



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 30-03-2023

Αριθμός απόφασης: 36

**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@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 260/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 **05/12/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, Τ.Κ., κατά του, ..., .., .., ... & /07-11-2022 πράξεων επιβολής προστίμων λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ετών 2008, 2009, 2010, 2012, 2013 &

2014 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

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

Επί της από **05-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **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:

- Με την με αριθμό/07-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 50,00€ λόγω υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήση 2008).
- Με την με αριθμό/07-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 50,00€ λόγω υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009).
- Με την με αριθμό/07-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 50,00€ λόγω υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010).
- Με την με αριθμό/07-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 50,00€ λόγω υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012).
- Με την με αριθμό/07-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 50,00€ λόγω υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013).
- Με την με αριθμό/07-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 100,00€ λόγω υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμων ισχυριζόμενος ότι τα συγκεκριμένα πρόστιμα επιβλήθηκαν γιατί το 2017 εισέπραξε αναδρομικές αποδοχές για τα έτη 2008, 2009, 2010, 2012, 2013 & 2014 για τα οποία δεν υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος. Για τη μη υποβολή επιβλήθηκαν τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις επί του εκκαθαριζόμενου φόρου, τα οποία δεν αναγνωρίζει γιατί ουδέποτε ενημερώθηκε για την υποχρέωση υποβολής των συγκεκριμένων δηλώσεων.

Επειδή, με το άρθρο 19 του Ν 4174/2013, ως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ.2 του Ν 4512/2018 (ΦΕΚ 5Α/17-01-2018) και ισχύει 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.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης”.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ.α ,§2 περ.α του ν.4174/2013, 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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή 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’ σ’ 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,.....”.

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ.1252/2015 «β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β’ και γ’) Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για

καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β'), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ'), επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων...».

Επειδή, σύμφωνα στο άρθρο 4 παρ. 1. Του ν.2523/97 ορίζεται: «Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) Ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) Ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή», ενώ στο άρθρο 9 παρ.1 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη Φυσικού προσώπου και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου»

Επειδή, στο τέλος της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 77 του Ν 4916/2022 (ΦΕΚ Α 65/28-03-2022) « 2.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, 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.

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 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. Για την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα κάτωθι παραδείγματα:

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, με το υπ' αριθ. Πρωτ. ΔΕΛ. Δ 163389 ΕΞ 2020 ΕΜΠ/12-11-2020 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων της ΑΑΔΕ, με θέμα «Οδηγίες προς τις Δ.Ο.Υ. για την αξιοποίηση αναφορών διασταυρώσεων στο DiscovererViewert του Ο.Π.Σ. Elenxis, ως προς την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Ε1)», διευκρινίστηκε ότι: *...5. Κατά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, είτε οίκοθεν, είτε, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54ΚΦΔ.. [...]*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 4174/2013 «2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Για το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008) ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ'αριθμ..... αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, της οποίας το αποτέλεσμα εκκαθάρισης ήταν χρεωστικό με ποσό καταβολής ύψους 1.666,49€. Στις 22-10-2022 υπέβαλε την υπ' αριθμ. /2022 1^η τροποποιητική δήλωση με την οποία συμπλήρωσε τις αναδρομικές αποδοχές κύριας σύνταξης που έλαβε από το ΤΑΠΟΤΕ και οι οποίες αναρτήθηκαν στη βεβαίωση αποδοχών μέχρι την 31-12-2017. Με την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης προέκυψε συνολικό ποσό φόρου προς καταβολής ύψους 1.701,00€. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κοζάνης εξέδωσε την υπ'αριθμ. /7-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης. Επειδή η **διαφορά φόρου μεταξύ της αρχικής και της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ανέρχεται σε 34,51€.**
- Για το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009), ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ'αριθμ..... αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, της οποίας το αποτέλεσμα εκκαθάρισης ήταν χρεωστικό με ποσό καταβολής ύψους 1.496,58€. Στις 22-10-2022 υπέβαλε την υπ' αριθμ. /2022 1^η τροποποιητική δήλωση με την οποία συμπλήρωσε τις αναδρομικές αποδοχές κύριας σύνταξης που έλαβε από το ΤΑΠΟΤΕ και οι οποίες αναρτήθηκαν στη βεβαίωση αποδοχών μέχρι την 31-12-2017. Με την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης προέκυψε συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.650,91€. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κοζάνης εξέδωσε την υπ'αριθμ. /7-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης. Επειδή η **διαφορά φόρου μεταξύ της αρχικής και της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ανέρχεται σε 156,33€.**
- Για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010), ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ'αριθμ..... αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, της οποίας το αποτέλεσμα εκκαθάρισης ήταν χρεωστικό με ποσό καταβολής ύψους 1.354,55€. Στις 22-10-2022 υπέβαλε την υπ' αριθμ. /2022 1^η τροποποιητική δήλωση με την οποία συμπλήρωσε τις αναδρομικές αποδοχές κύριας σύνταξης που έλαβε από το ΤΑΠΟΤΕ και οι οποίες αναρτήθηκαν στη βεβαίωση αποδοχών μέχρι την 31-12-2017. Με την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης προέκυψε συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.510,36€.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κοζάνης εξέδωσε την υπ'αριθμ./7-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης. Επειδή η διαφορά φόρου μεταξύ της αρχικής και της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ανέρχεται σε 155,81€.

- Για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ'αριθμ...../2013 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, της οποίας το αποτέλεσμα εκκαθάρισης ήταν χρεωστικό με ποσό καταβολή ύψους 2.410,95€, καθώς και την υπ'αριθμ./2015 1^η τροποποιητική δήλωση χωρίς να μεταβληθεί το ως άνω χρεωστικό ποσό. Στις 22-10-2022 υπέβαλε την υπ' αριθμ./2022 2^η τροποποιητική δήλωση με την οποία συμπλήρωσε τις αναδρομικές αποδοχές κύριας σύνταξης που έλαβε από το ΤΑΠΟΤΕ και οι οποίες αναρτήθηκαν στη βεβαίωση αποδοχών μέχρι την 31-12-2017. Με την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης προέκυψε συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.465,51€.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κοζάνης εξέδωσε την υπ'αριθμ./7-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης. Επειδή η διαφορά φόρου μεταξύ της αρχικής και της 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ανέρχεται σε 54,56€.

- Για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ'αριθμ...../2014 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, της οποίας το αποτέλεσμα εκκαθάρισης ήταν χρεωστικό με ποσό καταβολής ύψους 1.557,78€, καθώς και την υπ'αριθμ./2015 1^η τροποποιητική με την οποία το τελικό ποσό παρέμεινε ίδιο. Ακολούθως, υποβλήθηκε από τη φορολογική αρχή οίκοθεν η με αριθμό καταχώρησης/09-10-2022 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση της παρ.2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.588,95€. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κοζάνης εξέδωσε την υπ'αριθμ./7-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης.
- Επειδή η διαφορά φόρου μεταξύ της αρχικής και της 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ανέρχεται σε 31,17€.
- Για το φορολογικό έτος 2014 ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ'αριθμ...../2015 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, της οποίας το αποτέλεσμα εκκαθάρισης ήταν χρεωστικό με ποσό καταβολής ύψους 939,29€. Ακολούθως, υποβλήθηκε από τη φορολογική αρχή οίκοθεν η με αριθμό καταχώρησης/09-10-2022 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση της παρ.2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ χωρίς να αλλάξει το χρεωστικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κοζάνης εξέδωσε την υπ'αριθμ./7-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης.

Επειδή, για τα οικονομικά έτη 2009, 2010, 2011, 2013 & 2014 (χρήσεις 2008, 2009, 2010, 2012 & 2013) έχει εφαρμογή το άρθρο 4 παρ.1 του ν.2523/97, σύμφωνα με το οποίο «Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή». Ως εκ τούτου, στην περίπτωση που με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης προκύψει ποσό φόρου προς καταβολή, καθώς και πρόσθετοι φόροι/τόκοι, όπως στην προκειμένη περίπτωση για τα ως άνω οικονομικά έτη, δεν επιβάλλεται το ως άνω πρόστιμο.

Κατά συνέπεια, οι υπ'αριθμ.,,, & πράξεις επιβολής προστίμων οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2013 & 2014 πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, η εκπροθέσμως υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, δεν υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα αλλά οίκοθεν, βάσει της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 4174/2013, μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών και πραγματοποίηση διασταυρώσεων, δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 και επομένως ορθώς επιβλήθηκε το εν λόγω πρόστιμο.

Κατόπιν των ανωτέρω

Αποφασίζομε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 05-12-2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής εγγραφής του του με ΑΦΜ, και

Α) την ακύρωση των υπ'αριθμ,,, &/2022 πράξεων επιβολής προστίμου οικονομικών ετών 2009 (χρήση 2008), 2010 (χρήση 2009), 2011 (χρήση 2010), 2013 (χρήση 2012) και 2014 (χρήση 2013)

Β) την επικύρωση της υπ'αριθμ./2022 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014

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

1)Υπ' αριθμ./07-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, οικονομικού έτους 2009 (χρήση 2008)

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	50,00€	0,00 €

2)Υπ' αριθμ./07-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009)

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	50,00€	0,00 €

3)Υπ' αριθμ./07-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010)

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	50,00€	0,00 €

4)Υπ' αριθμ./07-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012)

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	50,00€	0,00 €

5)Υπ' αριθμ./07-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013)

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	50,00€	0,00 €

6)Υπ' αριθμ./07-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2014

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	100,00 €

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**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.