



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 18/10/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός Απόφασης: 2886

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

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 ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 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)»
 - γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21/05/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βύρωνα, για το φορολογικό έτος 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βύρωνα, για το φορολογικό έτος 2016, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/05/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, 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 τη με αριθμό/2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βύρωνα επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013, γιατί υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ'αριθμ./2018 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος τα εξής: «...η τροποποιητική μου δήλωση έλαβε χώρα μετά την έκδοση δεύτερης διορθωτικής **ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΑΠΟΔΟΧΩΝ** της επικουρικής μου σύνταξης έτους 2016, που εμφανίστηκε στο διαδίκτυο ασφαλώς μετά την αρχική Δήλωσή μου (αρ.κατ...../2017). Εδώ πρέπει να επισημανθεί ότι η ανάρτηση από το TAXIS δεν φέρει βεβαία χρονολογία, ενώ παράλληλα προτρέπει για κατάθεση της πρώτης ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗΣ (ακολούθησε και δεύτερη για αναδρομικά 2016). Επειδή θεωρώ ότι ουδεμία φέρω ευθύνη για την εκπρόθεσμη υποβολή της σχετικής πρώτης ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗΣ παρακαλώ για την ΔΙΑΓΡΑΦΗ του ΑΔΙΚΩΣ επιβληθέντος προστίμου των εκατό (100) Ευρώ....»

Στα πλαίσια της εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφο προκειμένου να μας γνωρίσει σε ποια συγκεκριμένη ημερομηνία τροποποιήθηκε η βεβαίωση αποδοχών της επικουρικής σύνταξης που έλαβε ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2016 από τον ασφαλιστικό του φορέα (ΝΑΥΤΙΚΟ ΑΠΟΜΑΧΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ), καθώς με την υπό κρίση προσφυγή προσκομίζονται δύο βεβαιώσεις αποδοχών (εκτυπωμένες από το σύστημα TAXIS) σύμφωνα με τις οποίες το φορολογητέο ποσό της επικουρικής σύνταξης μεταβλήθηκε από 5.200,23 € σε 5.100,23 €.

Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης μας απάντησε με το υπ' αριθμ. ΔΑΦΕ Α ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφό της, σύμφωνα με το οποίο η βεβαίωση της επικουρικής σύνταξης του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2016 τροποποιήθηκε με βάση ηλεκτρονικό αρχείο που υποβλήθηκε την 17/05/2017.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4172/2013 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 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. παρ. 1 του ν. 4174/2013.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ1106/2017 ορίζεται ότι:«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013, η οποία παρατάθηκε με την ΠΟΛ 1094/2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 17/07/2017, παρατείνεται μέχρι την 21η Ιουλίου 2017.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 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 υποβάλει 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` και στ` 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, [με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων»,] σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1083/10.05.2018 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα «Τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται λόγω επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών από μισθωτή εργασία και συντάξεις»:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

.....

5. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι ούτε στον νόμο ούτε στην ΠΟΛ.1034/2017 Απόφαση Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται προθεσμία υποβολής για τις τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τον φορολογούμενο, είτε επειδή επέστρεψε στον εργοδότη αποδοχές ως αχρεωστήτως καταβληθείσες, είτε επειδή ο εργοδότης, λόγω λάθους (π.χ. υπολογισμών, κατηγοριοποίησης εισοδήματος), εξέδωσε διορθωτική βεβαίωση ή τροποποίησε το αντίστοιχο αρχείο βεβαιώσεων αποδοχών που υποβάλλεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και αποστέλλεται με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (TAXISnet), ανεξάρτητα από τη χρήση που αφορούν, για τις ως άνω δηλώσεις που υποβάλλονται χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ., με την παρούσα γίνονται δεκτά τα ακόλουθα:

α) Στην περίπτωση της επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθεισών αποδοχών ή συντάξεων, δεν δύναται προ της ολοσχερούς εξόφλησης αυτών να εκδοθούν και να χορηγηθούν βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων προκειμένου για την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος προηγούμενων ετών.

β) Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις 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. Κατά την εκκαθάριση λαμβάνονται υπόψη προς συμψηφισμό παρακρατούμενοι και προκαταβληθέντες φόροι, καθόσον στην προκειμένη περίπτωση η προθεσμία παραγραφής για τον συμψηφισμό αυτών άρχεται από το τέλος του έτους χορήγησης της διορθωτικής βεβαίωσης αποδοχών και όχι από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης, δεδομένου ότι πριν από την έκδοση της διορθωτικής βεβαίωσης δεν ήταν δυνατή η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014/ 11-12-2014 «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)» της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται 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. (Διευκρινίζεται ότι η εν λόγω διάταξη δεν έχει εφαρμογή στις υποθέσεις φορολογίας

κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στις οποίες ο Κ.Φ.Δ. θα εφαρμοστεί από 1-1-2015, άρα και η εν λόγω διάταξη).

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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε, την 08/05/2017, την υπ' αριθμ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, στην οποία δήλωσε ως ακαθάριστες αποδοχές από επικουρική σύνταξη από το Ναυτικό Απομαχικό Ταμείο το ποσό των 6.957,69 €, και ως φορολογητέο ποσό 5.200,23 €.

Επειδή, εν συνεχεία, την 17/05/2017, ο ασφαλιστικός φορέας του προσφεύγοντος υπέβαλε ηλεκτρονικό αρχείο με το οποίο τροποποίησε το ποσό της επικουρικής σύνταξης του προσφεύγοντος.

Επειδή, την 09-10-2018, ο προσφεύγων στην προσπάθειά του να υποβάλει τροποποιητική δήλωση για αναδρομικά του φορολογικού έτους 2016, διαπίστωσε την τροποποίηση της βεβαίωσης αποδοχών του και προέβη στην υποβολή της υπ' αριθμ. τροποποιητικής δήλωσης μεταβάλλοντας το δηλωθέν στον κωδικό 321 «άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα κλπ» ποσό από 5.200,23 € σε 5.100,23 €.

Επειδή, συνεπώς, ο ασφαλιστικός φορέας μετέβαλε το ηλεκτρονικό αρχείο βεβαίωσης αποδοχών της επικουρικής σύνταξης του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2016 μετά την υποβολή της εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του.

Επειδή, από το πλέγμα των αναφερθεισών διατάξεων και πραγματικών περιστατικών αλλά και από την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία επιτάσσει την άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, δηλαδή κατά τρόπο σύμφωνο με τα χρηστά ήθη, συνάγεται ότι το υπό κρίση πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 να ακυρωθεί.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 21/05/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του με ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ'αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βύρωνα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ./05-04-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βύρωνα για το φορολογικό έτος 2016:

Ποσό 0,00 € (μηδέν ευρώ)

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.