



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 03/07/2018

Αριθμός Απόφασης: 3274

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 09/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ....., κατοίκου Αγίου Δημητρίου Αττικής, οδός, Τ.Κ....., κατά του με αριθμό Α.Τ.Β., Γραμμή Χ.Κ., Ημερ. Βεβαίωσης 08-02-2018 Προστίμου Φορολογίας Εισοδήματος του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Αγίου Δημητρίου, που αφορά σε υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθμό Α.Τ.Β., Γραμμή Χ.Κ., Ημερ. Βεβαίωσης 08-02-2018 Προστίμου Φορολογίας Εισοδήματος του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Αγίου Δημητρίου, που αφορά σε υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του οποίου ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Στον προσφεύγοντα βεβαιώθηκε το με αριθμό χρημ. Κατ. /08-02-2018 και γραμμή Χ.Κ., Α.Τ.Β. /08-02-2018 Πρόστιμο Φορολογίας Εισοδήματος του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Αγίου Δημητρίου, που αφορά σε υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, άνευ προηγούμενης έκδοσης και κοινοποίησης πράξης επιβολής προστίμου, ύψους ποσού 100,00 ευρώ, λόγω παράβασης του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του ν. 4174/2013.

Όπως συνάγεται από την ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος, το έγγραφο των απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, αλλά και το σύνολο του διοικητικού φακέλου, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα την 01/06/2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2015. Για την εν λόγω παράβαση επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 54 παρ. 2 του Ν. 4174/2013. Όπως προκύπτει από την συνολική εξέταση της υπόθεσης, ο προσφεύγων ενημερώθηκε για το ανωτέρω πρόστιμο με την υπ' αριθμ. /08-02-2018 ατομική ειδοποίηση χρεών που του απέστειλε η Δ.Ο.Υ. Αγ. Δημητρίου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του με αριθμό Α.Τ.Β., Γραμμή Χ.Κ....., Ημερ. Βεβαίωσης 08-02-2018 Προστίμου ισχυριζόμενος ότι η τροποποίηση που έκανε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. Έτους 2015, αφορούσε μία καταχώρηση στο Ε2 μίας αποθήκης της οποίας κατέχει το 50% κατά πλήρη κυριότητα. Η αποθήκη αυτή δεν αποφέρει κάποιο έσοδο. Συνεπώς δεν προέκυψε κάποια μεταβολή στο αποτέλεσμα της αρχικής εκκαθάρισης με αυτήν την τροποποίηση στο Ε2.

Επειδή η παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει πως ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκησης ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον

καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ (1135/2011, 1868/2005), αλλά και δικαστήρια της ουσίας (ΔΕφΑθ 542/2012) –για το προ της θέσπισης της ενδικοφανούς διαδικασίας του άρθρ. 63 ν. 4174/2013 καθεστώς- σε περιπτώσεις οίκοθεν βεβαίωσης της οφειλής, το ατομικό φύλλο βεβαίωσης του φόρου, με το οποίο το πρώτον γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου, υπόκειται σε προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων για πλημμέλειες που αφορούν την ύπαρξη και την έκταση των δι’ αυτού επιβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων. Για το μετά τη θέσπιση της ενδικοφανούς διαδικασίας του άρθρ. 63 ν. 4174/2013 διάστημα, συνεπώς, το αντίστοιχο ατομικό φύλλο βεβαίωσης θα πρέπει να υπόκειται στην ενδικοφανή προσφυγή του ως άνω άρθρου.

Επειδή, κατά μείζονα λόγο, η αυτή ερμηνεία αρμόζει και για τις βεβαιώσεις που γίνονται χωρίς τήρηση της προσήκουσας διαδικασίας, ήτοι χωρίς την προηγούμενη έκδοση διοικητικής πράξης προσδιορισμού του φόρου, καθώς με αυτές το πρώτον προσδιορίζεται η φορολογική οφειλή.

Επειδή, εν προκειμένω, ο καταλογισμός του επίμαχου προστίμου σε βάρος του προσφεύγοντος έγινε το πρώτον από και διά της έκδοσης της προσβαλλόμενης ατομικής ειδοποίησης χρεών, άνευ προηγούμενης έκδοσης και κοινοποίησης σε αυτόν πράξης επιβολής προστίμου του άρθρ. 62 ν. 4174/2013, ώστε αυτή (η ταμειακή βεβαίωση) παραδεκτώς, κατά τα ανωτέρω, προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η προσβαλλόμενη ταμειακή βεβαίωση χρεών είναι μη νόμιμη ως στερούμενη ερείσματος, ήτοι λόγω παράλειψης, εκ μέρους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου, της οποίας να δύναται να εκκινεί τη διαδικασία εκτέλεσης (βλ. ιδίως ΣτΕ 1868/2005). Η υποχρέωση δε έκδοσης πράξης πηγάζει, εν προκειμένω, ευθέως από τις διατάξεις του άρθρ. 62 παρ. 2, 3 & 4, με τις οποίες ορίζεται ότι: «2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό

του φόρου». Εξάλλου, με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/20.11.2015 για τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ., διευκρινίστηκε ότι: «14. Για την επιβολή των προστίμων των άρθρων 54, 54Α, 56, 58, 58Α και 59 εκδίδεται πράξη επιβολής προστίμου, η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 2 περ. ζ' συνιστά εκτελεστό τίτλο και τα πρόστιμα αυτά καταβάλλονται εφάπαξ έως την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής αυτών (άρθρο 62 παρ. 5). Οι πράξεις επιβολής προστίμου κατά το άρθρο 62 εκδίδονται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή τα όργανα που ορίζονται στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ/2014 25.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β'478 και 558), όπως ισχύει. Η πράξη περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία και δύναται να κοινοποιείται είτε μαζί με την πράξη προσδιορισμού φόρου είτε αυτοτελώς, στην περίπτωση που οι δύο πράξεις δεν εκδίδονται ταυτόχρονα (άρθρο 62 παρ. 2 και 3)».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, «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 ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου». Με την παρ. 2 δε της ίδιας ως άνω διάταξης ορίζεται ότι «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...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 4174/2013 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. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 7 του Ν. 4172/2013 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 ΠΟΛ1105/2016, άρθ.1 :

«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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, την **01/06/2017**, στη Δ.Ο.Υ. Αγίου Δημητρίου τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2015.

Επειδή, ωστόσο, τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία υπήρχαν στη διάθεση της Δ.Ο.Υ. Αγίου Δημητρίου, η οποία αφενός μεν δύνατο, αφ' ης στιγμής παρέλαβε τις συγκεντρωτικές καταστάσεις της Δ.ΗΛΕ.Δ. και ενόψει του επικείμενου καταλογισμού, να διασταυρώσει το εμπρόθεσμο ή μη της επίμαχης δήλωσης, αφετέρου, σε κάθε περίπτωση, όφειλε να εκδώσει και να κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα διοικητική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρ. 62 ν. 4174/2013, πριν προβεί στην ταμειακή βεβαίωση του υπό κρίση προστίμου.

Επειδή, από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων αλλά και από την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία επιτάσσει την άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, δηλαδή κατά τρόπο σύμφωνο με τα χρηστά ήθη, συνάγεται ότι η ως άνω ταμειακή βεβαίωση πραγματοποιήθηκε χωρίς να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία που να θεμελιώνει την έκδοση της πράξεως και την επιβολή του υπό κρίση προστίμου, το με αριθμό χρημ. Κατ. .../08-02-2018, γραμμή Χ.Κ. ... και Α.Τ.Β./08-02-2018 πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ **είναι τυπικά πλημμελές** και πρέπει για το λόγο αυτό, να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **09/03/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, την ακύρωση του με αριθμό χρημ. Κατ. .../08-02-2018, γραμμή Χ.Κ. ... και Α.Τ.Β./08-02-2018 Πρόστιμο της Δ.Ο.Υ. Αγίου Δημητρίου και τη διαγραφή του ως άνω βεβαιωθέντος ποσού.

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

Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2 περ.α΄ του ν. 4174/2013 : **0,00 ευρώ**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.