



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18-4-2019

Αριθμός απόφασης: 926

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **19-12-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αρ./6-11-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 19-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **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 αρ./6-11-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 €, για το φορολογικό έτος 2015, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. β' του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. β' του Ν.4174/2013. Η προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου αφορά στην εκπρόθεσμη υποβολή της με αρ./06-12-2016 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου, ισχυριζόμενος ότι η εν λόγω τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015 υποβλήθηκε κατόπιν διόρθωσης της βεβαίωσης αποδοχών του εργοδότη του (Γενικό Επιτελείο Στρατού).

Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων στις 10-4-2015 υπέβαλε την με αριθμό αρχική, εμπρόθεσμη δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, στην οποία οι κωδικοί 301,313 και 315 ήταν προσυμπληρωμένοι. Το Γενικό Επιτελείο Στρατού, διαπιστώνοντας σφάλμα στη βεβαίωση αποδοχών, προέβη σε διόρθωση των στοιχείων των ως άνω κωδικών. Ο προσφεύγων ενημερώθηκε για τη νέα ανάρτηση της βεβαίωσης αποδοχών με το υπ' αριθμ. Φ...../...../11-5-2016 έγγραφο του ΓΕΣ, του οποίου έλαβε γνώση στις 13-6-2016. Σύμφωνα με αυτό, λόγω εσφαλμένης αναγραφής των αναδρομικών αποδοχών των στελεχών του Ελληνικού Στρατού στις βεβαιώσεις αποδοχών έτους 2015, η Δ/ση Οικονομικού του Γ.Ε.Σ. εξέδωσε νέες, διορθωμένες ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών έτους 2015, στις οποίες αναγράφονταν κατά έτος οι αποδοχές του 2015 καθώς και οι καταβληθείσες αναδρομικές αποδοχές. Στο εν λόγω έγγραφο επισημαίνονταν ότι όσοι έχουν ήδη υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, θα πρέπει να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση, βάση των διορθωμένων βεβαιώσεων αποδοχών, μέχρι 31-12-

2016. Κατόπιν αυτών, ο προσφεύγων, ακολουθώντας τις οδηγίες της Υπηρεσίας του, υπέβαλλε την υπ' αριθμ./6-12-2016 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και κατά συνέπεια, κατά τους ισχυρισμούς του, ουδεμία ευθύνη φέρει για το εκπρόθεσμο αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 19 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση «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.3 του Ν. 4172/2013 όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο για την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, «Η δήλωση υποβάλλεται «μέχρι και την 30ή Απριλίου» του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους», ενώ στην αρ.7 του ίδιου ως άνω άρθρου 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.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρ. 54 παρ. 1 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 υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση...». Όπως ορίζεται δε με την παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, «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 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, 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, από 1-1-2014, τα δεδομένα των βεβαιώσεων των αποδοχών των μισθωτών και των συνταξιούχων υποβάλλονται υποχρεωτικά ηλεκτρονικά από τους εργοδότες και τα ασφαλιστικά ταμεία στο Υπουργείο Οικονομικών (gsis.gr). Με την ηλεκτρονική υποβολή των βεβαιώσεων αποδοχών προ - συμπληρώνονται οι ανάλογοι κωδικοί των μισθωτών και των συνταξιούχων, οι οποίοι δεν μπορούν να μεταβληθούν από το φορολογούμενο. Σε περίπτωση λάθους η διόρθωση μπορεί να γίνει ηλεκτρονικά από αυτόν που επέβαλλε τις βεβαιώσεις αποδοχών. (Πολ. 1039/2014 & 1051/2015).

Επειδή, με την παρ.5 της Πολ. 1083/2018 ορίζεται ότι: «...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».

Η Υπηρεσία μας λαμβάνοντας υπόψη τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, ότι ακολούθησε τις οδηγίες του εργοδότη του και δεν γνώριζε, ούτε ήταν υποχρεωμένος να ελέγχει εάν και πότε αναρτήθηκε η διορθωμένη βεβαίωση αποδοχών στο taxis, απέστειλε στη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.) της Α.Α.Δ.Ε. το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. 28/3/2019 έγγραφο προκειμένου να μας γνωρίζει την ημερομηνία ανάρτησης της εν λόγω βεβαίωσης αποδοχών. Σε απάντησή της, η Δ.ΗΛΕ.Δ., μας ενημέρωσε ότι το Γενικό Επιτελείο Στρατού έστειλε στη Δ.ΗΛΕ.Δ. αρχεία με τις νέες, διορθωμένες βεβαιώσεις αποδοχών για τους υπαλλήλους του, προκειμένου αυτές να αναρτηθούν στο taxis, σε τακτά χρονικά διαστήματα μέχρι το τέλος του 2016. Για τον προσφεύγοντα, η διορθωμένη βεβαίωση αποδοχών αναρτήθηκε στις 4-5-2016.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ' αριθμ./10-4-2016 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, στην οποία ήταν προσυμπληρωμένος ο Κωδ: 301 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κ.τ.λ.» με το ποσό των 23.954,22€.

Στη συνέχεια, κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. Φ...../.../...../11-5-2016 οδηγίας του Γενικού Επιτελείου Στρατού, υπέβαλε την υπ 'αριθμ./6-12-2016 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, στην οποία είχε τροποποιηθεί ο Κωδ: 301 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κ.τ.λ.» με το ποσό των 23.223,60.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της προαναφερθείσας Πολ. 1083/2018, τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται εξαιτίας λάθους του εργοδότη του δικαιούχου των αποδοχών ή συντάξεων, θεωρούνται εμπρόθεσμες και δεν επιβάλλονται πρόστιμα εφόσον υποβληθούν μέχρι το τέλος του έτους στο οποίο εκδόθηκαν οι διορθωτικές βεβαιώσεις αποδοχών, ο άνω ισχυρισμός γίνεται δεκτός

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 19-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, **ΑΦΜ** και την ακύρωση της με αρ./6-11-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Επί της υπ' αρ. /6-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	0,00 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.