



Καλλιθέα, 5/12/2023

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 2040

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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 (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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου, κατά των με αριθμό πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Ε' ΔΟΥ Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την αριθμό Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, του του Προϊσταμένου της Ε' ΔΟΥ Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 §§ 1 περ. β' , 2 περ. β' του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Β) Με την αριθμό Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, του του Προϊσταμένου της Ε' ΔΟΥ Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 §§ 1 περ. β' , 2 περ. β' του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων υπέβαλε τις κάτωθι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογικού έτους 2017:

α)Την με αριθ. 1η τροποποιητική δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, η οποία υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα διότι μετά την υποβολή της με αριθ. εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, αναρτήθηκε στο σύστημα taxis την νέα βεβαίωση αποδοχών του έτους 2017 (φορολογικό έτος 2017) στην οποία περιλαμβάνεται επιπλέον το φορολογητέο ποσό των 1.503,62 ευρώ που καταβλήθηκε από τον ΕΦΚΑ, που αφορά σε τακτικές αποδοχές, το οποίο δεν δηλώθηκε με την αρχική δήλωση, στον προσυμπληρωμένο κωδικό 301 του εντύπου Ε1 της δήλωσης, καθόσον δεν περιλαμβανόταν στην αρχική βεβαίωση αποδοχών.

β)Την με αριθ 2η τροποποιητική δήλωση, η οποία υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα διότι στη βεβαίωση αποδοχών του φορολογικού έτους 2018 που αναρτήθηκε στο σύστημα taxis το έτος 2019 περιέχεται το φορολογητέο ποσό των 167,07 ευρώ που αφορά σε αναδρομικές αποδοχές που ανάγονται στο φορολογικό έτος 2017.

Οι ανωτέρω υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις εκκαθαρίστηκαν και εκδόθηκαν οι με αριθ. δήλωσης πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου αντίστοιχα, κατά των οποίων ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή στην Υπηρεσία μας, κατά το μέρος που με αυτές βεβαιώθηκαν σε βάρος του προσαυξήσεις και τόκοι βάσει της παρ. 1 του άρθρου 53 του ΚΦΔ , λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων.

Επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η με αριθμό απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, με την οποία έγινε μερικώς δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή και συγκεκριμένα αφενός τροποποιήθηκε η με αριθμό δήλωσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 ως προς τον χαρακτηρισμό της οικείας 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως εμπρόθεσμης ή άλλως εκπρόθεσμης χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου και αφετέρου επικυρώθηκε η με αρ. δήλωσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 2η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2017, η οποία κρίθηκε ως εκπρόθεσμη.

Σε μεταγενέστερο χρόνο εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου προκειμένου, εκτός από τους προβλεπόμενους τόκους του άρθρου 53 του ΚΦΔ, να επιβληθεί και το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του

άρθρου 54 του ΚΦΔ πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων, οι οποίες και κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα την Εν συνεχεία όμως, αφού η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έλαβε γνώση της υπ' αριθμ. απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, μετά την ανάρτησή της στο σύστημα elenxis ΔΕΔ την, ενημέρωσε ηλεκτρονικά τον προσφεύγοντα με το από email, ότι θα διαγραφεί το πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής που επιβλήθηκε με την υπ' αριθμ..... Πράξη επιβολής προστίμου σύμφωνα με το σκεπτικό της ως άνω απόφασης, το οποίο τελικά και διεγράφη, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα το έγγραφο απόψεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ αλλά και την σχετική εικόνα των εσόδων στο σύστημα taxis.

Εν συνεχεία ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθ. πρωτοκ. αίτηση στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, με την οποία ζητούσε και τη διαγραφή του έτερου προστίμου για την 2^η εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2017, με το σκεπτικό ότι η πρώτη τροποποιητική κρίθηκε εμπρόθεσμη και ο επιπλέον φόρος που προέκυψε ήταν κάτω του ορίου των 100,00 ευρώ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ως προς την υπ' αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου, με την υπ' αριθμ. απόφασης της ΔΕΔ κρίθηκε ότι η 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2017 για την οποία και επιβλήθηκε το πρόστιμο είναι εμπρόθεσμη.
- Ως προς την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου, επικαλείται την Ε 2053/21.07.2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ σύμφωνα με την οποία δεν επιβάλλεται πρόστιμο 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 .
- Ισχυρίζεται ότι, αν είχε ενημερωθεί εγκαίρως από τον ΕΦΚΑ για τις νέες βεβαιώσεις αποδοχών, θα είχε υποβάλλει εμπρόθεσμα την 1^η τροποποιητική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής, η οποία και θα επέιχε θέση αρχικής δήλωσης και επομένως η μοναδική εκπρόθεσμη τροποποιητική θα ήταν η 2^η τροποποιητική δήλωση και ως εκ τούτου θα μπορούσε να τύχει της εφαρμογής των διατάξεων της ως άνω Ε 2053/21.07.2022 εγκυκλίου δεδομένου ότι η διαφορά φόρου σε σχέση με την αρχική δήλωση είναι μικρότερη των 100 ευρώ..

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε, ορίζεται ότι:

«1. 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 Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε, 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. Τροποποιητική 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 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και καταβολή του φόρου» του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε, 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 [.....]

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.»

Περαιτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1138/2018 με θέμα: “Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013” «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, στην ΠΟΛ. 1068/2018 (ΦΕΚ Β' 1319/17-04-2018) Απόφαση με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«Άρθρο 4

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

A. ΓΕΝΙΚΑ

1.3. Με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλονται στη Δ.ΗΛΕ.Δ, με τις Αποφάσεις ΠΟΛ.1045/2018 και ΠΟΛ.1033/28.1.2014 όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ.1054/2.3.2015 και ΠΟΛ.1260/3.12.2015 Αποφάσεις, είτε προσυμπληρώνονται ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων (όπως από μισθωτές υπηρεσίες, συντάξεις, κ.λπ.) και οι παρακρατηθέντες φόροι στους αντίστοιχους κωδικούς των πινάκων της δήλωσης, είτε οι φορολογούμενοι ενημερώνονται μέσω πίνακα για τα ποσά των εισοδημάτων τους και των παρακρατηθέντων φόρων, καθώς και λοιπών στοιχείων της δήλωσης (πχ. δόσεις δανείων).»

Επειδή, με την υπ' αριθ ΠΟΛ.1045/2018 (ΦΕΚ Β' 881/13-03-2018) Απόφαση με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2017» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται ότι:

« Άρθρο 1

Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ν. 4172/2013 [.....] έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και το φόρο που παρακρατήθηκε. Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις εισοδημάτων για τα οποία δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση [.....]

Άρθρο 6

Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής

3. Με την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου δεν εξαντλείται η υποχρέωση των εργοδοτών ασφαλιστικών φορέων σχετικά με τις βεβαιώσεις όλων των εισοδημάτων, αλλά απαιτείται η χορήγηση βεβαιώσεων προς τους δικαιούχους σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Ο χρόνος χορήγησης της βεβαίωσης είναι ο ίδιος με τον χρόνο υποχρέωσης υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου [.....]

Άρθρο 8

Ημερομηνία υποβολής

1. Για το φορολογικό έτος 2017 ως καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής ορίζεται η 30 Μαρτίου 2018 [.....]»

Επειδή, με την υπ' αριθ ΠΟΛ.1068/2018 "Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017", ορίζεται ότι:

5. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, 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 των δηλώσεων που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις, οι οποίες για το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής υποβάλλονται ηλεκτρονικά. Ο φόρος που προσδιορίζεται από τις δηλώσεις αυτές καταβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 67 του ΚΦΕ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου μήνα του επόμενου έτους, ενώ αν η πράξη προσδιορισμού φόρου εκδοθεί το επόμενο έτος, η καταβολή γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 53 του ΚΦΔ «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής, δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική, δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στο 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 υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου....

Με την παρ.2 δε της ίδιας ως άνω διάταξης ορίζεται ότι: «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 σύμφωνα 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» ορίζεται ότι:

«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.... Σε περίπτωση υποβολής περισσότερων εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων για το ίδιο φορολογικό έτος, η εφαρμογή ή όχι των διατάξεων εξετάζεται συνδυαστικά και με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν στην παράγραφο 4 της παρούσας.»

Α) Ως προς την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Επειδή με την με αριθμό απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, έγινε μερικώς δεκτή η με αριθ. πρωτοκ..... ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος κατά το μέρος που αυτή εστρέφετο κατά της με αριθμό δήλωσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με την οποία βεβαιώθηκαν τόκοι εκπρόθεσμης υποβολής του άρθρου 53 ΚΦΔ και συγκεκριμένα η εν λόγω 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος κρίθηκε ως εμπρόθεσμη ή άλλως εκπρόθεσμη χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και επιβεβαιώνεται και στο έγγραφο απόψεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, κατόπιν εκδόσεως της με αριθμό απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, η Δ.Ο.Υ. προέβη σε οίκοθεν διαγραφή του επιβληθέντος προστίμου με την υπ' αριθμ. πράξη δεδομένου ότι σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης η 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογίας εισοδήματος, λόγω της οποίας επιβλήθηκε το πρόστιμο, κρίθηκε ως εμπρόθεσμη.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω απαραδέκτως προσβάλλεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου, καθόσον το επιβληθέν με αυτή πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ έχει ήδη διαγραφεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Β) Ως προς την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή, με την αριθμό Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Ε΄ ΔΟΥ Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Επειδή με την με αριθμό απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, έγινε μερικώς δεκτή η με αριθ. πρωτοκ..... ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος και απορρίφθηκε αυτή κατά το μέρος που εστρέφετο κατά της με αριθμό δήλωσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με την οποία βεβαιώθηκαν τόκοι εκπρόθεσμης υποβολής του άρθρου 53 ΚΦΔ και συγκεκριμένα η ως άνω 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (με αριθμό καταχώρησης) κρίθηκε εκπρόθεσμη και ότι ορθώς βεβαιώθηκαν εις βάρος του προσφεύγοντος οι προσαυξήσεις και τόκοι της παρ. 1 του άρ. 53 του ΚΦΔ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: **«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»**

Περαιτέρω σύμφωνα με την διευκρινιστική εγκύκλιο Ε 2053/2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ : **«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 εν προκειμένω από τον προσφεύγοντα υποβλήθηκαν δύο τροποποιητικές δηλώσεις για το φορολογικό έτος 2017:

α) η με αριθμό 1η τροποποιητική δήλωση, από την εκκαθάριση της οποίας σύμφωνα με την με αριθμό δήλωσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προέκυψε τελικό χρεωστικό αποτέλεσμα, ποσού 883,36 ευρώ, έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού 357,09 ευρώ που είχε προκύψει με βάση την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος ήτοι διαφορά φόρου ποσού 526,27 ευρώ. Η ως άνω δήλωση κρίθηκε ως εμπρόθεσμη σύμφωνα με την με αριθμό απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ.

β) η με αριθμό 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (εκπρόθεσμη) από την εκκαθάριση της οποίας σύμφωνα με την με αριθμό δήλωσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προέκυψε τελικό χρεωστικό αποτέλεσμα, ποσού 941,83 ευρώ, έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 883,36 ευρώ, ήτοι διαφορά φόρου ποσού 58,47 ευρώ,

Επειδή ωστόσο η με αριθμό 1η τροποποιητική δήλωση κρίθηκε ως εμπρόθεσμη σύμφωνα με την με αριθμό απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ και συνεπώς θα πρέπει να θεωρηθεί ότι επέχει θέση αρχικής δήλωσης, παραμένει μια εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση η με αριθμό τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε διαφορά φόρου ποσού 58,47 ευρώ < 100,00 ευρώ σε σχέση με την αρχική δήλωση.

Συνεπώς, κατ' εφαρμογή των προαναφερθεισών διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και της διευκρινιστικής εγκυκλίου Ε 2053/2022 στην προκειμένη περίπτωση δεν επιβάλλεται το πρόστιμο εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, δεδομένου ότι το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη με αριθμό Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ θα πρέπει να ακυρωθεί και το πρόστιμο να διαγραφεί.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και συγκεκριμένα:

α) την απόρριψη αυτής ως απαράδεκτης κατά το μέρος που στρέφεται κατά της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ,

β) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της με αριθμό Πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ του του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Πειραιά

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017

Ακύρωση της υπ' αριθμ. 3820/2023 Πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο 54 §§ 1 περ. β΄, 2 περ. β΄ του ΚΦΔ

Ποσό προστίμου : 0,00

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

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

**Η Προϊσταμένη
της Υποδ/νσης Επανεξέτασης**

Γραμμάτω Σκούρα

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.

