



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 72/16-01-2019

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@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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

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

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** τ... Κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά της από **22/08/2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της **Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης** για το φορολογικό έτος 2017.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

6. Τις απόψεις της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από **19/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... 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 από **22/08/2018** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 100,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή, τρίτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017.

... προσφεύγ..... **Κ.** **του** με **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης **19/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η από 22/08/2018 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Η τρίτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 αφορούσε αποκλειστικώς στην ακύρωση της φιλοξενίας τ... προσφεύγο..... από την μητέρα τ... Κ. του (Α.Φ.Μ.:), που είχε δηλωθεί, εκ παραδρομής, στις προηγούμενες δηλώσεις για το ίδιο φορολογικό έτος. Η εν λόγω δήλωση υποβλήθηκε δια της αρμόδιας Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, διότι μέσω της διαδικτυακής ιστοσελίδας της Α.Α.Δ.Ε. δεν ήταν τεχνικώς εφικτή η πραγματοποίηση της συγκεκριμένης μεταβολής. Για δε τις εκπροθέσμως υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με τις οποίες δεν μεταβάλλεται η φορολογητέα ύλη και το αποτέλεσμα του φόρου, αλλά η μεταβολή αφορά σε στοιχεία πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

Ο προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... **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) παράγραφος 1 εδάφια πρώτο και δεύτερο του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) (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. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στην Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παράγραφοι 1 και 2 και παράγραφος 3 περιπτώσεις 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 παράγραφος 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, με τις διατάξεις του άρθρου 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο και παράγραφος 7 πρώτο εδάφιο 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.

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, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1121/25-06-2018 (ΦΕΚ2478Β/27-06-2018) Απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών, με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 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 2017 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013, παρατείνεται μέχρι την 26η Ιουλίου 2018.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1138/25-07-2018 (ΦΕΚ3012Β/25-07-2018) Απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών, με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 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 2017 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013, η οποία παρατάθηκε με την ΠΟΛ.1121/2018 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 26/07/2018, παρατείνεται μέχρι την 30η Ιουλίου 2018.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2017, χωρίς την επιβολή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφοι 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήταν η 30/07/2018.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 (Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνον εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

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

«1. Για καθεμία 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, με τις διατάξεις του κεφαλαίου II παράγραφος 2 περίπτωση α) εδάφιο πρώτο και περίπτωση β) εδάφιο 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)», ορίζεται 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 [παράγραφος 1 περίπτωση 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 (περίπτωση α) της παραγράφου 1 σε συνδυασμό με την περίπτωση α) της παραγράφου 2 του άρθρου 54).

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

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

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περιπτώσεις α) και β) και παράγραφος 2 περιπτώσεις α) και β) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, η επιβολή προστίμου για εκπροθέσμως υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος προϋποθέτει την προηγούμενη εκκαθάριση αυτής και είναι συνυφασμένη με το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης, δεδομένου ότι χωρίς την έκδοση πράξης διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με την οποία καθορίζεται η φορολογική υποχρέωση (πιστωτικό, μηδενικό ή χρεωστικό αποτέλεσμα), δεν δύναται να ενταχθεί η παράβαση και το πρόστιμο σε συγκεκριμένη περίπτωση των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, ... προσφεύγ..... υπέβαλε εμπροθέσμως, κατά την 09/07/2018, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων για το φορολογικό έτος 2017, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε μηδενικό αποτέλεσμα (Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 09/07/2018). Την 28/07/2018, ... προσφεύγ..... υπέβαλε εμπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων για το φορολογικό έτος 2017, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε, επίσης, μηδενικό αποτέλεσμα (Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 28/07/2018). Την 30/07/2018, ... προσφεύγ..... υπέβαλε εμπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης δεύτερη τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων για το φορολογικό έτος 2017, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε, εκ νέου, μηδενικό αποτέλεσμα (Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την δεύτερη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 30/07/2018). Την 22/08/2018, ... προσφεύγ..... υπέβαλε εκπροθέσμως, δια της αρμόδιας Ε΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/22-08-2018 τρίτη τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Ε΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης εξέδωσε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., την από 22/08/2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2017, με την οποία τ... επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 100,00 € για εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/22-08-2018 τρίτης τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος. Το πρόστιμο

βεβαιώθηκε την 22/08/2018 με Α.Χ.Κ.:/...../22-08-2018 και Α.Τ.Β.:/22-08-2018.

Επειδή, για την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης/22-08-2018 εκπροθέσμως υποβληθείσα τρίτη τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος τ... προσφεύγο....., για το φορολογικό έτος 2017, δεν εκδόθηκε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου έως την έκδοση της παρούσας Απόφασης. Συνεπώς, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η έκδοση από τον Προϊστάμενο της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, σε βάρος τ... προσφεύγο....., της από 22/08/2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2017 καθίσταται μη νόμιμη και μη επιτρεπτή και, εξ αυτού, πρέπει να ακυρωθεί.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 19/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ. του με Α.Φ.Μ.: και την ακύρωση της από 22/08/2018 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... με βάση την παρούσα Απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017

Η από 22/08/2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή τρίτης τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων	100,00	<u>0,00</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης