



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/02/2020

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

Αριθμός απόφασης: 371

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή του - **ΤΟΥ** , με **Α.Φ.Μ.:** , κατοίκου , επί της οδού , κατά των υπ' αριθ., , **και**/2019 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από 24-10-2019 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22/10/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του – **του**
....., με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./**2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 100,00€ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014.

Με την υπ' αριθ./**2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 100,00€ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014.

Με την υπ' αριθ./**2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 100,00€ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015.

Με την υπ' αριθ./**2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 100,00€ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν εκκαθάρισης των με αριθμ.,
..... και/2018 ανακλητικών – τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, δυνάμει της με αριθμ./2019 απόφασης της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης. Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε κατόπιν έκδοσης της **ΠΟΛ 1097/22-05-2018**, τις υπ' αρ. πρωτ.,, και/2018 αιτήσεις μετά τις συνυποβληθείσες τροποποιητικές του δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, για διενέργεια νέας εκκαθάρισης, μετά την αφαίρεση από το δηλωθέν (με τις αρχικές δηλώσεις) φορολογητέο του εισόδημα, το ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου, ύψους 2.934,01€, 3.092,27€, 3.092,27 € και 3.080,97 €, αντίστοιχα, που χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ως

μουσικού μέλους του καλλιτεχνικού προσωπικού της , καθότι το εν λόγω επίδομα είναι αποζημιωτικού χαρακτήρα και δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος. Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις απορρίφθηκαν σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, με την παρέλευση άπρακτου τριμήνου, κατά της δε, απόρριψης αυτής, ασκήθηκε η με αρ. πρωτ./14-03-2019 ενδικοφανής προσφυγή, η οποία έγινε δεκτή με την με αριθμό/11-07-2019 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ακολούθως, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. επέβαλε τα πρόστιμα της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ύψους 100,00 € για κάθε έτος, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016.

Ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, προβάλλοντας ότι οι υπό κρίση τροποποιητικές δηλώσεις υποβλήθηκαν στις 14/11/2018 μετά την έκδοση της ΠΟΛ1097/22-05-2018 και όχι εξαιτίας κάποιου λάθους ή παράλειψης των αρχικών δηλώσεων, επομένως χωρίς δική του υπαιτιότητα.

Επειδή, με το **άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας** (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».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.) .

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1097/22-05-2018, με θέμα τη φορολογική μεταχείριση ειδικού επιδόματος οργάνου που χορηγείται στους μουσικούς των Κρατικών Ορχηστρών Αθηνών και Θεσσαλονίκης και της Ορχήστρας της Εθνικής Λυρικής Σκηνής, έγινε δεκτό ότι το ειδικό επίδομα οργάνου που χορηγείται στους μουσικούς των Κρατικών Ορχηστρών Αθηνών και Θεσσαλονίκης και της Ορχήστρας της Εθνικής Λυρικής Σκηνής, δεν συνιστά εισόδημα και δεν υπόκειται ούτε σε φόρο ούτε και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α του ν. 4172/2013 και δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη τεκμηρίου, καθόσον αυτό δίνεται για

την κάλυψη πρόσθετων δαπανών στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας και των ιδιόμορφων συνθηκών εκτέλεσης της εργασίας τους.

Επειδή, περαιτέρω, με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων **ΠΟΛ1125/2018** (Συμπληρωματικές διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή της ΠΟΛ.1097/2018 εγκυκλίου σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση ειδικού επιδόματος οργάνου που χορηγείται στους μουσικούς των Κρατικών Ορχηστρών Αθηνών και Θεσσαλονίκης και της Ορχήστρας της Εθνικής Λυρικής Σκηνής) ορίζεται ότι:

«.....**3.** Με την [ΠΟΛ.1097/2018](#) εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι το ειδικό επίδομα οργάνου που χορηγείται στους μουσικούς των Κρατικών Ορχηστρών Αθηνών και Θεσσαλονίκης και της Ορχήστρας της Εθνικής Λυρικής Σκηνής, δεν συνιστά εισόδημα και δεν υπόκειται ούτε σε φόρο ούτε και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του [άρθρου 43Α](#) του ν.4172/2013. Το ποσό του συγκεκριμένου επιδόματος που χορηγείται στους πιο πάνω μουσικούς δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη τεκμηρίου, καθόσον αυτό δίνεται για την κάλυψη πρόσθετων δαπανών στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας και των ιδιόμορφων συνθηκών εκτέλεσης της εργασίας τους. **4.** Με την παρ.5 του άρθρου 6 της [ΠΟΛ.1045/2018](#) Απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ αναφορικά με τον τύπο και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2017, ορίζεται ότι αμοιβές που καταβάλλονται σε μισθωτούς και αφορούν αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης, ημερήσια αποζημίωση, αποζημίωση εξόδων κίνησης (περ. α' και β' [παρ.1 άρθ.14](#) ν.4172/2013), επίδομα βιβλιοθήκης, δεν αποστέλλονται κατά την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων, καθόσον οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται προκειμένου να αποζημιωθεί ο υπάλληλος για τα έξοδα που πραγματοποίησε για λογαριασμό της υπηρεσίας του. Ομοίως, δεν αποστέλλεται αρχείο για το επίδομα που χορηγείται στους δικαστικούς λειτουργούς προκειμένου για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων, καθώς και για την αντιστάθμιση δαπανών στις οποίες υποβάλλονται κατά την άσκηση του λειτουργήματός τους (παρ. 3 άρθ.30 ν.3205/2003).

5. Περαιτέρω, με την παρ.3 του άρθρου 6 της ίδιας ως άνω Απόφασης, ορίζεται ότι με την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου δεν εξαντλείται η υποχρέωση των εργοδοτών - ασφαλιστικών φορέων σχετικά με τις βεβαιώσεις όλων των εισοδημάτων, αλλά απαιτείται η χορήγηση βεβαιώσεων προς τους δικαιούχους σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Ο χρόνος χορήγησης της βεβαίωσης είναι ο ίδιος με τον χρόνο υποχρέωσης υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου.

6. Επίσης, με την [ΠΟΛ.1083/2018](#) εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι οι τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται λόγω επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθεισών αποδοχών ή συντάξεων 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.

7. Κατόπιν των ανωτέρω και λόγω του αποζημιωτικού χαρακτήρα του εν λόγω επιδόματος, προκύπτει ότι αυτό δεν συμπεριλαμβάνεται στις αμοιβές για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση υποβολής αρχείου βεβαιώσεων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου. Ωστόσο, πολλοί εκκαθαριστές μισθοδοσίας υπέβαλαν για το έτος 2017 το σχετικό αρχείο βεβαιώσεων, συμπεριλαμβάνοντας το επίδομα αυτό στις αμοιβές που φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (είτε με κωδικό 1 «τακτικές αποδοχές» είτε με κωδικό 2 «πρόσθετες αποδοχές»), δεδομένου ότι μέχρι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής του αρχείου βεβαιώσεων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2017 (30.3.2018), δεν είχε ακόμη εκδοθεί η πιο πάνω εγκύκλιος ([ΠΟΛ.1097/2018](#)), με την οποία ερμηνεύτηκε για πρώτη φορά στο πλαίσιο του ν.[4172/2013](#) η φορολογική μεταχείριση του συγκεκριμένου επιδόματος (22.5.2018).

8. Στις περιπτώσεις αυτές οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας, θα πρέπει να υποβάλουν εκ νέου διορθωτικό αρχείο βεβαιώσεων, αφαιρώντας το επίδομα αυτό από τις αμοιβές που φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία. Παράλληλα, θα πρέπει να χορηγήσουν στους δικαιούχους και νέα βεβαίωση σε έντυπη μορφή αναγράφοντας σε αυτή την παρατήρηση ότι εκδίδεται προς αντικατάσταση της αρχικώς λανθασμένης εκδοθείσας βεβαίωσης για το φορολογικό έτος 2017. Σε περίπτωση αδυναμίας υποβολής, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, νέου διορθωτικού αρχείου βεβαιώσεων, με την παρούσα γίνεται δεκτή η χορήγηση στους δικαιούχους μόνο της πιο πάνω διορθωτικής βεβαίωσης σε έντυπη μορφή.

Για τις τροποποιητικές δηλώσεις που θα υποβληθούν από τους δικαιούχους, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ.6 της παρούσας, κατόπιν χορήγησης νέας διορθωτικής βεβαίωσης, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα και οι τόκοι του ΚΦΔ. Τέλος, για τις τροποποιητικές αυτές δηλώσεις εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1172/2017](#) εγκύκλιο».

Επειδή, ο προσφεύγων αμφισβητεί τη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος, ότι υπέβαλε τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, στα πλαίσια εφαρμογής της ΠΟΛ. 1097/2018 και όχι επειδή οι αρχικές υποβληθείσες δηλώσεις του έπασχαν από κάποια παράλειψη ή λάθος. Μάλιστα επικαλείται ότι παρά το γεγονός ότι τροποποιητικές δηλώσεις για τα ίδια οικονομικά και φορολογικά έτη υπέβαλαν όλοι οι μουσικοί των Κρατικών Ορχηστρών Αθήνας και Θεσσαλονίκης και της Λυρικής Σκηνής, εντούτοις παρόμοιο πρόστιμο δεν επιβλήθηκε σε κανέναν.

Επειδή, σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση του ειδικού επιδόματος οργάνου που χορηγείται στους μουσικούς των Κρατικών Ορχηστρών Αθήνας και Θεσσαλονίκης και της Ορχήστρας της Εθνικής Λυρικής Σκηνής, σημειώνουμε τα εξής: Αρχικά το ως άνω επίδομα συνιστούσε εισόδημα και υπαγόταν τόσο σε φόρο εισοδήματος όσο και σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης αρχικώς του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και μετέπειτα του άρθρου 43^α του ν. 4172/2013. Περαιτέρω λόγω έκδοσης μιας σειράς δικαστικών αποφάσεων (Δ.Π. Χαλκίδας Α231/2017, ΔΠρΑθ 13949/2016, 7667/2018, ΔΠρΠειρ 3000, 3001/2009, 238/2017 και ΔΠρΘεσ

9892/2017), με τις οποίες κρίθηκε ότι το ειδικό επίδομα μουσικού οργάνου, προορίζεται για την κάλυψη δαπανών, στις οποίες υποβάλλονται οι μουσικοί, κατά την άσκηση των καθηκόντων τους προς εξυπηρέτηση της υπηρεσίας τους, επήλθε μεταβολή της θέσης της φορολογικής διοίκησης ως προς τη φορολογική αντιμετώπιση του επιδόματος μουσικού οργάνου, δια της εκδόσεως της με αριθμ. ΠΟΛ. 1097/22-05-2018. Ακολούθησαν συμπληρωματικές διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1097/2018 εγκυκλίου, δια της εκδόσεως της με αριθμ. 1125/29-06-2018 εγκυκλίου. Στην τελευταία, μεταξύ άλλων, γίνεται στην παράγραφο 8, παραπομπή στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1172/2017, περί προθεσμίας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 και περί προθεσμίας παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, μετά την έκδοση των με αριθμ. 1097/22-05-2018 και 1125/29-6-2018 εγκυκλίων, ο προσφεύγων υπέβαλε, στις 14/11/2018, τροποποιητικές-ανακλητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, προκειμένου το δηλωθέν εισόδημά του, κατά το ποσό που έλαβε ως επίδομα μουσικού οργάνου, ως μέλους της Κρατικής Ορχήστρας Θεσσαλονίκης, να μην υπαχθεί σε φορολογία. Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις, απορρίφθηκαν σιωπηρώς, με την παρέλευση άπρακτου τριμήνου, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς. Στη συνέχεια ο προσφεύγων άσκησε ενώπιον της υπηρεσίας μας την με αριθμ. πρωτ./14-03-2019 ενδικοφανή προσφυγή, για την οποία εκδόθηκε η με αριθμ./11-7-2019 απόφαση μας, σύμφωνα δε, με τα διαλαμβανόμενα της, αποφασίστηκε η μη υπαγωγή του ειδικού επιδόματος οργάνου που έλαβε ο προσφεύγων για τα έτη 2013, 2014, 2015 και 2016, τόσο σε φόρο εισοδήματος, όσο και σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης και η διενέργεια νέας εκκαθάρισης των αρχικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος των οικείων ετών.

Επειδή, 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 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Επειδή, από τη νομολογία των ανωτάτων δικαστηρίων προκύπτει ότι, οι διοικητικές κυρώσεις έχουν ως σκοπό τον εξαναγκασμό των διοικουμένων σε εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους, καθώς και στην αποκατάσταση της προσγενόμενης στο Δημόσιο ζημίας από τη μη συμμόρφωσή τους προς τις υποχρεώσεις αυτές (ΣτΕ 2460/1981 και ΑΠ1714/1981). Η θέση αυτής της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι οι κυρώσεις δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι

διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή, επιπλέον με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ (545/2000, 625/98, 3278/92, 989/90), κρίθηκε ότι όταν η φορολογούσα αρχή με θετική ενέργεια και κυρίως με την έκδοση εγκυκλίου, υπέδειξε στους φορολογούμενους συγκεκριμένη συμπεριφορά, δεν μπορεί ακολούθως να μεταβάλλει άποψη ως προς τη νομιμότητα της συμπεριφοράς που η ίδια έχει υποδείξει και να επιβάλλει πρόστιμο στους φορολογούμενους. Συνεπώς το συμβούλιο της Επικρατείας δέχεται πλέον την εφαρμογή της αρχής της χρηστής διοίκησης και στα πρόστιμα (Φορολογικό δίκαιο, Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2014, σελ. 156)

Επειδή, με την έκδοση της **ΠΟΛ1097/22-5-2018** επέρχεται μεταβολή στη θέση της φορολογικής διοίκησης, ως προς τη φορολογική αντιμετώπιση του ειδικού επιδόματος οργάνου, καθώς αυτό δεν αποτελεί εισόδημα που υπόκειται σε φορολόγηση, θέση η οποία δύναται να εφαρμοστεί αναδρομικά στο βαθμό που δε συνεπάγεται χειροτέρευση της θέσης του φορολογούμενου, σύμφωνα με τις οριζόμενες διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013.

Επειδή, από τις συνδυασμένες διατάξεις των ΠΟΛ. 1097/22-5-2018 και 1125/29-06-2018 και μέσω της επίκλησης της ΠΟΛ. 1172/2017 (διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης), προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τα προηγούμενα έτη.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, δε μπορεί να γίνει λόγος για υποβολή εμπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος προηγούμενων ετών, τόσο διότι, η αξίωση προς επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, γεννήθηκε από την έκδοση της με αριθ. ΠΟΛ.1097/22-05-2018, λόγω μεταβολής της θέσης της φορολογικής διοίκησης ως προς τη φορολογική αντιμετώπιση του ειδικού επιδόματος οργάνου, όσο και επειδή στις διατάξεις της ως άνω διαταγής, ρητώς διατυπώνεται ότι δεν επιβάλλονται πρόστιμα στην περίπτωση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για το εν λόγω επίδομα.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε αμελλητί και μετά την έκδοση των ΠΟΛ. 1097/2018 και 1125/2018, τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις, προσκομίζοντας σχετικές βεβαιώσεις του φορέα του, ενώ παράλληλα η ενέργεια αυτή δε συνδέεται με μη εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **22/10/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του – **ΤΟΥ** με **Α.Φ.Μ.:** και την ακύρωση των υπ' αρ.....,, και/2019 πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 54 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.