



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-5-2020

Αριθμός απόφασης: 864

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

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα ... με **ΑΦΜ:...**, κάτοικος Θεσσαλονίκης, επί της οδού .. με αντικείμενο εργασιών: Ιατρικές Υπηρεσίες ..., κατά της υπ' αρ. **.../19.12.2019(αρ.πρωτ..../19-12-2019)** Πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης 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 Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-01-2020** και με αριθμό ... πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα ... με **ΑΦΜ:...**, 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 με αρ..../**19.12.2019** (αρ.πρωτ..../**19-12-2019**) προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 250,00 €, πλέον τελών χαρτοσήμου 2,4% ύψους 6,00€, για το φορολογικό έτος 2017, διότι στο εν λόγω έτος ήταν υπόχρεος σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. β' του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. γ' του ν.4174/2013. Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε νόμιμα με την με αρ.πρωτ. 66093/2019 συστημένη επιστολή.

Η παράβαση αφορά στην εκπρόθεσμη υποβολή της με αρ.δηλ. .../**19.11.2019** 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου, ισχυριζόμενος ότι στις 30/7/2018 υπέβαλε εμπρόθεσμα την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2017 με αρ.καταχ..... Επειδή δεν είχε Α.Μ.Κ.Α. δεν ήταν δυνατή η εμφάνιση ηλεκτρονικά της βεβαίωσης αποδοχών που είχε αναρτήσει ο φορέας μισθοδοσίας του (...) και υπέβαλε τη τροποποιητική δήλωση επειδή υπήρχε παρακράτηση φόρου.

Η Δ.Ο.Υ. προέβη σε εκκαθάριση της ως άνω αρχικής δήλωσης, χωρίς όμως σε αυτή να συμπεριληφθούν οι παρακρατούμενοι φόροι και η παρακρατηθείσα ειδική εισφορά αλληλεγγύης στους κωδ. 345, 347 και 349 και ως εκ τούτου υπέβαλε στις 19.11.2019 εκπρόθεσμα την τροποποιητική δήλωση και συμπεριέλαβε τα ποσά αυτά.

Από την εκκαθάριση προέκυψε μείωση του χρεωστικού υπολοίπου λόγω της μισθωτής του εργασίας και όχι της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Συνεπώς το πρόστιμο που θα έπρεπε να του επιβληθεί είναι 100,00 ευρώ, ως πρόσωπο σε μη υπόχρεο σε τήρηση αρχείων και όχι 250,00 ευρώ.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 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. 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, σύμφωνα με το αρ. **67§3 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: « 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....»

Επειδή, 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, αρχικά με την **ΠΟΛ. 1121/27-6-2018**, και στη συνέχεια με την **ΠΟΛ. 1138/25-07-2018**, η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, παρατάθηκε μέχρι την 30η Ιουλίου 2018.

Επειδή, στο άρθρο 54 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) 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, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

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, 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, γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα ...».

Επειδή, στην 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)" ορίζεται ότι: «...Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54)...»

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 σκοπεύεται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό δήλωσης ... και ημερομηνία 19.11.2019 1η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017 εκπρόθεσμα, καθώς η προθεσμία υποβολής της, κατόπιν παρατάσεως, ήταν η 30/7/2018 (ΠΟΛ 1138/2018).

Με την ως άνω τροποποιητική δήλωση, μετέφερε στους κωδικούς 301,313,315 του εντύπου Ε1 τα ποσά των 26.421,98€, 4.332,38€ και 4.267,39€, τα οποία δεν είχε δηλώσει με την υποβολή της με αρ.καταχ. .../22.10.2019 αρχικής δήλωσης (κατά την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης η Δ.Ο.Υ. συμπεριέλαβε στον κωδ. 311 μόνο το ποσό των 26.421,98€.).

Επειδή, με την ενέργεια αυτή του προσφεύγοντος επηρεάστηκε ο προσδιορισμός της φορολογικής του υποχρέωσης, υπό την έννοια ότι, με την αρχική δήλωση προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 8.473,82€, ενώ με την 1η τροποποιητική μειώθηκε σε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 3.644,34€, συνεπώς το υπόλοιπο που προκύπτει με την τροποποιητική δήλωση είναι κατ' ουσίαν πιστωτικό.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο προσφεύγων ορθά επικαλείται ότι έπρεπε να του επιβληθεί το πρόστιμο των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ.α του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.2 περ.α' του ιδίου νόμου, ήτοι το πρόστιμο των 100 ευρώ, καθώς η διάταξη της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 54 ν. 4174/2013 τυγχάνει εφαρμογής, όπως ρητά ορίζεται σ' αυτήν, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, ενώ αντίθετα δεν εφαρμόζεται σε παραβάσεις της περίπτωσης α της §1, ήτοι σε εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), όπως εκ προκειμένου, αλλά τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της περ. α' §2 ν. 4174/2013 και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός γίνεται δεκτός.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **27-01-2020** και με αριθμό ... πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του προσφεύγοντα ... με **ΑΦΜ:...** και την τροποποίηση της με αρ..../**19.12.2019 (αρ.πρωτ..../19-12-2019)** Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Φορολογικό έτος 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ..../19.12.2019 (αρ.πρωτ..../19-12-2019) πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	250,00€	100,00€

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 με υποχρέωση.