



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 1803/09-11-2018

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess1@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.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά:

α. Της εκδοθείσας από την **Α.Α.Δ.Ε.**, για το φορολογικό έτος **2016**, Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (αριθμός ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης **07/05/2018**), με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση που υποβλήθηκε δια χειρός στην Δ.Ο.Υ. με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/26-03-2018.

β. Του προστίμου που βεβαιώθηκε την **26/03/2018** από την Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με **Α.Χ.Κ.:**/26-03-2018 και **Α.Τ.Β.:**/26-03-2018, για το φορολογικό έτος **2016**.

5. Την ως άνω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την ως άνω βεβαίωση προστίμου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **14/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1.

Με την εκδοθείσα από την Α.Α.Δ.Ε., για το φορολογικό έτος **2016**, Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (αριθμός ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης

07/05/2018), με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/26-03-2018, απορρίφθηκε η αιτηθείσα μεταβολή τ... προσφεύγο..... ως προς την κύρια κατοικία τ... . Ειδικότερα, με την εμπροθέσμως υποβληθείσα, μέσω διαδικτύου, με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/21-07-2017 οικεία αρχική δήλωση, είχε δηλωθεί ως κύρια κατοικία από τ...ν προσφεύγο..... διαμέρισμα επί της οδού αριθμός στ... (Τ.Κ.:) για ολόκληρη την διάρκεια του έτους 2016, ενώ με την πρώτη τροποποιητική δήλωση δηλώθηκε ως κύρια κατοικία τ... το εν λόγω διαμέρισμα για τους ένδεκα (11) πρώτους μήνες του 2016 (από 01/2016 έως 11/2016) και έτερο διαμέρισμα επί της οδού αριθμός στ... (Τ.Κ.:) για τον τελευταίο μήνα του 2016 (12/2016). Ωστόσο, η πρώτη τροποποιητική δήλωση εκκαθαρίστηκε την 07/05/2018 από την Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης χωρίς να γίνει δεκτή η μεταβολή, ήτοι εκκαθαρίστηκε με την κύρια κατοικία ως έχουσα στην αρχική δήλωση. Από δε την εκκαθάριση προέκυψε χρεωστικό ποσό 95,24 €.

2.

Την 26/03/2018 βεβαιώθηκε από την Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, σε βάρος τ... προσφεύγο....., πρόστιμο ποσού 100,00 € (πλέον χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου 2,4%) για το φορολογικό έτος 2016 (Α.Χ.Κ.:/26-03-2018 και Α.Τ.Β.:/26-03-2018), για εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/26-03-2018 πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος (ταυτότητα οφειλής προστίμου).

... προσφεύγ..... **Κ. του** με **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης **14/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν η από 07/05/2018 εκδοθείσα Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 και το από 26/03/2018 βεβαιωθέν πρόστιμο για το ίδιο φορολογικό έτος, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1.

Ως προς την από 07/05/2018 εκδοθείσα Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016:

Την 21/11/2016 συντάχθηκε το με αριθμό συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών (διαμερίσματος, αποθήκης και δικαιώματος επέκτασης οικοδομής) τ... συμβολαιογράφου του, με το οποίο ... προσφεύγ..... αγόρασε, μεταξύ άλλων, κατά ποσοστό 50% πλήρους κυριότητας, ένα διαμέρισμα τρίτου ορόφου επί οικοδομής κειμένης επί της οδού αριθμός στην περιοχή του Δήμου Στις αρχές Δεκεμβρίου του 2016, ... προσφεύγ..... εγκαταστάθηκε στο ανωτέρω διαμέρισμα χρησιμοποιώντας αυτό ως κύρια κατοικία τ... . Ωστόσο, στην εμπροθέσμως υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, ... προσφεύγ..... δήλωσε, εκ παραδρομής, ως κύρια κατοικία τ..., για ολόκληρο το έτος 2016, το επί της οδού αριθμός διαμέρισμα πρώτου ορόφου, επίσης στην περιοχή του Δήμου, το οποίο μίσθωνε για τους πρώτους ένδεκα (11) μήνες του 2016 (από 01/2016 έως 11/2016). Τον Μάρτιο του 2018, ... προσφεύγ..... εντάχθηκε στο πρόγραμμα «Εξοικονομώ κατ' οίκον II», προκειμένου να ανακαινίσει την κύρια κατοικία τ..., επί της οδού αριθμός, παλαιότητας σαράντα ενός (41) ετών.

2.

Ως προς το βεβαιωθέν πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2016:

Με την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/26-03-2018 πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δεν μεταβλήθηκαν τα στοιχεία που άπτονται του προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ούτε το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης (χρεωστικό ποσό 95,24 € κατά την εκκαθάριση αμφοτέρων των δηλώσεων). Περαιτέρω, ... προσφεύγ..... επικαλείται τις διατάξεις της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, περί παροχής διευκρινήσεων για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 53 – 62 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 (Υποβολή φορολογικής δήλωσης) παράγραφος 1 περιπτώσεις α), β) και γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1.

α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στην Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από την Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παράγραφοι 1 και 2 και παράγραφος 3 περιπτώσεις α) και β) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στην 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 την Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παράγραφος 7 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) (ΦΕΚ167Α/23-07-2013) 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, στις παραγράφους 3 και 4 του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014 και ημερομηνία 11/12/2014 εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων 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 περιεχόμενό της.

4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν, στα πλαίσια και κατά την διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου, παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από τον φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική Αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου.».

Επειδή, η αναγραφή των στοιχείων του Πίνακα 5 (Προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης) του εντύπου Ε1, συγκαταλέγεται στα κατά το άρθρο 4 (Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) της ΠΟΛ.1034/07-03-2017 (ΦΕΚ759Β/09-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού

έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτήν», υποχρεωτικώς αναγραφόμενα στοιχεία της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 (Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνον εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 (Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων) παράγραφος 1 και παράγραφος 2 περίπτωση ζ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

ζ) Σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 (Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων) παράγραφοι 1, 2 και 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παράγραφος 1 περίπτωση β) και παράγραφος 2 περίπτωση β) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

β) Δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

β) Εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β), γ) και δ) της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 (Κοινοποίηση πράξεων) παράγραφος 1, παράγραφος 2, παράγραφος 5 εδάφιο πρώτο και παράγραφος 6 εδάφιο πρώτο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) Κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.3979/2011 ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνον εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στην Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα.

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α) των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή) παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 1 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ287Α/31-12-2013) και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από την Φορολογική Διοίκηση, 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. Η αίτηση υποβάλλεται στην φορολογική Αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από την συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 2 της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για την λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής», ορίζεται ότι

«Άρθρο 2.

Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής.

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στην φορολογική Αρχή που εξέδωσε

την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, την διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης **δεν ακολούθησε την διαδικασία που προβλέπεται στο προαναφερθέν άρθρο 34 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, καθώς **προέβη στην εκκαθάριση της με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/26-03-2018 πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, χωρίς να κάνει αποδεκτή την δηλωθείσα μεταβολή ως προς την κύρια κατοικία τ... προσφεύγο.....** και στην έκδοση της Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση (αριθμός ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 07/05/2018). Κατόπιν των ανωτέρω, **ακυρώνεται**, δια της παρούσας Απόφασης, η εκδοθείσα από την **Α.Α.Δ.Ε. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση τ... προσφεύγο..... (αριθμός ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 07/05/2018)** για το **φορολογικό έτος 2016, λόγω τυπικής πλημμέλειας** που συνίσταται στην μη τήρηση της διαδικασίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, η προσβαλλόμενη με κωδικό Δ.Ο.Υ.:, Α.Χ.Κ.:/26-03-2018 και Α.Τ.Β.:/26-03-2018 βεβαίωση προστίμου ποσού 100,00 € (πλέον χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου 2,4%), για το φορολογικό έτος 2016, είναι **μη νόμιμη ως στερούμενη του νομίμου τύπου**, δεδομένου ότι από τον Προϊστάμενο της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης **δεν εκδόθηκε Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου**, σε βάρος τ... προσφεύγο....., **ούτε συντάχθηκε σχετική Έκθεση Ελέγχου** επί της οποίας να εδράζεται η εν λόγω πράξη.

Επειδή, εν προκειμένω, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων και την Αρχή της χρηστής διοίκησης, εφόσον το υπό κρίση πρόστιμο **βεβαιώθηκε**, σε βάρος τ... προσφεύγο....., **χωρίς** την προηγούμενη έκδοση και κοινοποίηση σε αυτ...ν πράξης επιβολής προστίμου [άρθρο 62 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)] μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου [άρθρο 28 παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)], προσβάλλεται παραδεκτώς η εν λόγω βεβαίωση καίτοι δεν αποτελεί εκτελεστό τίτλο, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η προσβαλλόμενη με κωδικό Δ.Ο.Υ.:, Α.Χ.Κ.:/26-03-2018 και Α.Τ.Β.:/26-03-2018 βεβαίωση προστίμου ποσού 100,00 € (πλέον χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου 2,4%), για το φορολογικό έτος 2016, **ακυρώνεται** δια της παρούσας Απόφασης, λόγω **τυπικής πλημμέλειας**.

Επειδή, ωστόσο, δεδομένου ότι η επιβολή του προστίμου του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση β) και παράγραφος 2 περίπτωση β) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) είναι άμεσα συνυφασμένη με την αποδοχή και εκκαθάριση της με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/26-03-2018 πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τ... προσφεύγο..... για το φορολογικό έτος 2016, η έκδοση και κοινοποίηση αυτού καθίσταται νόμιμη και επιτρεπτή **μόνον** στην περίπτωση που η εν λόγω δήλωση γίνει αποδεκτή από την Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και εκδοθεί από τον Προϊστάμενό της νέα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή) παράγραφος 6 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής Αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης

προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση, η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. **Η φορολογική Αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 (Παραγραφή) παράγραφος 1 και παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από την λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από την λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:
γ) Εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνον για το ζήτημα στο οποίο αφορά.».

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **14/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, λόγω τυπικής πλημμέλειας που συνίσταται στην **μη τήρηση και μη εφαρμογή**, εκ μέρους της **Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**, της διαδικασίας που προβλέπεται από τις διατάξεις:

1) Του άρθρου 34 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αναφορικά με την εκδοθείσα από την Α.Α.Δ.Ε., για το φορολογικό έτος 2016, Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (αριθμός ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 07/05/2018), με βάση την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/26-03-2018 πρώτη τροποποιητική δήλωση τ... προσφεύγο..... .

2) Του άρθρου 62, του άρθρου 28 παράγραφος 2 και του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αναφορικά με το βεβαιωθέν, κατά την 26/03/2018, από την Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, πρόστιμο ποσού 100,00 € (πλέον χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου 2,4%), για το φορολογικό έτος 2016 (Α.Χ.Κ.:/26-03-2018 και Α.Τ.Β.:/26-03-2018).

Ο Προϊστάμενος της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης καλείται όπως ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα Απόφαση.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

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

**Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**