Αθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια) με το ποσό 56,04 (προηγούμενο ποσό 0) και ο κωδικός 315 (Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών ΔΣ) από το ποσό 1.731,61€ στο ποσό 1.742,80€ (1.731.61 + 11,19). Μετά την εκκαθάριση της 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ. δήλωσης/04.10.2024 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με τελικό χρεωστικό ποσό φόρου 351,69€, ήτοι δεν μεταβλήθηκε σε σχέση με το ποσό εκκαθάρισης της 1^{ης} τροποποιητικής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από την υποβολή της 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την εμπρόθεσμη 1η τροποποιητική δήλωση, δεν είναι πάνω από εκατό (100) ευρώ και ως εκ τούτου τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περ. β της παρ. 7 του άρθρου 53 του ν.5104/2024, ήτοι δεν επιβάλλεται προβλεπόμενο πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής, ως αναφέρει και η αρμόδια φορολογική αρχή στην έκθεση απόψεων της.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **22-03-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** της υπ' αριθ./24-02-

2025 πράξης επιβολής προστίμου αρ.54 Ν.4174/2013 (νυν αρθρ.53 ν.5104/2024) φορ. Έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου,

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης

Η υπ' αρ./24-02-2025 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (νυν αρθρ.53 ν.5104/2024) φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου,

Είδος προστίμου	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν.4174/2013 (νυν αρθρ.53 ν.5104/2024)	100,00 €	0,00 €

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

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.