



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05-03-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης:528

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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).

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. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από 08/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της υπ' αριθμ. /12-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου (αρ.54 Ν 4174/2013) του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης λόγω εκπρόθεσμης υποβολής 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και

β) της υπ' αριθμ. /12-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου (αρ.54 Ν 4174/2013) του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης λόγω εκπρόθεσμης υποβολής 4^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5.α) την υπ' αριθμ./12-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου (αρ.54 Ν 4174/2013) του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης λόγω εκπρόθεσμης υποβολής 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και

β) την υπ' αριθμ./12-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου (αρ.54 Ν 4174/2013) του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης λόγω εκπρόθεσμης υποβολής 4^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό .../12-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν 4174/2013) επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1^α και 2^α του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Με την με αριθμό/12-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν 4174/2013) επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1^α και 2^α του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της 4^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως τόσο την με αριθμό καταχώρησης/18-05-2016 αρχική όσο και τη με αριθμό καταχώρησης/01-06-2016 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015. Ακολούθως υπέβαλε εκπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης/27-04-2018 2^η τροποποιητική και εμπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης/18-06-2018 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 στην οποία δήλωσε τα αναδρομικά που έλαβε από τον συνταξιοδοτικό του φορέα. Τέλος, υπέβαλε εκπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης/25-06-2018 4^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση των υπ' αριθμ..... και/12-10-2018 πράξεων επιβολής προστίμων λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της 2^η και 4^{ης} αντίστοιχα τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 ισχυριζόμενος ότι με τις εν λόγω τροποποιητικές δηλώθηκαν αναδρομικά των οποίων τις βεβαιώσεις έλαβε στις 20-04-2018 και 13-06-2018. Επιπλέον, το φορολογητέο εισόδημα είναι ίδιο μεταξύ 1^{ης} και 2^{ης} τροποποιητικής, όπως επίσης το φορολογητέο εισόδημα είναι ίδιο μεταξύ 3^{ης} και 4^{ης} τροποποιητικής δήλωσης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη 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 το άρθρο 19 του Ν 4174/2013, ως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ.2 του Ν 4512/2018 (ΦΕΚ 5^Α/17-01-2018) και ισχύει 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.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης”.

Επειδή, στην παράγραφο 3 του άρθρου 67 του Ν 4172/2013 ορίζεται “3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ’ όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Εξαιρετικά, τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μπορούν να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1044/2016 παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 30η Ιουνίου 2016.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1090/2016 παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 φυσικών προσώπων του αρ.3 του Ν 4172/2013 μέχρι την 15η Ιουλίου 2016.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1105/2016 παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 φυσικών προσώπων του αρ.3 του Ν 4172/2013 μέχρι την 18η Ιουλίου 2016.

Επειδή, στην παράγραφο 5 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1068/2018 ορίζεται ότι “5. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, αυτές παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. Οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ εκτός των δηλώσεων που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις, οι οποίες για το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής υποβάλλονται ηλεκτρονικά.....”

Επειδή, εξάλλου, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α ΕΞ 2014 και με ημερομηνία 11/12/2014 εγγράφου του Γ.Γ.Δ.Ε. 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)», ορίζεται 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 περιεχόμενο της.”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ.α ,2 περ.α 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 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, με τις διατάξεις του κεφαλαίου ΙΙ παράγραφος 2 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)», διευκρινίζεται ότι

“ΙΙ. 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)

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής)“.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως, κατά την 18-05-2016, τη με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015, το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της οποίας ήταν χρεωστικό με ποσό πληρωμής 425,89€. Ακολούθως, την 01-06-2016, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως (εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής δήλωσης), μέσω διαδικτύου, τη με αριθμό καταχώρησης 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015, το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της οποίας ήταν πιστωτικό με ποσό επιστροφής 918,50€. Στη συνέχεια, την 27-04-2018, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, τη με αριθμό καταχώρησης 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015, το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της οποίας ήταν επίσης πιστωτικό με ίδιο ποσό επιστροφής, ήτοι 918,50€. Έπειτα, την 18-06-2018, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως καθώς με αυτή δηλώθηκαν αναδρομικά συντάξεων ύψους 3.664,80€ έτους 2015, των οποίων οι βεβαιώσεις συντάχθηκαν στις 20-04-2018 και 13-06-2018, μέσω διαδικτύου, τη με αριθμό καταχώρησης 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015, το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της οποίας ήταν πιστωτικό με ποσό επιστροφής 818,95€. Τέλος, την 25-06-2018, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, τη με αριθμό καταχώρησης 4^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015, το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της οποίας ήταν επίσης πιστωτικό με ίδιο ποσό επιστροφής, ήτοι 818,95€

Η 2^η τροποποιητική δήλωση δε διαφέρει σε τίποτα από την 1^η εμπροθέσμως υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση. Ειδικότερα, τόσο στην 1^η τροποποιητική δήλωση όσο και στην 2^η τροποποιητική δήλωση συμπληρώθηκαν οι ίδιοι ακριβώς κωδικοί με τα ίδια ακριβώς ποσά, δεν υπήρξε μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη, δεν δηλώθηκε νέα, δεν τροποποιήθηκαν ούτε συμπληρώθηκαν ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης. Εξ αυτού προκύπτει ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν υπήρχε φορολογική υποχρέωση υποβολής της 2ης τροποποιητικής δήλωσης.

Η 4^η τροποποιητική δήλωση δε διαφέρει σε τίποτα από την 3^η εμπροθέσμως υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση. Ειδικότερα, τόσο στην 3^η τροποποιητική δήλωση όσο και στην 4^η τροποποιητική δήλωση συμπληρώθηκαν οι ίδιοι ακριβώς κωδικοί με τα ίδια ακριβώς ποσά, δεν υπήρξε μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη, δεν δηλώθηκε νέα, δεν τροποποιήθηκαν ούτε συμπληρώθηκαν ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης. Εξ αυτού προκύπτει ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν υπήρχε φορολογική υποχρέωση υποβολής της 4ης τροποποιητικής δήλωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/08-11-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και την ακύρωση των υπ' αριθμ..... και/12-10-2018 πράξεων επιβολής προστίμου (άρθρο 54 του Ν 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κοζάνης για το φορολογικό έτος 2015.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Υπ' αριθμ...../12-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου Εκπρόθεσμη υποβολή 2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων [(άρθρο 54 παράγραφος 1 περίπτωση α) και παράγραφος 2 περίπτωση α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)].	100,00€	<u>0,00€</u>
Υπ' αριθμ...../12-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου Εκπρόθεσμη υποβολή 4ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων [(άρθρο 54 παράγραφος 1 περίπτωση α) και παράγραφος 2 περίπτωση α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)].	100,00€	<u>0,00€</u>

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

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.