



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10-11-2023

Αριθμ. Αποφ.: 1002

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-a Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α.** του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β.** 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 (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.** 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 **19-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **Α.Φ.Μ.:**....., κατοίκου, κατά: α) της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, γ) της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, δ) της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους

2020 και ε)της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 21-06-2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από **19-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της του με **Α.Φ.Μ.:**....., 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 με αριθ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, ποσού 100,00€, διότι, την 05-05-2023 υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθ. χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 που αφορούσε τη συμπλήρωση του κωδικού 320 (φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής) από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 833,88 € έναντι χρεωστικού ποσού ύψους 587,44€ που είχε προκύψει βάσει της αρχικής φορολογικής δήλωσης του ίδιου έτους.

Με τη με αριθ./09.05.2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, ποσού 100,00€, διότι, την 05-05-2023 υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθ. χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 που αφορούσε τη συμπλήρωση του κωδικού 320 (φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής) από την εκκαθάριση της οποίας δεν επήλθε μεταβολή του χρεωστικού ποσού φόρου ύψους 74,46 € που είχε προκύψει βάσει της αρχικής φορολογικής δήλωσης του ίδιου έτους.

Με τη με αριθ./09.05.2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, ποσού 100,00€, διότι, την 05-05-2023 υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθ. χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 που αφορούσε τη συμπλήρωση του κωδικού 320 (φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής) από την εκκαθάριση της οποίας δεν επήλθε μεταβολή του χρεωστικού ποσού φόρου ύψους 80,64 € που είχε προκύψει βάσει της αρχικής φορολογικής δήλωσης του ίδιου έτους.

Με τη με αριθ./09.05.2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, ποσού 100,00€, διότι, την 09-05-2023 υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθ. χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020 που αφορούσε τη συμπλήρωση του κωδικού 319 (φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής) από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 100,82 € έναντι μηδενικού χρεωστικού ποσού βάσει της αρχικής φορολογικής δήλωσης του ίδιου έτους.

Με τη με αριθ./09.05.2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, ποσού 100,00€, διότι, την 05-05-2023 υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθ. χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021 που αφορούσε τη συμπλήρωση του κωδικού 319 (φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής) από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 100,83 € έναντι μηδενικού χρεωστικού ποσού βάσει της αρχικής φορολογικής δήλωσης του ίδιου έτους.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων Επιβολής Προστίμου ισχυριζόμενη ότι οι εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019, 2020 και 2021, υποβλήθηκαν συνεπεία της αίτησής της για εγγραφή στο μητρώο κατοίκων εξωτερικού η οποία ήταν εκπρόθεσμη και όχι η υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, καθώς και ότι αδυνατεί οικονομικά να τακτοποιήσει τα επιβαλλόμενα πρόστιμα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, ως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, 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, με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014/11.12.2014 της Διεύθυνσης Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. και διευκρινίστηκε ότι 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 περιεχόμενό της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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. 2... 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. ... 4.... 5... 6... 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 ΠΟΛ. 1121/27.06.2018 ορίζεται ότι: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013, παρατείνεται μέχρι την 26η Ιουλίου 2018. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1138/25.07.2018 ορίζεται ότι: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013, η οποία παρατάθηκε με την ΠΟΛ.1121/2018 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 26.7.2018, παρατείνεται μέχρι την 30η Ιουλίου 2018. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2017 ήταν η 30/07/2018.

Επειδή, σύμφωνα με την **A.1211/31-5-2019** «Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, παρατείνεται μέχρι την 29η Ιουλίου 2019.

Επειδή, σύμφωνα με την **A.1302/29-7-2019** «Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, υποβάλλονται εμπρόθεσμα χωρίς κυρώσεις μέχρι την 30η Ιουλίου 2019».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2018 ήταν η 30/07/2019.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1196/27-08-2020 με θέμα: «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013», αναφέρεται ότι: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, παρατείνεται από τη λήξη της μέχρι την 31η Αυγούστου 2020 και ώρα 15:00....»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2019 ήταν η 31/08/2020.

Επειδή, με το άρθρο 31 του ν.4797/2021 (Α'66), ορίστηκε ότι οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 των φυσικών προσώπων, υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι την 27η Αυγούστου 2021.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 96 του ν.4826/2021 (Α'160), με έναρξη ισχύος την 27η Αυγούστου 2021 (παρ.3 άρθρου 96), τροποποιήθηκε η καταληκτική ημερομηνία της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 των φυσικών προσώπων και ορίστηκε ότι υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι τη 10η Σεπτεμβρίου 2021.

Επειδή, με την ΑΥΟ Α.1210/2021 (Β'4104) ορίστηκε ότι η προθεσμία του πρώτου εδαφίου των παρ.64 και 65 του άρθρου 72 του ΚΦΕ για την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ΚΦΕ των οποίων το φορολογικό έτος λήγει την 31/12/2020 αλλά και των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι και την 15η Σεπτεμβρίου 2021.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2020 ήταν η 15/09/2021.

Επειδή, με την Α.1111/11-8-2022 τροποποιήθηκε η απόφαση Α.1034/2022 ως εξής - 1. Η παρ. 8 του άρθρου 4 αντικαθίσταται ως εξής: «8. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 78 και 79 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021 υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι την **30ή Αυγούστου 2022**.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2021 ήταν η 30/08/2022.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ.1 περ. α, β και 54§2 περ α, β και ι του ΚΦΔ [όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Ν. 5036/2023(ΦΕΚ Α' 77/28.03.2023)] 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 δεν επιβάλλονται, σε περίπτωση υποβολής:

α) 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,

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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/ 20-11-2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ άρθρα 53-62)», αναφέρεται ότι: «2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α'). Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54).».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε 2053/21-07-2022 δόθηκαν διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων περί μη επιβολής προστίμου σε εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, στις περιπτώσεις που το επιπλέον ποσό, σε σχέση με την αρχική δήλωση, δεν υπερβαίνει τα 100,00 ευρώ. Ειδικότερα, «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Α`170), εφεξής ΚΦΔ, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 77 του ν. 4916/2022 (Α` 65) και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 28/03/2022 (σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου), τα πρόστιμα του άρθρου 54 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. 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.»

Επειδή, η προσφεύγουσα, για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα, έχει υποβάλει ηλεκτρονικά εμπρόθεσμα αρχικές χρεωστικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε, την 26-04-2023, στην Δ.Ο.Υ. τις με αριθ./2023,...../2023,/2023 και/2023 δηλώσεις ΦΕΦΠ, φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2021, ενώ την 03-05-2023 υπέβαλε την με αριθ...../2023 δήλωση ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2020 στις οποίες συμπλήρωσε στον κωδ. 320 για τα φορολογικά έτη 2017,2018 και 2019 και στον κωδ.319 για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 «Είστε φορολ. κάτοικος αλλοδαπής και υποχρεούστε να υποβάλλετε φορ. δήλωση στην Ελλάδα;» του πίνακα 2 «ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ» των εντύπων Ε1, την ένδειξη «ΝΑΙ».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω υποβληθεισών τροποποιητικών δηλώσεων, η Δ.Ο.Υ., προέβη στην έκδοση των με αριθ. δήλωσης/2023 (αριθ. ειδοποίησης/5-5-2023) φορολογικού έτους 2018 και/2023 (αριθ. ειδοποίησης/5-5-2023) φορολογικού έτους 2019 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, από την εκκαθάριση των οποίων δεν προέκυψε ποσό καταβολής για τα

φορολογικά έτη 2018 και 2019 και συνεπώς η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων δεν επισύρει επιβολή προστίμου, καθώς δεν στοιχειοθετείται η διαδικαστική παράβαση των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Επειδή περαιτέρω, κατόπιν των ανωτέρω υποβληθεισών τροποποιητικών δηλώσεων φορολογικών ετών 2017, 2020 και 2021, η Δ.Ο.Υ., προέβη στην έκδοση των με αριθ. δήλωσης/2023 (αριθ. ειδοποίησης/5-5-2023) για το φορολογικό έτος 2017,/2023 (αριθ. ειδοποίησης/9-5-2023) για το φορολογικό έτος 2020 και 1031/2023 (αριθ. ειδοποίησης/5-5-2023) για το φορολογικό έτος 2021 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με τις οποίες μεταβλήθηκε το αποτέλεσμα των αρχικών δηλώσεων, ενώ τα επιπλέον ποσά φόρου που προέκυψαν προς καταβολή, σε σχέση με τις αρχικές δηλώσεις, ξεπερνούν τα εκατό (100) ευρώ ανά δήλωση, κατά συνέπεια επιβάλλονται, στις εν λόγω περιπτώσεις, πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Αποφασίζουμε

Τη **μερική αποδοχή** της από **19-06-2023** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανούς προσφυγής της του με **Α.Φ.Μ.**.....

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

A) Επί της με αριθ...../09-05-2023 Πράξης επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορ. έτους 2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: Πρόστιμο Συνολικού ποσού: **100,00€**

B) Επί της με αριθ...../09-05-2023 Πράξης επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορ. έτους 2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: Πρόστιμο Συνολικού ποσού: **0,00€**

Γ) Επί της με αριθ...../09-05-2023 Πράξης επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορ. έτους 2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: Πρόστιμο Συνολικού ποσού: **0,00€**

Δ) Επί της με αριθ...../09-05-2023 Πράξης επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορ. έτους 2020.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: Πρόστιμο Συνολικού ποσού: **100,00€**

Ε) Επί της με αριθ...../09-05-2023 Πράξης επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορ. έτους 2021.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: Πρόστιμο Συνολικού ποσού: **100,00€**

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.