



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 11/07/2023

Αριθμός απόφασης: 484ε

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

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 -10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσ/νικη

**Τηλέφωνο** : 2313332246

**e mail** : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) 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 ....9B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15/03/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., Τ.Κ. ...., κατά των με αριθμό ....., .... και .../25-02-2023 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016 και της με αριθμό ..../25-02-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από 15/03/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής 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:

1. Με την με αριθμό ..../**25-02-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω υποβολής της με αριθμό ..../09-02-2023 οίκοθεν 1<sup>ης</sup> τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54§1 του ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 του ν.4987/2022.

2. Με την με αριθμό ..../**25-02-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω υποβολής της με αριθμό ..../14-02-2023 οίκοθεν 2<sup>ης</sup> τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54§1 του ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 του ν.4987/2022.

3. Με την με αριθμό ..../**25-02-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω υποβολής της με αριθμό ..../16-02-2023 οίκοθεν 3<sup>ης</sup> τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54§1 του ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 του ν.4987/2022.

4. Με την με αριθμό ..../**25-02-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω υποβολής της με αριθμό ..../09-02-2023 οίκοθεν 1<sup>ης</sup> τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54§1 του ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 του ν.4987/2022.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης ...../15-05-2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, μετά την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο 366,12 € και την με αριθμό καταχώρησης ...../27-05-2018 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, μετά την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή 908,67 €

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων έλαβε αναδρομικά, για τα οποία δεν υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις, ως εξής :

Α) εντός του ημερολογιακού έτους 2017 αναδρομικά ποσά για το φορολογικό έτος 2016 από τον φορέα ..... με ΑΦΜ ..... (φορολογητέο ποσό 1.837,44 €, φόρος που αναλογεί 367,49 € και φόρος που παρακρατήθηκε 361,98 €)

Β) εντός του ημερολογιακού έτους 2019 αναδρομικά ποσά για το φορολογικό έτος 2016 από τον φορέα ..... με ΑΦΜ ..... (φορολογητέο ποσό 34,32 € και φόρος που

παρακρατήθηκε 6,86 €) και από το φορέα .....με ΑΦΜ .....  
(φορολογητέο ποσό 2.117,64 € και φόρο που παρακρατήθηκε 423,53 €)

Γ) εντός του ημερολογιακού έτους 2020 αναδρομικά ποσά για το φορολογικό έτος 2016 από τον φορέα ..... με ΑΦΜ ..... (φορολογητέο ποσό 273,97 €)

Δ) εντός του ημερολογιακού έτους 2019 αναδρομικά ποσά για το φορολογικό έτος 2017 από τον φορέα ..... με ΑΦΜ ..... (φορολογητέο ποσό 34,32 € και φόρος που παρακρατήθηκε 6,86 €) και από το φορέα ..... με ΑΦΜ ..... (φορολογητέο ποσό 2.117,64 € και φόρο που παρακρατήθηκε 423,53 €).

Ακολούθως, απεστάλη στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά μήνυμα προκειμένου να υποβάλλει τις σχετικές τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με καταληκτική ημερομηνία την 19<sup>η</sup>/1/2023.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, καθώς ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω κλήση, προχώρησε στην οίκοθεν υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 και ειδικότερα :

- Για το φορολογικό έτος 2016 υποβλήθηκαν:

1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση με α/α καταχώρησης ..../9-2-2023 και τις κάτωθι μεταβολές στο Έντυπο 1:

Στον κωδικό 303 [άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις] καταχωρήθηκε ποσό 14.112,26€, έναντι του αρχικώς δηλωθέντος 12.274,82 €

Στον κωδικό 313 [φόρος που αναλογεί σε μισθούς, συντάξεις αμοιβές μελών ΔΣ (περ. 1,2,3 και 4)] καταχωρήθηκε ποσό 2.637,10 € έναντι του αρχικώς δηλωθέντος 2.269,61 €

Στο κωδικό 315 [φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις αμοιβές μελών ΔΣ (περ. 1,2,3,4)] καταχωρήθηκε ποσό 2.597,55 € έναντι του αρχικώς δηλωθέντος 2.235,57 €.

Από την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου στο ποσό των 289,03 € έναντι του αρχικού πιστωτικού υπολοίπου 366,12 € και εκδόθηκε η με αρ. ειδ. ..../09-02-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016. Για την ανωτέρω τροποποιητική δήλωση επιβλήθηκε πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής και εκδόθηκε η με αριθμό ..../2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου

2<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση με α/α καταχώρησης ..../14-2-2023 και τις κάτωθι μεταβολές στο Έντυπο 1:

Στον κωδικό 321 [άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα κλπ] καταχωρήθηκε ποσό 3.256,08 €, έναντι του αρχικώς δηλωθέντος 1.104,12 €

Στο κωδικό 315 [φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις αμοιβές μελών ΔΣ (περ. 1,2,3,4)] καταχωρήθηκε ποσό 2.665,96 € έναντι του αρχικώς δηλωθέντος 2,597,55 €.

Από την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή 216,49 € και εκδόθηκε η με αρ. ειδ. ..../14-02-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016. Για την ανωτέρω τροποποιητική δήλωση επιβλήθηκε πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής και εκδόθηκε η με αριθμό ..../2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου

3<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση με α/α καταχώρησης ..../16-2-2023 και τις κάτωθι μεταβολές στο Έντυπο 1:

Στον κωδικό 303 [άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις] καταχωρήθηκε ποσό 14.386,23 €, έναντι του προηγούμενως δηλωθέντος 14.112,26 €.

Από την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε ποσό για καταβολή 289,57 € έναντι του προηγούμενου υπολοίπου ποσού 216,49 € και εκδόθηκε η με αρ. ειδ. ..../16-02-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016. Για την ανωτέρω τροποποιητική δήλωση επιβλήθηκε πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής και εκδόθηκε η με αριθμό ..../2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου

- Για το φορολογικό έτος 2017 υποβλήθηκε 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση με α/α καταχώρησης ..../9-2-2023 και τις κάτωθι μεταβολές στο Έντυπο 1:

Στον κωδικό 321 [άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα κλπ] καταχωρήθηκε ποσό 3.256,08 €, έναντι του αρχικώς δηλωθέντος 1.104,12 €

Στο κωδικό 315 [φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις αμοιβές μελών ΔΣ (περ. 1,2,3,4)] καταχωρήθηκε ποσό 1.814,38 € έναντι του αρχικώς δηλωθέντος 1.383,99 €.

Από την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε ποσό για καταβολή 1.052,75 € έναντι του αρχικώς χρεωστικού ποσού 908,67 € και εκδόθηκε η με αρ. ειδ. ..../09-02-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017. Για την ανωτέρω τροποποιητική δήλωση επιβλήθηκε πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής και εκδόθηκε η με αριθμό ..../2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι αν και είναι συνεπής φορολογούμενος, δεν αντιλήφθηκε την ύπαρξη φορολογικών εκκρεμοτήτων σε σχέση με τη σύνταξη και τις παροχές των ταμείων. Θεωρούσε ότι αυτές προστίθενται με τις υπόλοιπες παροχές και υπολογίζεται ο φόρος. Λόγω του γεγονότος ότι δεν παρακολούθει με επιμέλεια την ηλεκτρονική του αλληλογραφία, έχασε τις προθεσμίες. Πιστεύει, άλλωστε, ότι θα έπρεπε να είχε ενημερωθεί γραπτά ή τηλεφωνικά.

**Επειδή**, με το άρθρο 19 του Ν. 4987/2022, ως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ.2 του Ν 4512/2018 (ΦΕΚ 5<sup>Α</sup>/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**, 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** στο άρθρο 32 του Ν.4987/2022 ορίζεται :

«1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ,

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου».

**Επειδή** σύμφωνα με την Ε.2162/2020 εγκύκλιο με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ.» διευκρινίσθηκαν τα εξής: «Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α΄ 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ.α και §2 περ.α 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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλει 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) €, 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) €, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β΄, γ΄ και δ΄

της παραγράφου 1, που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,.....”.

**Επειδή**, στο τέλος της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2023, το οποίο αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 35 του Ν.5036/2023 (ΦΕΚ Α΄ 77/28-03-2023) και σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου ισχύει από 28/03/2023 και μετά, ορίζεται :

« 2. .... 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) €,

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) €».

**Επειδή** στην παράγραφο 41 του άρθρου 70, η οποία προστέθηκε με την παρ.2 του άρθρου 35 του Ν.5036/2023 (ΦΕΚ Α΄ 77/28-03-2023) και σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου ισχύει από 28/03/2023 και μετά, ορίζεται :

«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) € 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) €, 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) €, οι οποίες εκδόθηκαν σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες κατόπιν διασταυρώσεων».**

**Επειδή** με την Ε.2053/2022 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.» διευκρινίζεται :

«9. Επίσης, δεν επιβάλλεται πρόστιμο, αφού όμως προηγουμένως έχει εξεταστεί και διαπιστωθεί ότι το επιπλέον προς καταβολή ποσό δεν υπερβαίνει το όριο των εκατό (100) ευρώ σε σχέση με την αρχική δήλωση, στις παρακάτω περιπτώσεις:

- η αρχική δήλωση είναι χρεωστική και με την πρώτη εκπρόθεσμη τροποποιητική αυξάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο
- η αρχική δήλωση είναι πιστωτική και με την πρώτη τροποποιητική μειώνεται το πιστωτικό υπόλοιπο ή προκύπτει χρεωστικό ποσό, ενώ το αρχικό πιστωτικό ποσό έχει επιστραφεί στον φορολογούμενο ή έχει συμψηφιστεί με οφειλές του
- η αρχική δήλωση είναι πιστωτική και με την πρώτη τροποποιητική μειώνεται το πιστωτικό ποσό άνω των εκατό (100) ευρώ ή προκύπτει χρεωστικό ποσό έως εκατό (100) ευρώ, ενώ το αρχικό πιστωτικό ποσό δεν έχει επιστραφεί στον φορολογούμενο ή δεν έχει συμψηφιστεί με οφειλές του, καθώς στην περίπτωση αυτή το επιπλέον ποσό που προκύπτει προς καταβολή δεν υπερβαίνει τα εκατό (100) ευρώ
- η αρχική δήλωση είναι μηδενική και με την πρώτη τροποποιητική προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο

Σε περίπτωση υποβολής περισσότερων εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων για το ίδιο φορολογικό έτος, η εφαρμογή ή όχι των διατάξεων εξετάζεται συνδυαστικά και με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν στην παράγραφο 4 της παρούσας».

**Επειδή** με την οίκοθεν υποβολή της με αριθμό της με αριθμό .../09-02-2023 1<sup>ης</sup> τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 μειώθηκε το πιστωτικό στο ποσό των 289,03 € έναντι του πιστωτικού ποσού της αρχικής δήλωσης ύψους 366,12 € και συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η με αριθμό .../25-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς θα πρέπει να ακυρωθεί.

**Επειδή** ωστόσο με την οίκοθεν υποβολή της 2<sup>ης</sup> και 3<sup>ης</sup> τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, καθώς και με την οίκοθεν υποβολή της 1<sup>ης</sup> τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή μεγαλύτερη των 100,00€ σε σχέση με την αρχικές υποβληθείσες δηλώσεις και ως εκ τούτου δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν.4897/2022, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 35 του Ν.5036/2023 .

**Επειδή**, ο προσφεύγων όφειλε να υποβάλλει τις απαιτούμενες τροποποιητικές δηλώσεις μέχρι το τέλος του έτους κατά το οποίο αναρτήθηκαν οι βεβαιώσεις αποδοχών αναδρομικών και ειδικότερα για τη 2<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016 μέχρι 31/12/2020, για την 3<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016 μέχρι 31/12/2021 και για την 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2017 μέχρι 31/12/2020.

**Επειδή** περαιτέρω ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής για την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων.

**Επειδή** γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 15/03/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....με ΑΦΜ ..... ως ακολούθως :

1. Την **αποδοχή και ακύρωση** της με αριθμό **.../25-02-2023** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και

2. Την **απόρριψη και επικύρωση** της με αριθμό **.../25-02-2023** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της με αριθμό **.../25-02-2023** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και της με αριθμό **.../25-02-2023** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

1. Η υπ' αρ. **.../25-02-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>100,00 €</b>	<b>0,00 €</b>

2. Η υπ' αρ. **.../25-02-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>100,00 €</b>	<b>100,00 €</b>

3. Η υπ' αρ. **.../25-02-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>100,00 €</b>	<b>100,00 €</b>



4. Η υπ' αρ. ..../**25-02-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>100,00 €</b>	<b>100,00 €</b>

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ  
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.