



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Αθην. Τακαντζά 8 – 10, Τ.Κ.: 546 39 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313332241

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

Αριθμός Απόφασης: 268/01-02-2023

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 «Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» (ΦΕΚ206Α/04-11-2022), στο εξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 και ημερομηνία 23/10/2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ4738Β/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ6009Β/25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 30/08/2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016), με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **04/10/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **Ενδικοφανή Προσφυγή** του κ. .... του ..... με **Α.Φ.Μ.:** ....., κατά της με αριθμό ...../23-08-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης** για το φορολογικό έτος 2015.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **04/10/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **Ενδικοφανούς Προσφυγής** του κ. .... του ..... με **Α.Φ.Μ.:** ....., η οποία **ασκήθηκε εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ...../23-08-2022 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης** για το φορολογικό έτος 2015, επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **100,00 €** λόγω υποβολής **εκπρόθεσμης τρίτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** για το εν λόγω φορολογικό έτος. Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από **23/08/2022** σχετική έκθεση ελέγχου της **Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης**.

Ο προσφεύγων κ. .... του ..... με Α.Φ.Μ.: ....., με την με ημερομηνία κατάθεσης **04/10/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ολικώς η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Ο φόρος που αναλογούσε στις αναδρομικώς καταβληθείσες φορολογητέες αποδοχές του ποσού 38,88 € που αφορούσαν σε μέρισμα από ασφαλιστικές εισφορές, είχε ήδη παρακρατηθεί από την Α.Α.Δ.Ε..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παρ. 1 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν.4127/2013 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ167Α/23-07-2013) 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, στην Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παρ. 1 και παρ. 3 περ. α) και περ. β) του Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως είχαν τροποποιηθεί οι διατάξεις της παραγράφου 3 με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ. 2 του Ν.4512/2018 (ΦΕΚ5Α/17-01-2018) και ίσχυαν από 17/01/2018 (δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως) έως 03/11/2022 [κατάργηση του Ν.4174/2013 κατά την 04/11/2022 δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 71 παρ. 4 και του άρθρου δεύτερου του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ206Α/04-11-2022)]

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στην Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

3.

α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από την 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.».

Επειδή, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου **Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014** και ημερομηνία **11/12/2014** εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «**Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013).**», αναφέρεται ότι

«3. 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 περιεχόμενο της.».

Επειδή, στο άρθρο 4 (Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου) παρ. 4 εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο της Α.1041/29-01-2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ353Β/11-02-2019), με θέμα «**Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτήν.**», ορίζεται ότι

«4. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αναδρομικά επιδομάτων ανεργίας, αμοιβών ιατρών του Ε.Σ.Υ. από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ., αυτές παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο

εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. Οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ., εκτός από τις δηλώσεις που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις φορολογικών ετών 2015 και εφεξής, οι οποίες υποβάλλονται ηλεκτρονικά.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω οριζόμενα στην Α.1041/29-01-2019 Α.Δ.Α.Α.Δ.Ε., η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή εμπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015, για την προσθήκη φορολογητέων συντάξιμων αποδοχών που καταβλήθηκαν αναδρομικώς κατά το έτος 2018 (και αφορούσαν στο φορολογικό έτος 2015), για τις οποίες οι βεβαιώσεις καταβολής εκδόθηκαν εντός του έτους 2019, ήταν η **31/12/2019**.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 του Ν.4174/2013, όπως είχαν τροποποιηθεί και ίσχυαν έως 03/11/2022

«1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την 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,

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,

.....  
**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 τις διατάξεις του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) παρ. 57 του Ν.4174/2013, όπως είχαν προστεθεί με τις διατάξεις του άρθρου 77 παρ. 2 του Ν.4916/2022 (ΦΕΚ65Α/28-03-2022) και ίσχυαν από 28/03/2022 (δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως) έως 03/11/2022

«**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 είχε υποβάλει, μέσω διαδικτύου, τις ακόλουθες εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2015:

1. Την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης ...../20-05-2016 αρχική δήλωση, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου της οποίας είχε προκύψει πιστωτικό ποσό 118,81 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με αριθμό ειδοποίησης ....., αριθμό πιστωτικής κατάστασης ...../..... και ημερομηνία έκδοσης 20/05/2016).

2. Την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης ...../15-11-2017 πρώτη τροποποιητική δήλωση που αφορούσε σε αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2016– φορολογητέες αποδοχές μερίσματος από ασφαλιστικές εισφορές [καταβληθείσες από το Μετοχικό Ταμείο Πολιτικών Υπαλλήλων (Α.Φ.Μ.: .....)] με τον αναλογούντα και παρακρατηθέντα φόρο, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου της οποίας είχε προκύψει πιστωτικό ποσό 65,87 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με αριθμό ειδοποίησης ....., αριθμό χρηματικού καταλόγου ...../..... και ημερομηνία έκδοσης 15/11/2017).

3. Την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης ...../13-09-2018 δεύτερη τροποποιητική δήλωση που αφορούσε σε αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2017– φορολογητέες αποδοχές επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές [καταβληθείσες από το Ενιαίο Ταμείο Επικουρικής Ασφάλισης και Εφάπαξ Παροχών (Α.Φ.Μ.: .....)] με τον αναλογούντα και παρακρατηθέντα φόρο, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου της οποίας είχε προκύψει πιστωτικό ποσό 6,26 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με αριθμό ειδοποίησης ....., αριθμό χρηματικού καταλόγου ...../..... και ημερομηνία έκδοσης 13/09/2018).

**Επειδή**, ο προσφεύγων υπέβαλε, μέσω διαδικτύου, κατά την **15/02/2022**, την με αριθμό καταχώρησης ..... εκπρόθεσμη **τρίτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματός** του για το **φορολογικό έτος 2015**, από τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου της οποίας προέκυψε, **εκ νέου, πιστωτικό ποσό 6,26 €** (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με αριθμό ειδοποίησης ..... και ημερομηνία έκδοσης 15/02/2022). Στην εν λόγω δήλωση προστέθηκαν αναδρομικώς καταβληθείσες –κατά το έτος 2018– φορολογητέες αποδοχές μερίσματος από ασφαλιστικές εισφορές (από το Μετοχικό Ταμείο Πολιτικών Υπαλλήλων), με τον οικείο παρακρατηθέντα φόρο. Ειδικότερα, στο **έντυπο Ε1** συμπληρώθηκαν, μεταξύ άλλων, ο **κωδικός 321 (άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα κ.λπ.)** με το συνολικό ποσό των **4.787,32 €**, ήτοι με το δηλωθέν στην οικεία δεύτερη τροποποιητική δήλωση ποσό των 4.748,44 € πλέον του αναδρομικώς καταβληθέντος φορολογητέου ποσού των **38,88 €** και ο **κωδικός 315 (φόρος που παρακρατήθηκε από μισθούς και συντάξεις)** με το συνολικό ποσό των **2.197,70 €**, ήτοι με το δηλωθέν στην οικεία δεύτερη τροποποιητική δήλωση ποσό των 2.189,92 € πλέον του αναδρομικώς παρακρατηθέντος φόρου ποσού **7,78 €**, σύμφωνα με την ηλεκτρονικώς αναρτηθείσα (κατά το έτος 2019) εικόνα αποδοχών του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018.

**Επειδή**, ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η με αριθμό ...../23-08-2022 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2015, με την οποία επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 100,00 € λόγω υποβολής της ως άνω εκπρόθεσμης τρίτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος, από τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου της οποίας δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) του Ν.4174/2013 που επέσυρε το εν λόγω πρόστιμο που προβλεπόταν από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α) του ίδιου νόμου.

**Επειδή**, ωστόσο, δυνάμει των διατάξεων του **τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013** όπως ίσχυαν έως 03/11/2022, **τα πρόστιμα** του εν λόγω άρθρου και νόμου **δεν επιβάλλονταν** σε περίπτωση που από τον προσδιορισμό του φόρου της **εκπροθέσμως** υποβληθείσας **τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου** προέκυπτε **επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή έως 100,00 €**, σε σχέση με το αποτέλεσμα που είχε προκύψει από τον προσδιορισμό του φόρου της οικείας προηγούμενης δήλωσης.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι η με αριθμό ...../23-08-2022 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης **πρέπει να ακυρωθεί**.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

**Αποφασίζουμε**

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **04/10/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **Ενδικοφανούς Προσφυγής** του κ. .... του ..... με **Α.Φ.Μ.:** ..... και την **ακύρωση** της με αριθμό ...../23-08-2022 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Φορολογικό έτος 2015**

Η με αριθμό ...../23-08-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης ως ακολούθως:

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του Ν.4174/2013 για υποβολή εκπρόθεσμης τρίτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου (από τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου της οποίας δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου) (αριθμός δήλωσης ...../15-02-2022)	100,00	<b><u>0,00</u></b>

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης  
και Νομικής Υποστήριξης

**Σημείωση:**

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