



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 30/04/2020

Αριθμός απόφασης: 792

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.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 1064/2017 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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού»

5. Την από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., **ΑΦΜ** ..., κατοίκου ..., κατά της με αρ. .../2019 (αρ.πρωτ. .../...2019) Πράξης Επιβολής Προστίμου του

άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής 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. .../**2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 του Ν.4174/2013 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 της περ. α' της παρ. 1 και της περ. α' της παρ. 2 του ν. 4174/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, για τους παρακάτω λόγους :

1) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και αόριστη, διότι δεν αναγράφονται σ' αυτήν τα αναγκαία - για κάθε πράξη προσδιορισμού οφειλής – στοιχεία του πραγματικά φορολογικού υπόχρεου που είναι η σύζυγός του.

2) Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1034/2017, η οποία ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο της υπό κρίση περίπτωσης, οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αυτές παραλαμβάνονται χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. Ως εκ τούτου, με δεδομένο ότι η βεβαίωση αποδοχών της συζύγου του εκδόθηκε στις .././20017, η καταληκτική ημερομηνία υποβολής της επίμαχης τροποποιητικής δήλωσης των εισοδημάτων της για το φορολογικό έτος 2015, ήταν η 31^η Δεκεμβρίου 2017, παρότι δε, έγιναν προσπάθειες να υποβληθεί αυτή εντός της νόμιμης προθεσμίας (αρχικώς, στις 27/09/2017, χειρόγραφα και με αυτοπρόσωπη παρουσία στη Δ.Ο.Υ. και στη συνέχεια στις 31/12/2017, ηλεκτρονικώς), αυτό δεν κατέστη δυνατό, διότι στην μεν πρώτη περίπτωση υπήρξε άρνηση παραλαβής και επιστροφής της τροποποιητικής δήλωσης, στη δε, δεύτερη, υπήρξε τεχνικό πρόβλημα στο σύστημα, το οποίο δεν επέτρεψε την ηλεκτρονική καταχώριση της στην καταληκτική ημερομηνία, ήτοι, την 31/12/2017. Συνεπώς, η φορολογική αρχή, η οποία χωρίς να λάβει υπόψη της πραγματικές συνθήκες του εκπροθέσμου και το ποιος ευθύνεται γι αυτό, εφάρμοσε κατά τρόπο ανεπιεική και δογματικό τη διάταξη του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, καταλήγοντας να του επιβάλλει πρόστιμο για ένα γεγονός, το οποίο δεν οφείλεται σε υπαιτιότητά του, αλλά στη μη επίδειξη της

οφειλόμενης μέριμνας και επιμέλειας εκ μέρους της διοίκησης. Αυτό όμως, αντίκειται τόσο στις αρχές της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας, της φανεράς διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, οι οποίες επιβάλλουν στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα του δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, όσο και στην αρχή της νομιμότητας, στην οποία εμπεριέχεται και η έννοια της προστασίας των συμφερόντων και δικαιωμάτων του διοικούμενου που θίγονται από τη δράση αυτής, λόγος για τον οποίο οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές.

3) Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση του δικαιώματος της ακρόασης που προβλέπεται από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του ν. 2690/1999, δικαίωμα το οποίο, όπως κατ'επανάληψη έχει κρίνει το ΣτΕ εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση που προσάπτεται σε ορισμένο πρόσωπο παραβατική συμπεριφορά και επαπειλείται η επιβολή εις βάρος του της αντίστοιχης κύρωσης, ακόμα και αν το ύψος της τελευταίας είναι προκαθορισμένο στο νόμο χωρίς ευχέρεια επιμέτρησης από τη Διοίκηση, η δε στοιχειοθέτηση της παράβασης παρουσιάζεται στο νόμο ως τυπική.

Ως προς τους άνω ισχυρισμούς επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «**1.** Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη 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 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» παρ.1 του ν. 4174/2013, ως ίσχυε την 09/06/2017 (ημερομηνία υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης): «**1.** Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. ... **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 του ν.4172/2013: « **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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1105/15.07.2016 ορίζεται ότι: «**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. 1041/05.04.2016 ορίζεται ότι: «Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ΚΦΕ (ν.4172/2013 ΦΕΚ Α΄ 167 23-07-2013), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. Οι ίδιες ημερομηνίες ισχύουν και για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν σε εξαιρετικές περιπτώσεις σε χειρόγραφη μορφή στις Δ.Ο.Υ. ...

Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αυτές θα παραλαμβάνονται χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013, ως ίσχυε την 09/06/2017 (ημερομηνία υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης): «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 δήλωση ή υποβάλει ελλιπή 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, στη συγκεκριμένη περίπτωση με βάση τη βεβαίωση αποδοχών 2017 (εικόνα αποδοχών 2016), όπως προκύπτει από την ηλεκτρονική εκτύπωση μέσω του ιστότοπου της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, η σύζυγος του προσφεύγοντος, ... με ΑΦΜ ..., έλαβε από το Υπουργείο Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη με Α.Φ.Μ. ..., αναδρομικά, με έτη αναφοράς, τα οικονομικά 2013 και 2014 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, ύψους 68,71 €, 164,90 €, 82,45 € και 6,34 €, αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε τις αντίστοιχες τροποποιητικές δηλώσεις των οικονομικών ετών 2013 και 2014 και των φορολογικών ετών 2014 και 2015 με αυτοπρόσωπη παρουσία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις .../2017. Επειδή, η φορολογική αρχή παρέλαβε τις

τροποποιητικές δηλώσεις των οικονομικών ετών 2013 και 2014 και του φορολογικού έτους 2014, χωρίς την επιβολή προστίμων, δεδομένου ότι αυτές υποβλήθηκαν εντός του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκε κατά περίπτωση, η βεβαίωση αποδοχών, χωρίς ωστόσο να παραλάβει την τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους 2015, με την αιτιολογία ότι αυτή πρέπει να υποβληθεί ηλεκτρονικά.

Επειδή, στη συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικώς την με αριθμ. .../...2018 τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015, με την οποία δήλωσε αναδρομικά έτους 2015, ύψους 6,34 €, τα οποία έλαβε, η σύζυγός του, ... με ΑΦΜ ..., βάσει της από .../2017 βεβαίωσης αποδοχών του Αρχηγείου Πυροσβεστικού Σώματος.

Επειδή, η δράση της Δημόσιας Διοίκησης διέπεται από την αρχή της νομιμότητας και ασκείται για την ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος. Από το πλαίσιο αυτό εξάγεται και η ανάγκη της προστασίας του διοικουμένου, τα συμφέροντα και τα δικαιώματα του οποίου κατοχυρώνονται μεν από τους κανόνες της νομιμότητας, θίγονται δε από τη δράση της Διοίκησης. Δια τούτο, η αρχή της χρηστής διοίκησης - όπως και η αρχή της φανεράς Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου - επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα του δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις εκάστοτε επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες (Σπηλιωτόπουλος Ε., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 1, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 95-97).

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, σε συνδυασμό και με το γεγονός ότι ο προσφεύγων προσήλθε εμπροθέσμως, στις .../2017, με αυτοπρόσωπη παρουσία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου δηλώσει τα αναδρομικά ύψους 6,34 €, που έλαβε η σύζυγός του, ... με ΑΦΜ ..., για το φορολογικό έτος 2015, δεν είναι δυνατόν, υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, η υποβολή της αρ. .../...2018 ηλεκτρονικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, από την εκκαθάριση της οποίας μάλιστα, δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή, να επισύρει την επιβολή προστίμου ύψους 100,00 € και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ. .../2019 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.

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.