



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/10/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1701

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@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 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **23-6-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά:
 - Α) της με αριθ. δήλωσης/ 25-5-2023 (αριθ. ειδ/σης:) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, καθώς και
 - Β) της με αριθ. πρωτ./2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23-6-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων την 1/7/2019 υπέβαλε την με αριθ. δήλωση ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2018, στην οποία σύμφωνα με την ηλεκτρονικώς αναρτηθείσα στην ΑΑΔΕ βεβαίωση αποδοχών από τον αρμόδιο εργοδότη-φορέα δήλωσε στον κωδικό 301 του εντύπου Ε1 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ. (εκτός περ. 2, 3)» ποσό 23.978,02 και στον κωδικό 315 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών ΔΣ (περ. 1, 2, 3 και 4)» ποσό 3.245,54€. Συνεπεία της ανωτέρω δήλωσης ΦΕΦΠ εκδόθηκε η με αριθ. δήλωσης/ 1-7-2019 (αριθ. ειδ/σης:) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου, ύψους 288,96€.

Εν συνεχεία, ο αρμόδιος εργοδότης-φορέας του προσφεύγοντος ανήρτησε την 26/7/2019 ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ τροποποιημένη βεβαίωση αποδοχών, βάσει της οποίας το άθροισμα των καθαρών ποσών από μισθούς ανήλθε σε συνολικό ποσό 25.813,66€ (Καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές οι οποίες φορολογούνται στο έτος που εισπράττονται: 1.835,64€ πλέον Τακτικές αποδοχές: 23.978,02€) και ο φόρος που παρακρατήθηκε από τις ως άνω αποδοχές αντίστοιχα σε συνολικό ποσό 2.205,54€ (Παρακρατηθείς φόρος στις καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές οι οποίες φορολογούνται στο έτος που εισπράττονται: 165,00€ πλέον Παρακρατηθείς φόρος στις τακτικές αποδοχές: 2.040,54€).

Κατόπιν των ανωτέρω, η αρμόδια φορολογική αρχή, την 25/5/2023, προέβη σε οίκοθεν υποβολή της με αριθ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ΦΕΦΠ, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. δήλωσης/ 25-5-2023 (αριθ. ειδ/σης:) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου 1.938,50€, καθώς και η με αριθ./2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ποσού 100,00€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Το ποσό του φόρου της παρακράτησης, ποσού 2.205,54€, περιόδου 1/1/2018 έως 31/12/2018, που έλαβε υπόψη της η αρμόδια φορολογική αρχή κατά την υποβολή και την εκκαθάριση της με αριθ./ 25-5-2023 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ΦΕΦΠ είναι εσφαλμένο. Το ορθό ποσό της παρακράτησης, βάσει της νέας βεβαίωσης αποδοχών του αρμόδιου φορέα-εργοδότη, την οποία υπογράφει ο ίδιος ως λογιστής και την προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ανέρχεται σε ποσό 3.410,54€.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ 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. ...

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «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 Α.1211/2019 Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και [...] του ν.4172/2013» Απόφαση του Υπ.Οικ. αναφέρεται ότι:

«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 Α.1041/2019 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή - Κωδικοποιημένη» Απόφαση της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 1

Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, 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. Ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου υποβάλλονται και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, καθώς και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις από το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής.

...

Άρθρο 4

Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου»

[...]

5. Οι τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα εξαιτίας εκπρόθεσμης έκδοσης ή διόρθωσης της βεβαίωσης αποδοχών/ αμοιβών/ εισοδημάτων από τον αρμόδιο φορέα που

έχει την υποχρέωση έκδοσης και χορήγησης βεβαίωσης εισοδημάτων από μισθωτή εργασία, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, κ.λπ. και όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των εισοδημάτων, θεωρούνται εμπρόθεσμες και υποβάλλονται χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ. χωρίς πρόστιμα και τόκους εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν από τον φορέα. Όταν αποστέλλεται ηλεκτρονικά στην Α.Α.Δ.Ε. εκπρόθεσμα ή διορθώνεται βεβαίωση από τον φορέα, τότε ο φορέας ενημερώνει υποχρεωτικά τον φορολογούμενο ότι έχει εκδοθεί βεβαίωση και συνεπώς έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση. Πρόστιμα δεν επιβάλλονται και τόκοι δεν υπολογίζονται και στις περιπτώσεις που οι βεβαιώσεις αυτές χορηγούνται εκπρόθεσμα από φορέα αλλοδαπής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.2 και 3 του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 τον 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 εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 με θέμα: «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ» διευκρινίστηκε ότι:

«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. [...].

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως

προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020, Α. 1009/2019, ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ),

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών, στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

...

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α` της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxinet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. ...

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.

11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63ΚΦΔ.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ 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:

α) εκατό (100) ευρώ, **σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α` της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α`, β`, γ`, δ`, στ` και ιγ` της παρ. 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) ...,

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 την με αριθ. Ε.2053/2022 «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» Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ διευκρινίζεται ότι:

«[...]

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά στα φυσικά πρόσωπα που υποβάλλουν εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, στις περιπτώσεις που το επιπλέον προς καταβολή ποσό, σε σχέση με την αρχική δήλωση, δεν υπερβαίνει τα εκατό (100) ευρώ.

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. ...

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:

α) Φορολογούμενος υποβάλλει πρώτη εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση και προκύπτει επιπλέον φόρος για καταβολή σαράντα (40) ευρώ. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο, αφού ο επιπλέον προς καταβολή φόρος είναι μικρότερος από εκατό (100) ευρώ.

Στη συνέχεια υποβάλλει και δεύτερη (εκπρόθεσμη) τροποποιητική, από την οποία προκύπτει επιπλέον φόρος για καταβολή πενήντα (50) ευρώ σε σχέση με αυτόν που προσδιορίστηκε με την αμέσως προηγούμενη υποβληθείσα (πρώτη εκπρόθεσμη) τροποποιητική δήλωση. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο ούτε σε αυτήν τη δήλωση, αφού αθροιστικά το ποσό των φόρων που προσδιορίστηκαν και από τις δύο εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ($40+50=90$) δεν υπερβαίνει τα 100 ευρώ σε σχέση με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση.

β) Φορολογούμενος υποβάλλει πρώτη εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση και προκύπτει επιπλέον φόρος για καταβολή σαράντα (40) ευρώ. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο, αφού ο επιπλέον προς καταβολή φόρος είναι μικρότερος από εκατό (100) ευρώ.

Στη συνέχεια υποβάλλει και δεύτερη (εκπρόθεσμη) τροποποιητική, από την οποία προκύπτει επιπλέον φόρος για καταβολή εβδομήντα (70) ευρώ σε σχέση με αυτόν που προσδιορίστηκε με την αμέσως προηγούμενη υποβληθείσα (πρώτη) τροποποιητική δήλωση. Επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτήν τη δήλωση, αφού αθροιστικά το ποσό των φόρων που προσδιορίστηκαν και από τις δύο τροποποιητικές δηλώσεις ($40+70=110$) υπερβαίνει τα 100 ευρώ σε σχέση με την αρχική.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1083/2018 «Τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται λόγω επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών από μισθωτή εργασία και συντάξεις» αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ.6 του άρθρου 67 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι ειδικά η καταβολή του φόρου που προσδιορίζεται από δηλώσεις με καταληκτική ημερομηνία υποβολής την 31η Δεκεμβρίου εκάστου φορολογικού έτους, γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου μήνα του επόμενου έτους, ενώ για τις δηλώσεις αυτής της περίπτωσης που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. εμπρόθεσμα και η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται μετά την 31η Δεκεμβρίου, η καταβολή γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. Με την παρ.3 του άρθρου 3 της ΠΟΛ.1034/2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ για τον τύπο και περιεχόμενο των δηλώσεων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αυτές θα παραλαμβάνονται χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων.

3. Επίσης, με την ΠΟΛ.1172/2017 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1-1-2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1174/14.7.2014 εγκυκλίου μας ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης.

4. ...

5. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι ούτε στον νόμο ούτε στην ΠΟΛ.1034/2017 Απόφαση Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται προθεσμία υποβολής για τις τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τον φορολογούμενο, είτε επειδή επέστρεψε στον εργοδότη αποδοχές ως αχρεωστήτως καταβληθείσες, είτε επειδή ο εργοδότης, λόγω λάθους (π.χ. υπολογισμών, κατηγοριοποίησης εισοδήματος), εξέδωσε διορθωτική βεβαίωση ή τροποποίησε το αντίστοιχο αρχείο βεβαιώσεων αποδοχών που υποβάλλεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και αποστέλλεται με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (TAXISnet),

ανεξάρτητα από τη χρήση που αφορούν, για τις ως άνω δηλώσεις που υποβάλλονται χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ., με την παρούσα γίνονται δεκτά τα ακόλουθα:

α) Στην περίπτωση της επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθεισών αποδοχών ή συντάξεων, δεν δύναται προ της ολοσχερούς εξόφλησης αυτών να εκδοθούν και να χορηγηθούν βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων προκειμένου για την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος προηγούμενων ετών.

β) Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις όπως και αυτές που υποβάλλονται εξαιτίας λάθους του εργοδότη ή του ταμείου κοινωνικής ασφάλισης και όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των αποδοχών ή συντάξεων, θεωρούνται εμπρόθεσμες και υποβάλλονται χωρίς κυρώσεις εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν από τον εκκαθαριστή οι διορθωτικές βεβαιώσεις αποδοχών - συντάξεων. Κατά την εκκαθάριση λαμβάνονται υπόψη προς συμψηφισμό παρακρατούμενοι και προκαταβληθέντες φόροι, καθόσον στην προκειμένη περίπτωση η προθεσμία παραγραφής για τον συμψηφισμό αυτών άρχεται από το τέλος του έτους χορήγησης της διορθωτικής βεβαίωσης αποδοχών και όχι από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης, δεδομένου ότι πριν από την έκδοση της διορθωτικής βεβαίωσης δεν ήταν δυνατή η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης.

γ) Για την καταβολή του φόρου που προκύπτει από τυχόν χρεωστικές τροποποιητικές δηλώσεις φορολογικών ετών 2014 και επόμενων εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην παρ.6 του άρθρου 67 του ν.4172/2013, ενώ για χρεωστικές τροποποιητικές δηλώσεις οικονομικών ετών 2014 (χρήση 2013) και προηγούμενων ισχύουν οι διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 10 του άρθρου 9 του ν.2238/1994.».

Επειδή, ο προσφεύγων την 1/7/2019 υπέβαλε την με αριθ. δήλωση ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2018, στην οποία σύμφωνα με την ηλεκτρονικώς αναρτηθείσα στην ΑΑΔΕ βεβαίωση αποδοχών από τον αρμόδιο εργοδότη-φορέα (..... με ΑΦΜ) δήλωσε στον κωδικό 301 του εντύπου Ε1 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ. (εκτός περ. 2, 3)» ποσό 23.978,02 και στον κωδικό 315 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών ΔΣ (περ. 1, 2, 3 και 4)» ποσό 3.245,54€. Συνεπεία της ανωτέρω δήλωσης ΦΕΦΠ εκδόθηκε η με αριθ. δήλωσης/ 1-7-2019 (αριθ. ειδ/σης:) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου, ύψους 288,96€.

Επειδή, εν συνεχεία, ο αρμόδιος εργοδότης-φορέας (..... με ΑΦΜ) του προσφεύγοντος ανήρτησε την 26/7/2019 ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ τροποποιημένη βεβαίωση αποδοχών, βάσει της οποίας το άθροισμα των καθαρών ποσών από μισθούς ανήλθε σε συνολικό ποσό 25.813,66€ (Καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές οι οποίες φορολογούνται στο έτος που εισπράττονται: 1.835,64€ πλέον Τακτικές αποδοχές: 23.978,02€) και ο φόρος που παρακρατήθηκε από τις ως άνω αποδοχές αντίστοιχα σε συνολικό ποσό 2.205,54€ (Παρακρατηθείς φόρος στις καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές οι οποίες φορολογούνται στο έτος που εισπράττονται: 165,00€ πλέον Παρακρατηθείς φόρος στις τακτικές αποδοχές: 2.040,54€).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η αρμόδια φορολογική αρχή, την 25/5/2023, προέβη σε οίκοθεν υποβολή της με αριθ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ΦΕΦΠ, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. δήλωσης/ 25-5-2023 (αριθ. ειδ/σης:) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου 1.938,50€, καθώς και η με αριθ./2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι το ποσό του φόρου της παρακράτησης, ποσού 2.205,54€, που έλαβε υπόψη της η αρμόδια φορολογική αρχή κατά την υποβολή και την εκκαθάριση της με αριθ. / 25-5-2023 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ΦΕΦΠ είναι εσφαλμένο, καθότι το ορθό ποσό της παρακράτησης ανέρχεται σε ποσό 3.410,54€. Ο προσφεύγων προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε βεβαίωση αποδοχών που καταβλήθηκαν από 1/1/2018 έως 31/12/2018 από τον αρμόδιο εργοδότη-φορέα, ήτοι τον με ΑΦΜ

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ενδείξεις και τα ποσά που αναγράφονται στη βεβαίωση αποδοχών που χορηγεί ο εργοδότης δεν επιτρέπεται σε καμιά περίπτωση να μεταβάλλονται. Εάν συντρέχει τέτοια περίπτωση, τότε οι σχετικές διορθώσεις διενεργούνται αποκλειστικά από τον κατά νόμο αρμόδιο φορέα-εργοδότη, στον οποίο πρέπει να απευθύνονται οι φορολογούμενοι.

Επειδή, από την ως άνω προσκομισθείσα βεβαίωση αποδοχών προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι ο υπογράφων αυτής, υπό την ιδιότητα του Προϊσταμένου του Λογιστηρίου του με ΑΦΜ, για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 μέχρι και σήμερα.

Επειδή, η εκκαθάριση της με αριθ. / 25-5-2023 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ΦΕΦΠ, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. δήλωσης / 25-5-2023 (αριθ. ειδ/σης:) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, καθώς και η με αριθ. / 2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ διενεργήθηκε με βάση τα στοιχεία που είχαν υποβληθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. / 23-6-2023 ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την **επικύρωση**:

Α) της με αριθ. δήλωσης / 25-5-2023 (αριθ. ειδ/σης:) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, καθώς και

Β) της με αριθ. πρωτ. / 2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Α) Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση, φορολογικού έτους 2018: 1.938,50€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την από 25-5-2023 Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018 (ΑΧΚ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτού.

Β) Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ (Αριθ. Πράξης/2023), φορ. έτους 2018

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

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 100,00€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.