



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31-05-2023

Αριθμός απόφασης: 516

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604552

Email: 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 με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης του Διοικητή της 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 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Την από 31-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθμό/03-01-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χίου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό/03-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χίου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χίου.

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

Επί της από 31-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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:

Με τη με αριθμό/03-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χίου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού ύψους 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, μέσω TAXISNET, την 27-12-2022, της με αριθμό/2022 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, την 27-12-2022, υπέβαλε, μέσω internet, από κοινού με τη σύζυγό του, εκπρόθεσμα τη με αριθμό/2022 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με την οποία συμπλήρωσε τον αριθμό «1» στον κωδικό 005 («Αριθμός προσώπων του πίνακα 8 που έχουν αναπηρία 67% και πάνω») του πίνακα 3 «ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΗΡΙΑΣ» του εντύπου Ε1 αυτής, με αποτέλεσμα να τύχει πρόσθετης μείωσης φόρου της περ. α' του άρθρου 17 του Ν. 4172/2013 (λόγω αναπηρίας εξαρτώμενου μέλους του) ποσού ύψους 200,00€, όπως προκύπτει και από τη με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016, η οποία εκδόθηκε την 27-12-2022, βάσει της ως άνω 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, και με την οποία προσδιορίστηκε νέο χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 773,51€ έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού φόρου ύψους 973,51€, ήτοι προέκυψε διαφορά φόρου προς επιστροφή ποσού ύψους 200,00€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χίου και να διαγραφεί το σχετικό επιβληθέν σε βάρος του πρόστιμο λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/27-12-2022 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 επικαλούμενος τις διατάξεις α) της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ με τις οποίες 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» και β) της παρ. 8 της σχετικής με αριθμό Ε. 2053/21-07-2022 διευκρινιστικής εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ σύμφωνα με τις οποίες «... δεν επιβάλλεται πρόστιμο, χωρίς να απαιτείται να εξεταστεί το όριο των εκατό (100) ευρώ, στις κάτωθι περιπτώσεις: • η αρχική δήλωση είναι χρεωστική και με την τροποποιητική μειώνεται το χρεωστικό υπόλοιπο, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως αυτές ίσχυαν για το κρινόμενο φορολογικό έτος (2016), ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18^ο 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 30^ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους.

...

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 τις διατάξεις του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της με αριθμό 139463/2022 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (27-12-2022), ορίζεται ότι:

«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.

...».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1034/07-03-2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή» (ΦΕΚ Β' 759/09-03-2017) αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 1

Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013, ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις.

Οι ίδιες ημερομηνίες ισχύουν και για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν σε εξαιρετικές περιπτώσεις σε χειρόγραφη μορφή στις Δ.Ο.Υ..

Οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου.

...».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1094/28-06-2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013» (ΦΕΚ Β' 2239/29-06-2017) αναφέρεται ότι:

«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 17^η Ιουλίου 2017.

2. ...

3. ...».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1106/14-07-2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013» (ΦΕΚ Β΄ 2437/17-07-2017) αναφέρεται ότι:

«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013, η οποία παρατάθηκε με την ΠΟΛ. 1094/2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 17-07-2017, παρατείνεται μέχρι την 21^η Ιουλίου 2017.

2. ...

3. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της με αριθμό 139463/2022 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (27-12-2022), 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.

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.

...».

Επειδή, με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1068/12-04-2018 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ 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» (ΦΕΚ Β΄ 1319/17-04-2018) ορίζεται ότι:

«...

Άρθρο 3

Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

...

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. ...».

Επειδή, με τη με αριθμό Α. 1118/26-05-2021 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» (ΦΕΚ Β΄ 2226/27-05-2021 και διορθώσεις σφαλμάτων ΦΕΚ Β΄ 2437/07-06-2021 και ΦΕΚ Β΄ 2696/24-06-2021) ορίζεται ότι:

«...»

Άρθρο 4

Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

...

4. Οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αναδρομικά επιδομάτων ανεργίας, αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους, μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της με αριθμό 139463/2022 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (27-12-2022), 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 υποχρέωση καταβολής φόρου,

...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α΄ της παρ. 1 ...,

...

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, στη με αριθμό Ε. 2053/21-07-2022 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» αναφέρεται ότι:

«...»

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.

2. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 57 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 77 του Ν. 4916/2022 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), πράξεις επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν για εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, από τις οποίες το επιπλέον ποσό φόρου που προέκυψε προς καταβολή σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ, για τις οποίες δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ή εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης δικαστικής προσφυγής, ακυρώνονται ή, εφόσον έχουν εισπραχθεί, συμψηφίζονται με οφειλές και, στην περίπτωση που δεν υπάρχει οφειλή, επιστρέφονται.

3. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι διατάξεις αυτές αφορούν μόνο σε πράξεις επιβολής προστίμων για εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και όχι σε πράξεις επιβολής προστίμων για εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις.

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. ...

...

5. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για τις ήδη εκδοθείσες πράξεις επιβολής προστίμων κατόπιν εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων για τις οποίες, κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (παρ 1 του άρθρου 92 του Ν. 4916/2022), δηλαδή κατά την 28^η/03/2022, είτε δεν είχε παρέλθει η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή εκκρεμούσε η έκδοση απόφασης επί της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών είτε δεν είχε παρέλθει η προθεσμία για την άσκηση της δικαστικής προσφυγής κατά της απορριπτικής απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ή εκκρεμούσε εμπρόθεσμη προσφυγή κατά της απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων 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.

...

8. Δεδομένου ότι με τις υπόψη διατάξεις, η επιβολή του προστίμου γίνεται μόνο όταν το επιπλέον προς καταβολή ποσό υπερβαίνει τα εκατό (100) ευρώ, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν από την υποβολή της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης δεν προκύπτει ποσό προς καταβολή. Συνεπώς, δεν επιβάλλεται πρόστιμο, χωρίς να απαιτείται να εξεταστεί το όριο των εκατό (100) ευρώ, στις κάτωθι περιπτώσεις:

- η αρχική δήλωση είναι χρεωστική και με την τροποποιητική μειώνεται το χρεωστικό υπόλοιπο,
- η αρχική δήλωση είναι χρεωστική και με την τροποποιητική προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο,
- η αρχική δήλωση είναι μηδενική και με την τροποποιητική προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο,
- η αρχική δήλωση είναι πιστωτική και με την τροποποιητική αυξάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο,
- η αρχική δήλωση είναι μηδενική και με την τροποποιητική παραμένει μηδενική.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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» του Ν. 5036/2023 (ΦΕΚ Α' 77/28-03-2023), όπως αυτές ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από την 28-03-2023, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«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, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, καθώς και από τα στοιχεία που τηρούνται στο σύστημα TAXIS, ο προσφεύγων υπέβαλε μέσω internet, από κοινού με τη σύζυγό του:

α) εμπρόθεσμα, την 30-05-2017, τη με αριθμό/2017 αρχική (ηλεκτρονική) δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 βάσει της οποίας εκδόθηκε την 30-05-2017 η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του οικείου φορολογικού έτους (2016) με την οποία προσδιορίστηκε ποσό φόρου προς καταβολή ύψους **348,07€**,

β) εμπρόθεσμα, την 07-12-2018, τη με αριθμό/2018 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, προκειμένου να δηλώσει αναδρομικά κύριας σύνταξης φορολογητέου ποσού ύψους 196,96€ που έλαβε το έτος 2017 και τα οποία αναρτήθηκαν από τον αρμόδιο συνταξιοδοτικό/ασφαλιστικό του φορέα το έτος 2018 με τη βεβαίωση συντάξεων της περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και αφορούν στο φορολογικό έτος 2016 (έτος έκδοσης βεβαίωσης 2018), συμπεριλαμβάνοντας στους σχετικούς κωδικούς του εντύπου Ε1 αυτής ποσά ύψους 196,96€ (φορολογητέο ποσό), 39,99€ (φόρος που αναλογεί) και 39,39€ (φόρος που παρακρατήθηκε), βάσει της οποίας εκδόθηκε την 07-12-2018 η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του οικείου φορολογικού έτους (2016) με την οποία προσδιορίστηκε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 348,07€ έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού φόρου ύψους 348,07€, ήτοι **δεν προέκυψε διαφορά φόρου**,

γ) εμπρόθεσμα, την 15-11-2021, τη με αριθμό/2021 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, προκειμένου να δηλώσει αναδρομικά κύριας σύνταξης φορολογητέου ποσού ύψους 1.704,30€ που έλαβε το έτος 2020 και τα οποία αναρτήθηκαν από τον αρμόδιο συνταξιοδοτικό/ασφαλιστικό του φορέα το έτος 2021 με τη βεβαίωση συντάξεων της περιόδου από 01-01-2020 έως 31-12-2020 και αφορούν στο φορολογικό έτος 2016 (έτος έκδοσης βεβαίωσης 2021), συμπεριλαμβάνοντας στο σχετικό κωδικό του εντύπου Ε1 αυτής ποσό ύψους 1.704,30€ (φορολογητέο ποσό), βάσει της οποίας εκδόθηκε την 15-11-2021 η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του οικείου φορολογικού έτους (2016) με την οποία προσδιορίστηκε νέο χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 973,51€ έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού φόρου ύψους 348,07€, ήτοι **προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή ποσού ύψους 625,44€**, και

δ) εκπρόθεσμα, την 27-12-2022, τη με αριθμό/2022 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με την οποία συμπλήρωσε τον αριθμό «1» στον κωδικό 005 («Αριθμός προσώπων του πίνακα 8 που έχουν αναπηρία 67% και πάνω») του πίνακα 3 «ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΗΡΙΑΣ» του εντύπου Ε1 αυτής, προκειμένου να τύχει πρόσθετης μείωσης φόρου της περ. α' του άρθρου 17 του Ν. 4172/2013 (λόγω αναπηρίας εξαρτώμενου μέλους του) ποσού ύψους 200,00€, βάσει της οποίας εκδόθηκε την 27-12-2022 η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του οικείου φορολογικού έτους (2016) με την οποία προσδιορίστηκε νέο χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 773,51€ έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού φόρου ύψους 973,51€, ήτοι **προέκυψε διαφορά φόρου προς επιστροφή ποσού ύψους 200,00€**.

Επειδή, συνεπεία της ως άνω από 27-12-2022 υποβληθείσας και με αριθμό/2022 εκπρόθεσμης (3^{ης}) τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους

2016 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος με την προσβαλλόμενη με αριθμό/03-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χίου πρόστιμο ποσού ύψους 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ.

Επειδή, υπό το πρίσμα των προπαρατεθεισών διατάξεων και βάσει των πραγματικών περιστατικών της κρινόμενης υπόθεσης:

α) η με αριθμό/30-05-2017 αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και ήταν χρεωστική,

β) η με αριθμό/07-12-2018 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ως εμπροθέσμως υποβληθείσα έως το τέλος του φορολογικού έτους 2018 στο πλαίσιο αναδρομικών κύριας σύνταξης που εισπράχθηκαν στο έτος 2017 και αφορούν στο φορολογικό έτος 2016 με έτος έκδοσης της σχετικής βεβαίωσης το έτος 2018, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, επέχει θέση αρχικής δήλωσης βάσει της οποίας δεν προέκυψε διαφορά φόρου,

γ) η με αριθμό/15-11-2021 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ως εμπροθέσμως υποβληθείσα έως το τέλος του φορολογικού έτους 2021 στο πλαίσιο αναδρομικών κύριας σύνταξης που εισπράχθηκαν στο έτος 2020 και αφορούν στο φορολογικό έτος 2016 με έτος έκδοσης της σχετικής βεβαίωσης το έτος 2021, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, επέχει ομοίως θέση αρχικής δήλωσης η οποία ήταν χρεωστική, καθώς με αυτήν αυξήθηκε το χρεωστικό υπόλοιπο, και

δ) με τη με αριθμό/27-12-2022 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, η οποία υποβλήθηκε εκπρόθεσμα (πρώτη εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση συνεπεία της οποίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος το προσβαλλόμενο πρόστιμο), μειώθηκε το χρεωστικό υπόλοιπο και, ως εκ τούτου, δεν προέκυψε ποσό προς καταβολή, αλλά προέκυψε διαφορά φόρου προς επιστροφή, γεγονός που συνεπάγεται τη μη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ για την εν λόγω εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση [χωρίς μάλιστα να απαιτείται να εξεταστεί το όριο των εκατό (100) ευρώ].

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω με αριθμό/27-12-2022 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δεν στοιχειοθετείται η διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ και, ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη με αριθμό/03-01-2023 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χίου πρέπει να ακυρωθεί και το σχετικό επιβληθέν σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού ύψους 100,00€ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ανωτέρω 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 πρέπει να διαγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 31-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της με αριθμό/03-01-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χίου.

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

Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' & παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ
λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/27-12-2022 **0,00€**
3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού **(ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)**
έτους 2016

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.