



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/7/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2253

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-370, -347
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 **30-4-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ**, κατοίκου ΚΕΡΚΥΡΑΣ, οδός, κατά της με αριθ. πρωτ. / **3-4-2024** (αριθ. /2024) Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. πρωτ. / **3-4-2024** (αριθ. /2024) Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30-4-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **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 αριθ. πρωτ. / **3-4-2024** (αριθ. / **2024**) **Πράξη Επιβολής Προστίμου** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού **100,00€**, λόγω είσπραξης αναδρομικών ποσών συντάξεων, για τα οποία δεν υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση ΦΕΦΠ. Συγκεκριμένα ο προσφεύγων, κατά το έτος 2017 πέραν των τακτικών αποδοχών του, εισέπραξε αναδρομικά κύριας σύνταξης που ανάγονται στο φορολογικό έτος 2015.

Κατόπιν των ανωτέρω, υποβλήθηκε οίκοθεν από την αρμόδια φορολογική αρχή η με αριθ. / **26-8-2021** 2^η τροποποιητική δήλωση ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2015, από τη Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθ. ειδοποίησης / **26-8-2021** πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ, με την οποία του καταλογίστηκε συνολικά ποσό φόρου 2.008,66€ και εν συνεχεία, εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, ποσού 100,00€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι δεν έλαβε γνώση της εκ των υστέρων ηλεκτρονικά αναρτημένης στην ΑΑΔΕ τροποποιημένης βεβαίωσης αποδοχών του αρμόδιου φορέα-εργοδότη.

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 ΠΟΛ.1105/2016 «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και [...] του Ν. 4172/2013» αναφέρεται ότι:

«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν.4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 18η Ιουλίου 2016.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1041/2016 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 3

Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

3. [...]

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. Δεν βεβαιώνεται το ποσό που οφείλεται με βάση την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον τούτο δεν υπερβαίνει τα τριάντα (30) ευρώ αθροιστικά λαμβανόμενο για τον φορολογούμενο και τη σύζυγό του. (παρ. 1 άρθρο 18 ν.3522/2006 ΦΕΚ276 Α΄).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 8 «Φορολογικό έτος» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167), όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201), ορίζεται ότι: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.

...

Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1223/ 8-10-2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013)» αναφέρεται ότι: «4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία [...] σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο».

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 taxisnet 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 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. 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.

[...]

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».

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 για το φορολογικό έτος 2015 υπέβαλε **εμπρόθεσμα** στις 5/7/2016 την με αριθ.αρχική δήλωση ΦΕΦΠ, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. / 5-7-2016 (αριθ. ειδ/σης:) πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ, της οποίας το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης ήτο χρεωστικό, ποσού **1.794,69€**.

Επειδή, ο προσφεύγων εν συνεχεία προέβη στην υποβολή της με αριθ. / 25-8-2021 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2015, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. / 25-8-2021 (αριθ. ειδ/σης:) πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ, της οποίας το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης παρέμεινε **αμετάβλητο**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με την με αριθ. πρωτ. / 3-4-2024 (αριθ. / 2024) Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού **100,00€**, λόγω είσπραξης αναδρομικών ποσών συντάξεων, για τα οποία δεν υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση ΦΕΦΠ. Συγκεκριμένα ο προσφεύγων, κατά το έτος 2017 πέραν των τακτικών αποδοχών του, εισέπραξε **αναδρομικά κύριας σύνταξης, ποσού 934,80€**, που ανάγονται στο φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, υποβλήθηκε οίκοθεν από την αρμόδια φορολογική αρχή η με αριθ. / 26-8-2021 2^η τροποποιητική δήλωση ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2015, από τη Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθ. ειδοποίησης / 26-8-2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ, με το οποίο του καταλογίστηκε συνολικά ποσό φόρου **2.008,66€**, ήτοι αυξήθηκε κατά ποσό **213,97€ (2.008,66€ - 1.794,69€)**. Εν συνεχεία, εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, ποσού 100,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή του προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας στρέφεται κατά της με αριθ. πρωτ. / 3-4-2024 (αριθ. / 2024) Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

Επειδή, όπως προκύπτει από την βεβαίωση αποδοχών του έτους 2021, όπως αυτή αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ και αφορά το φορολογικό έτος 2020, ο προσφεύγων κατά το εν λόγω έτος πέραν των τακτικών αποδοχών του, εισέπραξε επιπλέον αναδρομικά κύριας σύνταξης, ποσού 843,06€, που ανάγονται στο φορολογικό έτος 2015. Συνεπεία αυτού, υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα**, εντός των προβλεπόμενων ορίων, η με αριθ. / 15-9-2021 **3^η τροποποιητική δήλωση ΦΕΦΠ**, του οικείου φορολογικού έτους και εκδόθηκε η με αριθ. / 15-9-2021 (αριθ. ειδ/σης:) πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ, της οποίας το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης ήτο χρεωστικό, ποσού **2.228,32€**, ήτοι αυξήθηκε κατά ποσό **219,66€ (2.228,32€ - 2.008,66€)**.

Επειδή, δεδομένου ότι ο προσφεύγων στις **26/10/2021** προέβη σε εξόφληση του ποσού **213,97€** πλέον των σχετικών προσαυξήσεων, ενώ στις **31/5/2022** προέβη σε εξόφληση του ποσού **219,66€** πλέον των σχετικών προσαυξήσεων και άρα κατά τις ημερομηνίες αυτές είχε ήδη λάβει γνώση των αναδρομικών αποδοχών του.

Επειδή, όπως διευκρινίστηκε με την **E.2053/2022**, δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, όταν το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την προγενεστέρως υποβληθείσα δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ.

Επειδή, από την υποβολή της ως άνω εκπρόθεσμης 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ΦΕΦΠ για το φορολογικό έτος **2015** προέκυψε αύξηση του χρεωστικού ποσού φόρου, κατά ποσό **213,97€**, ήτοι **μεγαλύτερο των 100,00€**.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, το γεγονός ότι η ως άνω 2^η τροποποιητική δήλωση ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2015, υποβλήθηκε **εκπρόθεσμα**, ήτοι μετά το πέρας του φορολογικού έτους, εντός του οποίου εκδόθηκε η σχετική βεβαίωση αποδοχών/συντάξεων, ήτοι εν προκειμένω μετά το πέρας του φορολογικού έτους 2017, σε συνδυασμό με τα όσα διευκρινίστηκαν με την **E.2053/2022** Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ, αναφορικά με την επιβολή του προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή δεν γίνεται δεκτή από την Υπηρεσία μας

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. / **30-4-2024** ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της της με αριθ. πρωτ. / **3-4-2024** (αριθ. / 2024) Πράξης **Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.**

ΚΦΔ (Αριθ. Πράξης / 3-4-2024 (αριθ. / 2024)) φορ. έτους 2015

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

Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 100,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

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

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.