



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 1164/28-04-2021

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική διεύθυνση: 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 (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 και ημερομηνία 23/10/2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ4738Β/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 30/08/2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016), με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Α.1049/05-03-2021 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ984Β/12-03-2021).

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **07/12/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** του κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό/19-11-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ξάνθης** για το φορολογικό έτος 2014.

6. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

8. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **07/12/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** του κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία ασκήθηκε εμπροθέσμως και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/19-11-2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για το φορολογικό έτος 2014, επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 100,00 €, για μη υποβολή (τροποποιητικής) δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος.

Ο προσφεύγων κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, με την με

ημερομηνία κατάθεσης **07/12/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Την 30/10/2020 έλαβε μήνυμα στον προσωπικό του λογαριασμό στο "taxisnet" ότι δεν είχαν δηλωθεί φορολογητέες αποδοχές του –για το φορολογικό έτος 2014– που αφορούσαν σε επίδομα ασθενείας το οποίο είχε αναρτηθεί καθυστερημένα από το Ι.Κ.Α., χωρίς να έχει ενημερωθεί σχετικώς.

Ο προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει βασιμότητας και γίνεται αποδεκτός, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύσσεται ακολούθως:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παρ. 1 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν.4127/2013 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ167Α/23-07-2013) ορίζεται ότι «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στην Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παρ. 1, παρ. 2 και παρ. 3 περ. α) και β) του Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 3 με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ. 2 του Ν.4512/2018 (ΦΕΚ5Α/17-01-2018) και ισχύουν από την 17/01/2018, ορίζεται ότι

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στην 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 την 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, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014 και ημερομηνία 11/12/2014 εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013).», αναφέρεται ότι

«3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στην δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενό της.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1, του άρθρου 6 παρ. 3 και του άρθρου 7 της ΠΟΛ.1051/19-02-2015 Απόφασης της Γενικής Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ373Β/18-03-2015), με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης

αποδοχών ή συντάξεων και της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και υποβολή αυτών με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας, μέσω διαδικτύου, για το φορολογικό έτος 2014.», όπως τροποποιήθηκαν και ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2014, οριζόταν ότι

«Άρθρο 1.

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59 και 62 του Ν.4172/2013, πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, έχουν υποχρέωση να χορηγούν, σε αυτούς από τους οποίους έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αμοιβών που τους κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και τον φόρο που παρακρατήθηκε. Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις που δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση.

Άρθρο 6.

Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής.

3. Με την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου δεν εξαντλείται η υποχρέωση των εργοδοτών – ασφαλιστικών φορέων σχετικά με τις βεβαιώσεις αποδοχών, αλλά απαιτείται η χορήγηση βεβαιώσεων αποδοχών προς τους δικαιούχους, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Ο χρόνος χορήγησης της βεβαίωσης είναι ο ίδιος με το χρόνο υποχρέωσης υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου.

Άρθρο 7.

Ημερομηνία υποβολής.

1. Για το φορολογικό έτος 2014 ως καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής του αρχικού αρχείου βεβαιώσεων αποδοχών ή συντάξεων και αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας, μέσω διαδικτύου, ορίζεται η 10 Μαΐου 2015. Στις περιπτώσεις υποβολής τυχόν τροποποιητικών αρχείων των ανωτέρω βεβαιώσεων αποδοχών ή συντάξεων και αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, ως καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής ορίζεται η 31 Δεκεμβρίου 2015.

2. Ως ημερομηνία υποβολής, κατά την ηλεκτρονική υποβολή, θεωρείται η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρησης αυτών στο σύστημα υποβολής των σχετικών βεβαιώσεων του TAXISnet με αυτόματη απόδοση στον αποστολέα – υπόχρεο μοναδικού αριθμού καταχώρησης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παρ. 3 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2014, οριζόταν ότι

«3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος) παρ. 22 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι

«22. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 67 τίθεται σε ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου 2015. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 η δήλωση υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 (Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων) παρ. 1 εδ. πρώτο και παρ. 2 εδ. τέταρτο της ΠΟΛ.1088/17-04-2015 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ763Β/30-04-2015), με θέμα «1. Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου και καταβολή του φόρου. 2. Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2014, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτήν.», ορίζεται ότι

«1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013, ΦΕΚ167Α/23-07-2013) υποβάλλονται υποχρεωτικά, με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως τις 30/06/2015.

2. Όλες οι αρχικές και τροποποιητικές, εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου.».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1184/21-08-2015 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ1816Β/21-08-2015), με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013.», ορίζεται ότι

«1. Η παράγραφος 1 της ΠΟΛ.1130/25-06-2015 (ΦΕΚ1257Β/25-06-2015), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της από την ΠΟΛ.1151/14-07-2015 (ΦΕΚ1500Β/17-07-2015), αντικαθίσταται ως εξής: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 30ή Αυγούστου 2015.»».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 της ΠΟΛ.1198/03-09-2015 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ1873Β/04-09-2015), με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013, μη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 σε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 και καταληκτική ημερομηνία υποβολής δήλωσης εκχώρησης μισθωμάτων.», ορίζεται ότι

«1. Στην παράγραφο 1 της Απόφασης της Αναπληρώτριας Υπουργού ΠΟΛ.1130/25-06-2015 (ΦΕΚ1257Β/25-06-2015) προστίθενται εδάφια ως εξής:

«Για όσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 υποβληθούν μέχρι και την 4η Σεπτεμβρίου 2015 δεν θα επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.»».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2014, χωρίς την επιβολή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήταν η 04/09/2015.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. α) και περ. β) και παρ. 2 περ. α) και περ. β) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2014, οριζόταν ότι

«1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την 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,

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, στο κεφάλαιο II παρ. 2 περ. α) εδ. πρώτο και περ. β) εδ. πρώτο της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62).», αναφέρεται ότι

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 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)].

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

01/01/2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α) της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α) της παρ. 2 του άρθρου 54).

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [παρ. 1 περ. β) και γ)].

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή την μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β)], καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων [άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ)], επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 (Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων) παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (Επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παρ. 2 εδ. δεύτερο, τρίτο και τέταρτο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2011, σελίδα 174), αιτιολογία είναι, γενικώς, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης, για την συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (άρθρο 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για την διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία με τους κανόνες Δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας. Η αιτιολογία θεωρείται **νόμιμη όταν είναι **α) σαφής**, όταν, δηλαδή, καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), **β) ειδική**, όταν, δηλαδή, δεν είναι γενική και αόριστη και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στην συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη και **γ) επαρκής**, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της, κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά στις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του κράτους και επιβεβαιώνει την Αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνον με την αιτιολογία η Δημόσια Διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την Αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή**

εσφαλμένη), όπως και η αόριστη αιτιολογία, καθιστά την διοικητική πράξη άκυρη (ΣΤΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, «Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003, σελίδες 609 – 612).

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣΤΕ 3875/2008).

Επειδή, ο προσφεύγων είχε υποβάλει **εμπροθέσμως**, μέσω διαδικτύου, κατά την **08/06/2015**, την με αριθμό καταχώρησης **αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός** του για το **φορολογικό έτος 2014**, από την εκκαθάριση της οποίας είχε προκύψει χρεωστικό ποσό 1.471,03 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου /..... και ημερομηνία έκδοσης 08/06/2015). Στον κωδικό 301 (άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κ.λπ.) του εντύπου Ε1 είχαν συμπεριληφθεί φορολογητέες τακτικές αποδοχές ποσού 27.527,67 € –καταβληθείσες από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:– σύμφωνα με την ηλεκτρονικώς αναρτηθείσα (κατά το έτος 2015) **αρχική** εικόνα αποδοχών του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, ακολούθως, **μετά την 08/06/2015**, αναρτήθηκε **διορθωμένη** εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2014 για τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με την οποία προστέθηκαν φορολογητέες αποδοχές ποσού **223,86 €** από το Ι.Κ.Α. (Α.Φ.Μ.:).

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως, μέσω της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/19-11-2020 πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2014, από την εκκαθάριση της οποίας –την 27/11/2020 από την εν λόγω Δ.Ο.Υ.– προέκυψε, επίσης, χρεωστικό ποσό 1.471,03 € (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 27/11/2020). Στον κωδικό 301 του εντύπου Ε1 συμπεριλήφθηκαν οι ανωτέρω φορολογητέες τακτικές αποδοχές ποσού 27.527,67 €, όπως και στην προηγούμενη αρχική δήλωση.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως, μέσω της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, κατά την **19/11/2020**, την με αριθμό καταχώρησης **δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματός** του για το **φορολογικό έτος 2014**, από την εκκαθάριση της οποίας –την 15/12/2020 από την εν λόγω Δ.Ο.Υ.– προέκυψε χρεωστικό ποσό 1.569,53 € (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την δεύτερη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου /..... και ημερομηνία έκδοσης 15/12/2020). Στον **κωδικό 301** του **εντύπου Ε1** συμπεριλήφθηκαν **φορολογητέες αποδοχές συνολικού ποσού 27.751,53 € (27.527,67 € + 223,86 €)**, βάσει της ανωτέρω ηλεκτρονικώς αναρτηθείσας **διορθωμένης** εικόνας αποδοχών του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης εκδόθηκε η με αριθμό/19-11-2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2014, με την οποία επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 100,00 €, για μη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος (προκειμένου να δηλωθούν οι ανωτέρω φορολογητέες αποδοχές από το Ι.Κ.Α.), δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013.

Επειδή, το Ι.Κ.Α. υπέβαλε μεν το ηλεκτρονικό αρχείο του προσφεύγοντος –στην διαδικτυακή ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε. www.gsis.gr– μετά την 08/06/2015 κατά την οποία είχε υποβληθεί η αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2014, αλλά, από τα διαλαμβανόμενα στον φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, **δεν προκύπτει ότι ο εν λόγω φορέας τον ενημέρωσε**, ως όφειλε, **για την ηλεκτρονική ανάρτηση της διορθωμένης εικόνας αποδοχών του** για το ως άνω φορολογικό έτος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1051/19-02-2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. Περαιτέρω, η

εκδοθείσα την 19/11/2020 προσβαλλόμενη πράξη αφορά σε μη υποβολή –εκ μέρους του προσφεύγοντος– τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, προκειμένου να δηλωθούν οι φορολογητέες αποδοχές ποσού 223,86 € που είχαν καταβληθεί από το Ι.Κ.Α., αλλά ήδη την ίδια ημέρα (19/11/2020) υποβλήθηκε η ανωτέρω δεύτερη τροποποιητική δήλωση στην οποία συμπεριλήφθηκε το εν λόγω φορολογητέο εισόδημα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η με αριθμό/19-11-2020 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης είναι **πλημμελώς αιτιολογημένη**, καθ' όσον, **δεν προκύπτει** ο χρόνος κατά τον οποίον ο προσφεύγων έλαβε γνώση της διορθωμένης εικόνας των αποδοχών του για το φορολογικό έτος 2014. Σε κάθε δε περίπτωση, **δεν στοιχειοθετείται** η παράβαση της **μη υποβολής (τροποποιητικής) δήλωσης** (δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013), καθώς κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι κατά την 19/11/2020, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2014, στην οποία συμπεριέλαβε τις επιπλέον φορολογητέες αποδοχές ποσού 223,86 €. Ως εκ τούτου, **κρίνουμε** ότι η ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου **πρέπει να ακυρωθεί**.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **07/12/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** του κ. του με **Α.Φ.Μ.:** και την **ακύρωση** της με αριθμό/19-11-2020 προσβαλλόμενης **Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

Η με αριθμό/19-11-2020 **Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, ως ακολούθως:

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για μη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου	100,00	<u>0,00</u>

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.