



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Αθην. Τακαντζά 8 – 10, Τ.Κ.: 546 39 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313332241

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aade.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 21/03-01-2022

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 με ημερομηνία κατάθεσης **06/09/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** του κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό/07-07-2021 **Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013)** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Κοζάνης** για το **φορολογικό έτος 2018**.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

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

Επί της από **06/09/2021** 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/07-07-2021 προσαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013)** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Κοζάνης**, για το **φορολογικό έτος 2018**, επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, **πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 100,00 €** για **εκπρόθεσμη υποβολή** πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος. Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από **07/07/2021 Έκθεση Ελέγχου** της **Δ.Ο.Υ. Κοζάνης** για τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης **06/09/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Για το εκπρόθεσμο της υποβολής της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2018 δεν ευθύνεται ο ίδιος, αλλά η Διεύθυνση Πρωτοβάθμιας Εκπαίδευσης του νομού Κοζάνης που υπέβαλε νέο – διορθωμένο ηλεκτρονικό αρχείο στην Α.Α.Δ.Ε. με φορολογητέες τακτικές αποδοχές του που είχαν καταβληθεί αναδρομικώς κατά το έτος 2019, χωρίς να τον ενημερώσει σχετικώς προκειμένου να υποβάλει εμπροθέσμως την εν λόγω δήλωση.

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 περ. 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 στη 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 67 παρ. 3 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της Α.1211/28-05-2019 Απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ2007Β/31-05-2019), με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 φυσικών

προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013.», ορίζεται ότι

«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 29η Ιουλίου 2019.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της Α.1302/29-07-2019 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ3057Β/29-07-2019), με θέμα «Εμπρόθεσμη υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013.», ορίζεται ότι

«1. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 υποβάλλονται εμπρόθεσμα, χωρίς κυρώσεις, μέχρι την 30η Ιουλίου 2019.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2018, χωρίς την επιβολή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και παρ. 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήταν η 30/07/2019.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται 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,

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».

Επειδή, στο κεφάλαιο II παρ. 2 περ. α) 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).».

Επειδή, ο προσφεύγων είχε υποβάλει εμπροθέσμως, με τη σύζυγό του κ. του (Α.Φ.Μ.:), μέσω διαδικτύου, την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/20-05-2019 κοινή αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους για το φορολογικό έτος 2018, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου της οποίας είχε προκύψει μηδενικό αποτέλεσμα για αμφότερους τους υπόχρεους (πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 20/05/2019 για τον προσφεύγοντα και με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 20/05/2019 για τη σύζυγό του). Στον κωδικό 618 [εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και ειδική εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο 43Α παρ. 2 του Ν.4172/2013)] του εντύπου Ε1 είχε συμπληρωθεί –για τη σύζυγο του προσφεύγοντος– το ποσό των 3.301,82 €,

σύμφωνα με την ηλεκτρονικώς αναρτηθείσα (κατά το έτος 2019) εικόνα αποδοχών της για το φορολογικό έτος 2018, στην οποία είχε συμπεριληφθεί φορολογητέο ποσό 3.301,82 € από το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας (Α.Φ.Μ.:) με φόρο 20% ποσού 660,36 € που είχε παρακρατηθεί, αναφορικώς με εισοδήματα και επιδόματα απαλλασσόμενα στο σύνολό τους από φόρο και ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως, με τη σύζυγό του, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/22-12-2020 **κοινή πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματός** τους για το **φορολογικό έτος 2018**, από τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου της οποίας προέκυψε, **εκ νέου, μηδενικό αποτέλεσμα για αμφότερους τους υπόχρεους** (πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 22/12/2020 για τον προσφεύγοντα και με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 22/12/2020 για τη σύζυγό του). Στον **κωδικό 618 του εντύπου Ε1** συμπληρώθηκε **–για τη σύζυγο του προσφεύγοντος–** το ποσό των **2.641,46 €** που ισούται με τη διαφορά μεταξύ του ποσού των 3.301,82 € που είχε συμπληρωθεί στον ίδιο κωδικό της οικείας κοινής αρχικής δήλωσης και του ποσού των 660,36 € που αφορούσε στον παρακρατηθέντα φόρο ποσοστού 20%.

Επειδή, ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κοζάνης εκδόθηκε η με αριθμό/07-07-2021 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2018, με την οποία επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 100,00 € για εκπρόθεσμη υποβολή της ανωτέρω κοινής πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, από τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου της οποίας δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου για κανέναν από τους υπόχρεους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) του Ν.4174/2013 που επισύρει το εν λόγω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α) του ίδιου νόμου.

Επειδή, ωστόσο, τα φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του δεν διαφοροποιήθηκαν με την υποβολή και τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου της κοινής πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους για το φορολογικό έτος 2018 και η φορολογική υποχρέωσή τους που προέκυψε από τον διοικητικό και τον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου ήταν μηδενική.

Επειδή, επιπλέον, η **αρχή της χρηστής διοίκησης** επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης κρίνουμε ότι η με αριθμό/07-07-2021 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης **πρέπει να ακυρωθεί.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **06/09/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου
Ενδικοφανούς Προσφυγής του κ. του με **Α.Φ.Μ.:** και
την ακύρωση της με αριθμό/07-07-2021 προσβαλλόμενης **Πράξης Επιβολής Προστίμου**
(**άρθρο 54 Ν.4174/2013**) του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Κοζάνης**.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

Η με αριθμό/07-07-2021 **Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4174/2013)** του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, ως ακολούθως:

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για εκπρόθεσμη υποβολή κοινής πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (από τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου της οποίας δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου για κανέναν από τους υπόχρεους) (αριθμός δήλωσης/22-12-2020)	100,00	<u>0,00</u>

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.