



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 25-06-2024
Αριθμός απόφασης:1585

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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 (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 26-02-2024 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** του, με ΑΦΜ:, κατοίκου, κατά της υπ'αριθμ.16-02-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικού έτους 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-02-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:, 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:

Με την υπ'αριθμ.16-02-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους εκατό (100,00) ευρώ πλέον χαρτοσήμου 2,4 %, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ'αριθμ./01-02-2024 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Ειδικότερα, αρχικά ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά, εμπρόθεσμα, στις 14-07-2020, την με αρ. καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης/14-07-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με ποσό επιστροφής 146,16€. Εν συνεχεία, στις 01-02-2024, υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, δηλώνοντας τακτικές αποδοχές ύψους 1.797,52€ που δεν είχε συμπεριλάβει στην αρχική δήλωση και στον κωδικό 049 του εντύπου Ε1, δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών ύψους 25.223,19€ αντί του ποσού 12.188,00€ που είχε δηλώσει με την αρχική δήλωση. Βάσει της τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης/01-02-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2019 με χρεωστικό ποσό 815,52€. Για την εκπρόθεσμη υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι το αρχείο αποδοχών εστάλη από τον ΕΦΚΑ στις 20-10-2020, εκπρόθεσμα, μετά την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων και ότι η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης δεν οφείλεται σε υπαιτιότητά του.

Επειδή, στο άρθρο 19 του Ν.4987/2022 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 μέσα στην προθεσμία 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 προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου..»

Επειδή, εξάλλου, 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, 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, σύμφωνα με την Α.1196/2020 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» " 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 την Α.1302/2020 Παράταση προθεσμίας υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων : «Άρθρο 1

Παρατείνεται έως την 26η Φεβρουαρίου 2021 η προθεσμία υποβολής των κάτωθι δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των οποίων η καταληκτική προθεσμία υποβολής είναι η 31η Δεκεμβρίου 2020:..... 5) Τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των εισοδημάτων, αλλά εξαιτίας εκπρόθεσμης αποστολής αρχικού ή τροποποιητικού ηλεκτρονικού αρχείου στην Α.Α.Δ.Ε., μηνιαίου ή ετήσιου, από τον εργοδότη/αρμόδιο φορέα που έχει την υποχρέωση, και οι οποίες θεωρούνται εμπρόθεσμες, εφόσον η βεβαίωση από τον φορέα εκδόθηκε ή τροποποιήθηκε εντός του 2020.....»

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 54. Διαδικαστικές παραβάσεις

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 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,.....

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 περ. β', γ' και δ' της παρ. 1 σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (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, 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 ιδίου 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 πρόστιμου 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:.....5.....Επίσης, οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται και για πρόστιμα που επιβάλλονται από τις 28/03/2022 και έπειτα, ανεξαρτήτως του χρόνου υποβολής της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης και του φορολογικού έτους που αυτή αφορά, δηλαδή ακόμα και εάν η υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης έγινε πριν την ημερομηνία αυτή (28/03/2022) ή αφορά σε προηγούμενο φορολογικό έτος, εφόσον κατά την ανωτέρω ημερομηνία δεν έχει ήδη εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα, στις 14-07-2020, την με αρ. καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019, βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/14-07-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με ποσό επιστροφής 146,16€. Εν συνεχεία, υπέβαλε στις 01-02-2024, την με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, δηλώνοντας τακτικές αποδοχές ύψους 1.797,52€ που δεν είχε συμπεριλάβει στην αρχική δήλωση και στον κωδικό 049 του εντύπου Ε1, δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών ύψους 25.223,19€ αντί του ποσού 12.188,00€ που είχε δηλώσει με την αρχική δήλωση. Βάσει της τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/01-02-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με χρεωστικό ποσό 815,52€, ήτοι ποσό φόρου άνω των 100 ευρώ σε σχέση με την αρχική δήλωση.

Επειδή, με βάση τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις, ορθώς επιβλήθηκε πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, καθώς η προκύπτουσα διαφορά φόρου μεταξύ πρώτης τροποποιητικής και αρχικής δήλωσης υπερβαίνει τα 100€.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 εκπρόθεσμα, προκειμένου να δηλώσει όχι μόνο τις αποδοχές που αναρτήθηκαν από τον ΕΦΚΑ αλλά και να διορθώσει τον κωδικό 049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών». Συνεπώς, ο ισχυρισμός του ότι η εκπρόθεσμη υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης οφείλεται στην εκπρόθεσμη ανάρτηση του αρχείου αποδοχών από τον ΕΦΚΑ, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 26-02-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ: και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ.16-02-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικού έτους 2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ.16-02-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019	100,00€	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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.