



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 01-04-2025

Αριθμός απόφασης: 527

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@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 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 **04-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της τουμε **ΑΦΜ**, ιδιοκτήτριας κέντρου ξένων γλωσσών, κατοίκου Δημοτικής ενότητας Δήμου ..., Τ.Κ., κατά της με αριθμό ειδοπ./11-11-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2018, κατόπιν υποβολής της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης με αριθμό/2024, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6.Την υπ'αριθμ./09-12-2024 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

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

Επί της από **04-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της τουμε **ΑΦΜ**, 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:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης/30-06-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με συνολικό ποσό κύριου φόρου προς καταβολή και προκαταβολή επόμενου έτους 4.944,63€ πλέον εισφορά αλληλεγγύης 145,36€, πλέον τέλος επιτηδεύματος 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 5.739,99€.

Ακολουθως, υπέβαλε την με αριθμό/7-10-2019 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, από την οποία προέκυψε συνολικό ποσό κύριου φόρου και προκαταβολή επόμενου έτους 5.301,59€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 163,21€, πλέον τέλος επιτηδεύματος 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 6.114,80€.

Περαιτέρω, με την με αριθμό/11-11-2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 250,00€, πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης που επιβλήθηκε με την υπ'αριθμ./11-11-2024 πράξη

επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενη ότι:

1. Στα πλαίσια ένταξης της στο ΕΣΠΑ 2014-2020 στη Δράση «Ενίσχυση της αυτοαπασχόλησης Πτυχιούχων Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης – Α' Κύκλος» υπέβαλε την υπ'αριθμ...../...../05-09-2019 αίτησή της προς το ΚΕΠΑ-ANEM για τον τελικό έλεγχο επαλήθευσης – πιστοποίησης δαπανών. Οι αρμόδιοι του ελέγχου της κοινοποίησαν το υπ'αριθμ./02-10-2019 προσκομιζόμενο έγγραφο, που αφορά σε ελλείψεις και εκκρεμότητες σχετικά με την ένταξη στο ΕΣΠΑ, μεταξύ των οποίων η μεταφορά δύο φορολογικών παραστατικών δαπανών από τα έξοδα στα πάγια. Πρόκειται για το ΤΔΑ/15-07-2018 του προμηθευτή συνολικής αξίας 499,96€ (καθαρής αξίας 403,20€ πλέον Φ.Π.Α. 96,76€) που αφορά αγορά χρωμάτων για ελαιοχρωματισμό του μισθωμένου κέντρου ξένων γλωσσών και το Τ.Π.Υ./18-06-2018 του προμηθευτή συνολικής αξίας 248,00€ (καθαρής αξίας 200,00€ πλέον Φ.Π.Α. 48,00€) που αφορά την εγκατάσταση πληροφοριακών- εκτυπωτικών & προβολικών συστημάτων στο χώρο της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι αγόρασε από τον ίδιο προμηθευτή τα απαιτούμενα μηχανήματα για τη λειτουργία του «διαδραστικού πίνακα» συνολικής αξίας 3.246,80€. Κατόπιν αυτού, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ'αριθμ./7-10-2019 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με την οποία αυξήθηκαν τα καθαρά κέρδη από 18.607,20€ σε 19.418,45€ (κωδ. 401), ενώ τα ακαθάριστα έσοδα (κωδ. 425) παρέμειναν ίδια, καθώς στο Ε3 υπήρξε μείωση των συνολικών εξόδων (Κωδ. 480) από 15.408,09€ σε 14.596,84€, αφού τα διάφορα λειτουργικά έξοδα (κωδ. 485) μειώθηκαν από 13.219,24€ σε 11.660,03€ και οι αποσβέσεις (κωδ.487) αυξήθηκαν από 2.188,85€ σε 2.936,81€. Από την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε διαφορά κύριου φόρου ύψους 177,48€, καθώς το υπόλοιπο ποσό του καταβλητέου φόρου αφορά στη μεταβολή της προκαταβολής επόμενου έτους και της εισφοράς αλληλεγγύης. Η «μεταφορά» των δύο παραστατικών από τη στήλη των «εξόδων» στη στήλη των «παγίων» στα φορολογικά της βιβλία έγινε για καθαρά λογιστικούς λόγους, ως διαφορετική αντιμετώπιση των εξόδων από το ΕΣΠΑ και είχε ως συνέπεια την αύξηση του φόρου, λόγω διαφοροποίησης της απόσβεσης. Όμως οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22&23 του Κ.Φ.Ε. κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους (Πολ. 1073/2015). Επομένως, ορθά είχαν καταχωρηθεί αρχικά τα δύο επίμαχα παραστατικά. Δεν υπάρχει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ούτε δηλώθηκε νέα φορολογητέα ύλη και η διαφορά του φόρου έγκειται στη διαφορετική καταχώρηση της λογιστικής ή της φορολογικής βάσης ενός «εξόδου» αν θα αντιμετωπιστεί ως έξοδο ή ως πάγιο.
2. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της νομιμότητας.
3. Από τη σύγκριση των άρθρων 53 & 54 του ν.5104/2024 προκύπτει ότι θα πρέπει να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου και να εφαρμοστεί η διάταξη

της παρ.1 περ. β' του άρθρου 54 ως επιεικέστερη.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν.4987/2022 – Υποβολή φορολογικής δήλωσης «1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία [...] ενώ στο άρθρο 19 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται: «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. β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης, γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν.4172/2013, ως ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, οριζόταν 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. ...

3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. ...

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 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 το αρ. 54§1 περ. β και 54§2 2 περ γ του Ν.4987/2022 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)

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: [...], γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος.

[...]

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 το άρθρο 53 του ν.5104/2024 «1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως: [...], β) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος[...]

2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, **επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».**

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1252/20-11-2015 δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του Ν.4174/2013, όπως αυτός τροποποιήθηκε με το ν.4337/2015 και κωδικοποιήθηκε με το ν.4987/2024, ως εξής: «Ι. ΓΕΝΙΚΑ 1. Με τις διατάξεις του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#), εφεξής "ΚΦΔ", άρθρα 53-62), θεσπίζεται ένα ενιαίο πλαίσιο διατάξεων σχετικά με την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων....

3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου είναι τα εξής:
α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές ([άρθρα 54 και 56](#)) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις ([άρθρα 58, 58Α και 59](#)).

Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των **διαδικαστικών υποχρεώσεων** που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, ενώ οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την είσπραξη επιστροφής φόρου, και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου. Τα πρόστιμα των [άρθρων 58, 58Α και 59](#) για τις ουσιαστικές παραβάσεις επιβάλλονται μόνο κατόπιν ελέγχου και διαφοροποιούνται ανάλογα με τη φορολογία για την οποία επιβάλλονται. Έτσι, το πρόστιμο του [άρθρου 58](#) είναι η γενική ρύθμιση για τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε παραβάσεις σχετικές με όλους τους φόρους, τέλη και εισφορές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, πλην του ΦΠΑ και των παρακρατούμενων φόρων, για τους οποίους υπάρχουν ειδικές ρυθμίσεις στα [άρθρα 58Α και 59](#), αντίστοιχα.»

Επειδή, κατά το αληθές νόημά της, η έννοια της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος καταλαμβάνει την τροποποίηση στοιχείων που άπτονται άμεσα της φορολογητέας ύλης. Τούτο διευκρινίζεται και από τη με αριθ. πρωτοκόλλου Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία «3. ... 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 στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ'αριθμ./30-06-2019 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με συνολικό ποσό κύριου φόρου και προκαταβολή επόμενου έτους 4.944,63€ πλέον εισφορά αλληλεγγύης 145,36€, πλέον τέλος επιτηδεύματος 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 5.739,99€.

Ακολούθως, υπέβαλε την με αριθμό/7-10-2019 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης

...../2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, από την οποία προέκυψε συνολικό ποσό κύριου φόρου και προκαταβολή επόμενου έτους 5.301,59€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 163,21€, πλέον τέλος επιτηδεύματος 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 6.114,80€.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα τροποποίησε την κατάσταση οικονομικών στοιχείων έτους 2018 (Ε3) αυξάνοντας την αξία των παγίων κατά 603,20€ (κωδ.882), καθώς, όπως ισχυρίζεται, υποχρεώθηκε στα πλαίσια υποβολής ένταξης στο ΕΣΠΑ, να «μεταφέρει» από τη στήλη εξόδων των απλογραφικών βιβλίων τα υπ'αριθμ. ΤΔΑ/15-7-2018 καθαρής αξίας 403,20€ και Τ.Π.Υ. .../18-6-2018 καθαρής αξίας 200,00€, στη στήλη παγίων και να διενεργήσει επ' αυτών τις αποσβέσεις.

Ωστόσο, από την τροποποιητική κατάσταση Ε3 προκύπτει ότι οι αποσβέσεις έτους αυξήθηκαν κατά 747,96€ (Κωδ. 587), από 2.188,85€ σε 2.936,81€. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι τα διάφορα λειτουργικά έξοδα χρήσης (Κωδ. 585) μειώθηκαν κατά 1.559,21€, από 13.219,24€ σε 11.660,03€, διαφορές μεγαλύτερες από τη συνολική καθαρή αξία των επικαλούμενων ως άνω φορολογικών παραστατικών, γεγονός που αποδεικνύει περαιτέρω τροποποιήσεις των στοιχείων του Ε3 που επέφεραν την τροποποίηση - αύξηση των δηλούμενων καθαρών κερδών χρήσης (κωδ. 401 του εντύπου Ε1) από 18.607,20€ σε 19.418,45€, με αποτέλεσμα από την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης να προκύψει διαφορά φόρου προς καταβολή μεγαλύτερη των 100,00€.

Επειδή, η υπ' αριθμ./7-10-2019 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 υποβλήθηκε στις 07-10-2019 ενώ η καταληκτική ημερομηνία υποβολής ήταν η 30-07-2019, ορθά επιβλήθηκε το πρόστιμο των 250,00€ (..../11-11-2024 προσβαλλόμενη πράξη) , εκ παραδρομής όμως, εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 53 του ν. 5104/2024, αντί εκείνων του αρ. 54 του ν. 4987/2022, δεδομένου ότι η παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 συντελέστηκε στις 07/10/2019, ημερομηνία ισχύος του παλαιού ΚΦΔ. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, ως προς τη νομική βάση.

Επειδή, από τις ως άνω παρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.1 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) που αντιστοιχεί στο άρθρο 58 του προγενέστερου Κ.Φ.Δ. (ν.4987/2024), επιβάλλεται μόνο κατόπιν έκδοσης εντολής ελέγχου (άρθρο 65 παρ.6 του ν.5104/2024), ενώ σε περίπτωση οικειοθελούς υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 53 του ν.5104/2024 που αντιστοιχούν στο άρθρο 54 του προγενέστερου Κ.Φ.Δ. (ν.4987/2024), καθώς πρόκειται για διαδικαστικές παραβάσεις.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2 ,43,50,82,83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος(ΣτΕ 8721/1992,2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα , οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **04-12-2024** και με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής της τουμε **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1)Υπ' αριθμ./11-11-2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	250,00€	250,00 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
α/α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.