



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 30/10/2023

Αριθμός απόφασης: 919

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου 4838 ενδικοφανή προσφυγή τηςμε ΑΦΜ, κατοίκου Τ.Κ., κατά της με αριθμό/12-05-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαγκαδά και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαγκαδά.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου 4838 ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/12-05-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαγκαδά, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ. καταχ./09-11-2021 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54§1 του ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 του ν.4987/2022.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης/08-07-2020 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, στην οποία δήλωσε στον κωδικό 343 «Εισόδημα των περ. 1,2,3,4,6 πιν. 4Α και παρ. 4 άρθρ. 13 Κ.Φ.Ε. χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» το ποσό των 1.299,13 € με βάση την από 06/07/2020 χειρόγραφη Βεβαίωση Ετήσιας Επιδότησης Ασθενείας του ΕΦΚΑ, μετά την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό πληρωμής 224,15 €.

Στη συνέχεια, στις 30/10/2020 αναρτήθηκε από τον ΕΦΚΑ ηλεκτρονικά στο taxis βεβαίωση αποδοχών με το ποσό των 1.183,38 €. Στις 09/11/2021 η προσφεύγουσα υπέβαλε 1η τροποποιητική δήλωση με αριθμό καταχώρησης/2021 προκειμένου να καταχωρηθεί στη δήλωση το σωστό ποσό, βάσει της ανάρτησης του ασφαλιστικού φορέα. Το ποσό των 1.183,38 € καταχωρήθηκε αυτόματα στον κωδικό 301 της δήλωσης. Η προσφεύγουσα δε διέγραψε το ποσό των 1.299,13 € που καταχώρησε στον κωδικό 343 της δήλωσης, βάσει της χειρόγραφης Βεβαίωσης Ετήσιας Επιδότησης Ασθενείας του ΕΦΚΑ, με αποτέλεσμα, μετά την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης, να προκύψει ποσό πληρωμής ύψους 497,27 €. Η με αριθμό καταχ./2021 1η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 επισημάνθηκε από το σύστημα taxis ως εκπρόθεσμη και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Ακολουθώντας, στις 21/12/2021 η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό καταχ./2021 2η τροποποιητική δήλωση με την οποία διέγραψε το ποσό των 1.299,13 € που καταχώρησε εκ παραδρομής στον κωδικό 343 της δήλωσης. Από την εκκαθάριση της 2ης τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε ποσό πληρωμής 198,68€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης οφείλεται σε υπαιτιότητα του ΕΦΚΑ, ο οποίος της χορήγησε χειρόγραφη βεβαίωση με λάθος ποσό, αναγκάζοντάς την να υποβάλλει εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση.

Επειδή, με το άρθρο 19 του Ν.4897/2022, ως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ.2 του Ν 4512/2018 (ΦΕΚ 5^Α/17-01-2018) και ισχύει 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 εντός της προθεσμίας 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 του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης”.

Επειδή, στην παράγραφο 3 του άρθρου 67 του Ν 4172/2013 ορίζεται *«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. Εξαιρετικά, τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μπορούν να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων».*

Επειδή, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014 και με ημερομηνία 11/12/2014 εγγράφου του Γ.Γ.Δ.Ε. 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)», ορίζεται ότι *:«3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στην 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ.α και §2 περ.α 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 δήλωση ή υποβάλει ελλιπή 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, στο τέλος της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 77 του Ν 4916/2022 (ΦΕΚ Α 65/28-03-2022) « 2. 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 την παράγραφο 1 του άρθρου 92 του Ν 4916/2022, η ισχύς του άρθρου 77 του Ν 4916/2022 αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από την 28-03-2022 (ΦΕΚ Α 65/28-03-2022).

Επειδή με την Ε.2053/2022 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Διευκρινίσεις για 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.» διευκρινίζεται :

«4. Προκειμένου να εξεταστεί η επιβολή ή όχι του προστίμου 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. Για την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα κάτωθι παραδείγματα:

8. Δεδομένου ότι με τις υπόψη διατάξεις, η επιβολή του προστίμου γίνεται μόνο όταν το επιπλέον προς καταβολή ποσό υπερβαίνει τα εκατό (100) ευρώ, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν από την υποβολή της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης δεν προκύπτει ποσό προς καταβολή. Συνεπώς, δεν επιβάλλεται πρόστιμο, χωρίς να απαιτείται να εξεταστεί το όριο των εκατό (100) ευρώ, στις κάτωθι περιπτώσεις:

- η αρχική δήλωση είναι χρεωστική και με την τροποποιητική μειώνεται το χρεωστικό υπόλοιπο
- η αρχική δήλωση είναι χρεωστική και με την τροποποιητική προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο
- η αρχική δήλωση είναι μηδενική και με την τροποποιητική προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο
- η αρχική δήλωση είναι πιστωτική και με την τροποποιητική αυξάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο
- η αρχική δήλωση είναι μηδενική και με την τροποποιητική παραμένει μηδενική....»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα αρχική δήλωση, βάσει της χειρόγραφης Βεβαίωσης Ετήσιας Επιδότησης Ασθενείας του ΕΦΚΑ, καθώς ο φορέας δεν μερίμνησε για την ανάρτηση της σχετικής βεβαίωσης πριν τη λήξη της υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, ήτοι έως την 31/08/2020.

Επειδή η προσφεύγουσα κατά την υποβολή της με αρ., καταχ./2021 1η τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, εκ παραδρομής, δεν προέβη στη διαγραφή του λανθασμένου ποσού της χειρόγραφης βεβαίωσης του ΕΦΚΑ από τον κωδικό 343 της δήλωσης με αποτέλεσμα να φορολογηθεί για το ίδιο ποσό δύο φορές.

Επειδή από την εκκαθάριση της με αρ .καταχ./2021 2η τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε το ορθό ποσό πληρωμής των 198,68 €, ήτοι χρεωστικό ποσό μικρότερο από αυτό της αρχικής δήλωσης και σύμφωνα με την Ε.2053/2022 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης, το επιβαλλόμενο

πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για την εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθμό/2021 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, θα πρέπει να διαγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 12/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου 4838 ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε ΑΦΜ και την **ακύρωση** της με αριθμό/12-05-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαγκαδά

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αρ./12-05-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαγκαδά.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	100,00 €	0,00 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.