



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03-04-2019

Αριθμ. Αποφ.: 812

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.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 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη 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*».

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. Την ΠΟΛ 1076/23-4-2018 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1456/26-4-2018).
5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, επί της οδού κατά α) της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 του ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος και β) της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 του ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αρ. πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, πλέον τελών χαρτοσήμου, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ. καταχώρισης 150711 πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015 που υποβλήθηκε την 24/10/2018. Η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε με την υπ' αριθμ. πρωτ. συστημένη επιστολή.

Με την αρ. πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ. καταχώρισης δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016 που υποβλήθηκε την 24/10/2018. Η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε με την υπ' αριθμ. πρωτ. συστημένη επιστολή.

Ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 24/10/2018 την με αριθμ. καταχώρισης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015. Με τη συγκεκριμένη δήλωση, ο φορολογούμενος μετέβαλε στο έντυπο Ε1 τους κωδικούς: 321 (άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις), 313 (φόρος που αναλογεί σε μισθούς, συντάξεις), 315 (φόρος που παρακρατήθηκε σε μισθούς, συντάξεις), μεταβάλλοντας τα αντίστοιχα ποσά από 3.376,97€ σε 3.214,68€ (321), από 1.783,26€ σε 1.939,88€ (315) και από 1.810,42€ σε 1.969,45€ (313).

Πέραν της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 24/10/2018 την με αρ. καταχώρησης δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016, με την οποία δεν μεταβάλλεται κάποιο στοιχείο της δήλωσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου, προβάλλοντας ότι είναι άδικη η επιβολή αυτών, διότι δεν υποκρύπτεται ούτε δόλος ούτε πρόθεση απόκρυψης εισοδημάτων και ότι η πρώτη τροποποιητική δήλωση έγινε για να δηλωθούν τα αναδρομικά των συντάξεων, ενώ η δεύτερη έγινε εκ παραδρομής, και αυτό αποδεικνύεται απ' το γεγονός ότι δεν υπάρχει οποιαδήποτε αλλαγή στο περιεχόμενο της δήλωσης σε σχέση με την αρχική.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 18 του ν. 4174/2013: «1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη 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, σύμφωνα με το αρ. 19§1&2 του ν. 4174/2013 : «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.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη 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 η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1930032, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που

έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 67§3 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι : 3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Εξαιρετικά, τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μπορούν να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1044/2016: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 των φυσικών προσώπων του [άρθρου 3](#) του ν. [4172/2013](#) παρατείνεται μέχρι την 30η Ιουνίου 2016.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1090/2016: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 των φυσικών προσώπων του [άρθρου 3](#) του ν. [4172/2013](#) παρατείνεται μέχρι την 15η Ιουλίου 2016.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1105/2016: «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 1094/2017: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του [άρθρου 3](#) του ν. [4172/2013](#) παρατείνεται μέχρι την 17 Ιουλίου 2017.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106/2017: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του [άρθρου 3](#) του ν. [4172/2013](#), η οποία παρατάθηκε με την [ΠΟΛ.1094/2017](#) απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 17/07/2017, παρατείνεται μέχρι την 21 Ιουλίου 2017.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του αρ. 3 της ΠΟΛ 1068/2018: «5. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, αυτές παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις

αποδοχών ή συντάξεων. Οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ εκτός των δηλώσεων που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις, οι οποίες για το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής υποβάλλονται ηλεκτρονικά. Ο φόρος που προσδιορίζεται από τις δηλώσεις αυτές καταβάλλεται σύμφωνα με την [παρ. 6 του άρθρου 67 του ΚΦΕ](#) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου μήνα του επόμενου έτους, ενώ αν η πράξη προσδιορισμού φόρου εκδοθεί το επόμενο έτος, η καταβολή γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#), άρθρα 53-62): «2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α') ... 2). Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής)»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 54§1 περ. α και 54§2 2 περ α. του ν. 4174/2013: «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 υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα **ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.**

.... 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 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1.

Επειδή, από την εικόνα αποδοχών έτους 2017, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε κατά το 2017 από τον ΕΝΙΑΙΟ ΦΟΡΕΑ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (ΕΦΚΑ) αναδρομικά συντάξεων φορολογητέου ποσού 1.693,27€ από τα οποία αναλογεί φόρος 343,81€, ενώ παρακρατήθηκαν 338,65€ και αφορούν το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή με την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση, ο φορολογούμενος μετέβαλε στο έντυπο Ε1 τους κωδικούς: 321 (άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις), 313 (φόρος που αναλογεί σε μισθούς, συντάξεις), 315 (φόρος που παρακρατήθηκε σε μισθούς, συντάξεις), χωρίς ωστόσο αυτό να οφείλεται στις από τον προσφεύγοντα επικαλούμενες αναδρομικές αποδοχές (φορολογητέου ποσού 1.693,27€, ποσό που αναλογεί 343,81€ και ποσό που παρακρατήθηκε 338,65€), οι οποίες αφορούν κύρια σύνταξη και άρα θα έπρεπε να είχε

μεταβληθεί ο αντίστοιχος κωδικός 303, ενώ και οι κωδικοί 313, 315 θα έπρεπε με την προσθήκη των αναδρομικών να διαμορφωθούν σε 2.154,23 ευρώ και 2.121,91 ευρώ αντίστοιχα, αντί για 1.969,45 και 1.939,88 ευρώ που αναγράφονται στην υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση. Κατά συνέπεια αποδεικνύεται ότι η υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση στις 24/10/2018 δεν αφορά αναδρομικά που χορηγήθηκαν εντός του 2017, αλλά προφανώς διόρθωση της αρχικής δήλωσης βάσει νεότερης βεβαίωσης αποδοχών που ανήρτησε ο οικείος φορέας πληρωμής συντάξεων.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν επήλθε ουδεμία μεταβολή με την υπ' αριθμ. δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016 του προσφεύγοντος. Συνεπώς το πρόστιμο επιβλήθηκε για μία δήλωση που έγινε αναίτια και άσκοπα, επιβεβαιώνοντας τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί εκ παραδρομής υποβολής.

Επειδή, από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων, αλλά στο πλαίσιο της αρχής 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 εκ παραδρομής υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολ. έτους 2016 από τον προσφεύγοντα, δεν στοιχειοθετεί διαδικαστική παράβαση της διάταξης του άρθρ. 54 παρ. 1 περ. β' Ν. 4174/2013 και, ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατόν να επισύρει το πρόστιμο της παρ. 2 περ. β' του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου 30032 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ Πιο συγκεκριμένα: α) **την απόρριψη** ως προς την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2015, β) **την αποδοχή** ως προς την υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2016 με την επακόλουθη ακύρωση αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Πράξη επιβολής προστίμου με α/α: 100,00€

Πράξη επιβολής προστίμου με α/α: 0,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.