



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-06-2023

Αριθμός απόφασης: 261e

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@aaade.gr

Url: www.aaade.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 ΦΕΚ 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 (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 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της, με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού, ΤΚ, κατά της υπ' αριθμ. /02-02-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... φορολογικού έτους 2016,

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 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ. /02-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους εκατό (100,00) ευρώ πλέον χαρτοσήμου 2,4 %, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ'αριθμ. /02-02-2023 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016. Ειδικότερα, η Δ.Ο.Υ., κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα εισέπραξε το 2017 αναδρομικά μισθών που αφορούν το έτος 2016, για τα οποία δεν υπέβαλε, όπως είχε υποχρέωση, τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με βάση την βεβαίωση αποδοχών που απέστειλε ηλεκτρονικά ο αρμόδιος φορέας που τα κατέβαλε, προέβη στην οίκοθεν υποβολή της υπ'αριθμ. /02-02-2023 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και στην έκδοση της με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης /02-02-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 32 παρ.2 και 3 ΚΦΔ. Για την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι δεν γνώριζε ότι έπρεπε να υποβάλει τροποποιητική δήλωση, έχει παρέλθει πενταετία από τότε που της καταβλήθηκε το ποσό, το οποίο ήταν μικρό και παρακρατήθηκε ο αναλογούν φόρος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 του Κ.Φ.Δ. «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.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, στο άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. 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, 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, 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, οι διατάξεις του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας 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, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 5036/2023 (ΦΕΚ Α' 77/28-03-2023) "Πλαίσιο ρύθμισης οφειλών και άλλες φορολογικές και τελωνειακές ρυθμίσεις, προστασία των συντάξεων από τον πληθωρισμό και άλλες διατάξεις για τη στήριξη της κοινωνίας και της επιχειρηματικότητας": «Άρθρο 35 : Μη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 ν. 4987/2022 για εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για ποσά φόρου κάτω από εκατό (100) ευρώ -

Τροποποίηση παρ. 2 άρθρου 54 και προσθήκη παρ. 41 στο άρθρο 70 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

1. Το έβδομο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α' 206) αντικαθίσταται ως εξής:

«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.».

2. Στο άρθρο 70 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προστίθεται παρ. 41 ως εξής:

«41. Πράξεις επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν για εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από τις οποίες το ποσό φόρου που προέκυψε προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ και πράξεις επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν για εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από τις οποίες το ποσό φόρου που προέκυψε προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ, για τις οποίες:

α) είτε δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή εκκρεμεί η έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής που έχει ασκηθεί ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

β) είτε δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης δικαστικής προσφυγής κατά της απορριπτικής απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή εκκρεμεί, ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, εμπρόθεσμη προσφυγή κατά της απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ακυρώνονται ή, εφόσον έχουν εισπραχθεί, συμψηφίζονται με οφειλές και, στην περίπτωση που δεν υπάρχει οφειλή, επιστρέφονται. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο καταλαμβάνουν και εκκρεμείς κατά τα ως άνω πράξεις επιβολής προστίμου για πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ποσού φόρου προς καταβολή έως εκατό (100) ευρώ, οι οποίες εκδόθηκαν σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες κατόπιν διασταυρώσεων».

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.....

11. Οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται μόνο για τις περιπτώσεις που έχει υποβληθεί εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση από τον φορολογούμενο, επομένως δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση έκδοσης πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με

την παρ. 2 του άρθρου 32 ΚΦΔ, μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών και πραγματοποίηση διασταυρώσεων (εγκύκλιος Ε.2162/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ).»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα στις 14-06-2017 τη με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/14-06-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με χρεωστικό ποσό 344,83 ευρώ. Εν συνεχεία, λόγω αναδρομικών που αφορούν το ίδιο φορολογικό έτος 2016 και εισέπραξε η προσφεύγουσα το 2017 φορολογητέου ποσού 391,55€, όπως προκύπτει από τη βεβαίωση αποδοχών που απέστειλε στη Φορολογική Διοίκηση ο εργοδότης "....." με ΑΦΜ, για τα οποία δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση η προσφεύγουσα, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 32 παρ. 2 και 3 Κ.Φ.Δ, η από 02-02-2023 και με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου βάσει της υπ'αριθμ./02-02-2023 οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης, με το ίδιο χρεωστικό ποσό ύψους 344,83 ευρώ.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, τυγχάνει εφαρμογής το τελευταίο εδάφιο της παρ. 41 του άρθρου 70 του ν. 4987/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 35 ν. 5036/2023, με το οποίο διευκρινίζεται ότι η μη επιβολή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων σε περίπτωση που η διαφορά φόρου προς καταβολή μεταξύ αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης είναι έως εκατό (100) ευρώ, καταλαμβάνει και τις πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οι οποίες εκδόθηκαν σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες κατόπιν διασταυρώσεων. Σε συνδυασμό δε με το γεγονός ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν προκύπτει διαφορά φόρου προς καταβολή μεταξύ αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο περί εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2016.

Γενομένου δεκτού του ως άνω ισχυρισμού παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε ΑΦΜ: και την **ακύρωση** της υπ'αριθμ./02-02-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ./02-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	100,00€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην 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

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της