



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/09/2017

Αριθμ. Αποφ.: 1989

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. : 54630
Κώδικας
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **με ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά της υπ'αρ..2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αριθ.-2016 τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Την από 17/05/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 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.

Με την υπ' αριθ.-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αριθ. δήλωσης/29-12-2016 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015, με την οποία δήλωσε τις ασφαλιστικές της εισφορές στον Τομέα Ασφάλισης Νομικών (ΕΤΑΑ), ως άμισθος δικηγόρος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά να ακυρωθεί η με αριθμό/2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ισχυριζόμενη ότι η προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζει τις διατάξεις του ν. 4114/1960, σύμφωνα με τις οποίες οι άμισθοι δικηγόροι οφείλουν να καταβάλλουν τις ασφαλιστικές εισφορές τους στο ταμείο Νομικών εντός του πρώτου διμήνου του επόμενου έτους το οποίο αφορούν οι εισφορές και εν προκειμένω έως 28/02/2016. Στη συνέχεια το Δ.Σ. του Ταμείου Νομικών με αλληπάλληλες αποφάσεις του, αποφάσισε την παράταση καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών με καταληκτική ημερομηνία την 30/11/2016, οπότε και τις εξόφλησε. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η έκδοση της προσβαλλόμενης αντίκειται στις διατάξεις του ν. 4114/1960 βάσει των οποίων αποφασίστηκε νομίμως από το Δ.Σ. του ΕΤΑΑ η νόμιμη παράταση καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών έτους 2015 και για το λόγο αυτό η υποβολή της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης δεν καθίσταται εκπρόθεσμη.

Επιπροσθέτως, υποστηρίζει ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σε βάρος της χωρίς προηγούμενη κλήση σε ακρόαση προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις και να δικαιολογήσει τις ανωτέρω ενέργειές της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη 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, ακολούθως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1044/07-04-2016, παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, μέχρι την 30 Ιουνίου 2016.

Επειδή, εν συνεχεία, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1090/28-06-2016, παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, μέχρι την 15 Ιουλίου 2016.

Επειδή, τέλος, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1105/15-07-2016, παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, μέχρι την 18 Ιουλίου 2016.

Η παράλειψη υποβολής φορολογικής δήλωσης στο χρόνο που προβλέπεται από τις ανωτέρω προαναφερόμενες διατάξεις συνιστά παράβαση και συνεπάγεται την επιβολή προστίμου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 54 του ν. 4174/2013 (διαδικαστικές παραβάσεις).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 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 ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, ...».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 2 του ανωτέρου νόμου ορίζεται ότι: «**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, ...».

Επειδή, εξάλλου, με βάση τις διατάξεις της περ.ε΄της παραγράφου 4 της ΠΟΛ. 1139/13-09-2017, σχετικά με την επιβολή προστίμων του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), διευκρινίζεται ότι, στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, ανεξαρτήτως της κατηγορίας βιβλίων που τηρεί ο φορολογούμενος.

Επειδή, περαιτέρω, στην παράγραφο 4 του άρθρου 62 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι: “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.

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., διευκρινίζεται ότι δεν **δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις**, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή όπως έχει κριθεί με τις αριθ. 1724/2005 και 3134/2003 αποφάσεις ΣτΕ ότι: “ ... το εύρος εφαρμογής του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας συμπίπτει με εκείνο του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και επομένως η διάταξη αυτή δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν”.

Από τις πιο πάνω αποφάσεις προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος του διοικουμένου. Εάν αυτά λαμβάνονται κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε βλάβη που προκαλούν προέρχεται απευθείας από το νόμο ως “αυτόματη” συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του ενδιαφερομένου, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν ασκεί καμία επιρροή. Και αυτό γιατί η προηγούμενη ακρόαση έχει νόημα μόνο εάν μπορεί να επηρεάσει την κρίση του αποφασίζοντος οργάνου και τελικά να επιδράσει με οποιαδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειάς του ή στο χρόνο εκδήλωσής της. Στην περίπτωση που το τελευταίο είναι υποχρεωμένο από το νόμο να προβεί στην ενέργεια ή να λάβει το δυσμενές μέτρο με μόνη προϋπόθεση τη συνδρομή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία δεν επιδέχονται αμφισβήτηση και ταυτόχρονα δεν υπάρχει περιθώριο αξιολόγησης για το εάν εμπίπτουν σε συγκεκριμένο κανόνα

δικαίου, τότε ομιλούμε για απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, που καθιστά συνταγματικά ανεκτή την παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, τέλος, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει - κατ'αρχήν - δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 3278/1992, ΣτΕ 2266/1995 & ΣτΕ 3333/1995) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (ΣτΕ 53/1992, ΣτΕ 457/1994).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα, αρχικά υπέβαλε την με αριθμ.-2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, δηλώνοντας φορολογητέο εισόδημα ύψους 38.676,73 €, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 15.784,53 €. Εν συνεχεία και κατόπιν καταβολής των σχετικών ασφαλιστικών εισφορών στον Τομέα Ασφάλισης Νομικών, υπέβαλε την με αριθμ.2016 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, δηλώνοντας ως φορολογητέο εισόδημα ύψους 36.351,05 €, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 14.679,83 €.

Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί εμπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, λόγω δοθείσας παράτασης της προθεσμίας καταβολής ασφαλιστικών εισφορών στο Ενιαίο Ταμείο Ανεξάρτητα Αυτοαπασχολούμενων (Ε.Τ.Α.Α.), έως τις 30/11/2016, δεν ευσταθεί, δεδομένου ότι η ως άνω παράταση δόθηκε από τον ασφαλιστικό φορέα Ε.Τ.Α.Α. προκειμένου οι εργοδότες και ασφαλισμένοι δικηγόροι να μην υποστούν τις έννομες συνέπειες καθυστέρησης καταβολής των ασφαλιστικών τους εισφορών, χωρίς αυτό να συνεπάγεται και την εμπρόθεσμη υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2015, της οποίας ο χρόνος υποβολής ορίζεται από σχετικές αναφερθείσες φορολογικές διατάξεις.

Υπό το πρίσμα των διατάξεων που εκτέθηκαν ανωτέρω, προκύπτει ότι η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 που υπέβαλε η προσφεύγουσα είναι εκπρόθεσμη και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ωστόσο, το σχετικό πρόστιμο της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των εκατό (100,00) ευρώ, δεδομένου ότι με την υποβολή της σχετικής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης δεν προκύπτει επιπλέον φόρος για καταβολή.

Συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ./....2017 ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ./....2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο του άρθρου **54 ν. 4174/2013** ίσο με Ευρώ 100.00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

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.