



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α7 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8-10  
**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-332240  
**E-mail** : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 07-07-2023

Αριθμός απόφασης: 464e

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022 Α' 206), 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (**Elenxis** .....) ενδικοφανή προσφυγή του ....., με **Α.Φ.Μ.** ....., κατοίκου ..... επί της οδού ....., κατά της με αριθμό ..... Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ.** .....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7', όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (**Elenxis** .....) ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με **Α.Φ.Μ.** ....., 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:

Την ..... υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθ. δήλωσης ..... αρχική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος **2016**. Βάσει της ανωτέρω δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης ..... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση. Το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης, με την πράξη αυτή, ήταν πιστωτικό, με ποσό επιστροφής **366,67 ΕΥΡΩ**.

Στη συνέχεια, υποβλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., η με αριθ. δήλωσης ..... πρώτη τροποποιητική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος **2016**. Βάσει της ανωτέρω δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης ..... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ.. Με την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης προσδιορίστηκε το ίδιο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους **366,57 ΕΥΡΩ**. Η πράξη αυτή εκδόθηκε βάσει στοιχείων που απέστειλε ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση ο φορέας από τον οποίο η σύζυγος του προσφεύγοντος εισέπραξε κατά το έτος 2017 αναδρομικά συντάξεων ύψους 19,53 ΕΥΡΩ.

Ακολούθως, υποβλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., η με αριθ. δήλωσης .... δεύτερη τροποποιητική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος **2016**. Βάσει της ανωτέρω δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης ..... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ.. Με την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης προσδιορίστηκε νέο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους **235,27 ΕΥΡΩ**. Η πράξη αυτή εκδόθηκε βάσει στοιχείων που απέστειλε ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση ο φορέας από τον οποίο η σύζυγος του προσφεύγοντος εισέπραξε κατά το έτος 2020 αναδρομικά συντάξεων ύψους .....ΕΥΡΩ.

Στη συνέχεια, από τον προσφεύγοντα η με αριθ. δήλωσης ..... Τρίτη τροποποιητική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος **2016**. Βάσει της ανωτέρω δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης ..... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την τρίτη τροποποιητική δήλωση. Με την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης προσδιορίστηκε νέο

πιστωτικό υπόλοιπο ύψους **163,42 ΕΥΡΩ**. Ο προσφεύγων υπέβαλε την προαναφερόμενη δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος **2016** προκειμένου να δηλώσει αναδρομικά κύριας σύνταξης, ύψους 269,37 ΕΥΡΩ, που έλαβε η σύζυγος του το 2020 και αφορούσαν το φορολογικό έτος 2016.

Συνεπεία της εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθ. δήλωσης ...../..... τρίτης τροποποιητικής δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος ήταν η έκδοση της με αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2016**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., ύψους 100,00 ΕΥΡΩ, διότι η προαναφερόμενη τρίτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος **Φορολογικού Έτους 2016**, του προσφεύγοντος, με την οποία δηλώθηκαν αναδρομικά ύψους 269,37 ΕΥΡΩ που εισέπραξε η γυναίκα του το 2020, υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στις .../03/2023 και από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε διαφορά φόρου σε σχέση με την αρχική δήλωση μεγαλύτερη των 100,00 ΕΥΡΩ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, επικαλούμενος τα ακόλουθα:

1. Στην ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη αναφέρεται ότι από την εκκαθάριση προέκυψε διαφορά φόρου σε σχέση με την αρχική δήλωση μεγαλύτερη των 100,00 ΕΥΡΩ. Ωστόσο από την ταυτότητα οφειλής ..... ....., καθώς και το ίδιο εκκαθαριστικό του σχετικού έτους προκύπτει διαφορά 71,87 ΕΥΡΩ, η οποία είναι προφανώς μικρότερη των 100,00 ΕΥΡΩ.
2. Προηγούμενη οφειλή του φόρου για το έτος 2017 έχει εξοφληθεί.
3. Το έγγραφο της πράξης επιβολής προστίμου που παρέλαβε ταχυδρομικά δεν αναφέρεται αριθμός πρωτοκόλλου, αλλά και ενώ υπάρχει αντίγραφο του εκκαθαριστικού και της ταυτότητας οφειλής του προστίμου ..... ....., δεν υπάρχει αντίγραφο της ταυτότητας οφειλής των 71,85 ΕΥΡΩ (..... .....) στο οποίο ξεκάθαρα φαίνεται ότι αφορά ποσό μικρότερο των 100,00 ΕΥΡΩ.

#### Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3, του άρθρου 19 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. 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....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 7 του άρθρου 67 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. Ειδικά, φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Α υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους, που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 5, ενώ για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 5, και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσής τους. .... 2. Για όλα τα αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα της παραγράφου 1 δηλώνεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς, κατά περίπτωση, φόρος. 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 αρ. 67§3 (όπως ίσχυε για εισοδήματα από 01/01/2016) του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών....».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΠΟΛ 1034/2017 με θέμα: «1 Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή.» διευκρινίζονται τα ακόλουθα: «.....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.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 54§1 περ. α, β και 54§2 2 περ α, β 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 υποβάλει 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,..... **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**, στην προκειμένη περίπτωση αρχικά υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθ. δήλωσης ..... αρχική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος **2016**. Βάσει της ανωτέρω δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης ..... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση. Το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης, με την πράξη αυτή, ήταν πιστωτικό, με ποσό επιστροφής **366,67 ΕΥΡΩ**. Στη συνέχεια, υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθ. δήλωσης ..... τρίτη τροποποιητική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος **2016**. Βάσει της ανωτέρω δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης ..... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την τρίτη τροποποιητική δήλωση. Με την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης προσδιορίστηκε νέο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους **163,42 ΕΥΡΩ**. Συνεπεία της εκπρόθεσμης υποβολής της προαναφερόμενης τρίτης τροποποιητικής δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος ήταν η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, **από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε διαφορά φόρου σε σχέση με την αρχική δήλωση μεγαλύτερη των 100,00 ΕΥΡΩ** (Αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο **366,67 ΕΥΡΩ**, πιστωτικό υπόλοιπο τρίτης τροποποιητικής δήλωσης **163,42 ΕΥΡΩ / Διαφορά 203,25 ΕΥΡΩ**).

Ο προσφεύγων κακώς επικαλείται ότι η διαφορά είναι μόλις 71,85 ΕΥΡΩ καθώς το ποσό αυτό είναι διαφορά της εκκαθάρισης της τρίτης τροποποιητικής δήλωσης με την εκκαθάριση της δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης ( $235,27 \text{ ΕΥΡΩ} - 163,42 \text{ ΕΥΡΩ} = 71,85 \text{ ΕΥΡΩ}$ ), ενώ σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, λαμβάνεται υπόψη η διαφορά του ποσού της εκκαθάρισης της τρίτης τροποποιητικής δήλωσης με το ποσό της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (**Elenxis** .....) ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με **Α.Φ.Μ.** ..... και την επικύρωση της υπ' αριθ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

<b>Φορολογικό έτος 2016</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
<b>Πρόστιμο</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
ο Προϊστάμενος  
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης  
και Νομικής Υποστήριξης**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.