



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 645/18-03-2019

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 **28/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** του κ. **του** με **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό/08-11-2018 **Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης για το φορολογικό έτος 2014.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

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

Επί της από **28/11/2018** 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/08-11-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, για το φορολογικό έτος 2014, επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 100,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2014.

Ο προσφεύγων κ. του με Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης **28/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Η μοναδική μεταβολή που επήλθε με την δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2014, σε σχέση με την πρώτη τροποποιητική δήλωση, ήταν η προσθήκη του ποσού των 17.868,03 € στον κωδικό 727 του εντύπου Ε1, ως δαπάνη τοκοχρεωλυτικής απόσβεσης δανείων. Με την υποβολή και εκκαθάριση της δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης δεν μεταβλήθηκε η δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και δεν προέκυψε διαφορετικό αποτέλεσμα, σε σχέση με την αρχική και την πρώτη τροποποιητική δήλωση. Η δε συμπλήρωση του κωδικού 727 συνιστά, στην προκειμένη περίπτωση, προσθήκη πληροφοριακού στοιχείου.

Ο προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός του προσφεύγοντα 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 εδάφιο πρώτο 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.».

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 εδάφιο 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) παράγραφος 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) παράγραφος 1 εδάφιο πρώτο και παράγραφος 2 εδάφιο τέταρτο της ΠΟΛ.1088/17-04-2015 (ΦΕΚ763Β/30-04-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, 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 (ΦΕΚ1816Β/21-08-2015) Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, 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 παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1198/03-09-2015 (ΦΕΚ1873Β/04-09-2015) Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, 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 παράγραφοι 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήταν η 04/09/2015.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παράγραφος 1 περίπτωση α) και παράγραφος 2 περίπτωση α) 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.

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, με τις διατάξεις του κεφαλαίου II 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)», 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)

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

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)», 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, ο προσφεύγων είχε υποβάλει εμπροθέσμως, κατά την 25/05/2015, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2014, από την εκκαθάριση της οποίας είχε προκύψει πιστωτικό ποσό 161,91 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό πιστωτικής κατάστασης/..... και ημερομηνία έκδοσης 25/05/2015). Την 13/09/2018, ο προσφεύγων είχε υποβάλει εκπροθέσμως, μέσω της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, την με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2014, από την εκκαθάριση της οποίας – κατά την 27/09/2018 από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. – είχε προκύψει, επίσης, πιστωτικό ποσό 161,91 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 27/09/2018). Την 27/09/2018, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως, μέσω της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, την με αριθμό καταχώρησης δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2014, από την εκκαθάριση της οποίας – κατά την 01/10/2018 από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. – προέκυψε, εκ νέου, πιστωτικό ποσό 161,91 € (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την δεύτερη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 01/10/2018). Η μοναδική μεταβολή που επήλθε με την δεύτερη τροποποιητική δήλωση, σε σχέση με την πρώτη τροποποιητική δήλωση, ήταν η προσθήκη του ποσού των 17.868,03 € στον κωδικό 727 (δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής) του εντύπου Ε1 για τον υπόχρεο προσφεύγοντα. Το τεκμαρτό και το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα και της συζύγου του δεν μεταβλήθηκε με την δεύτερη τροποποιητική δήλωση, σε σχέση με την πρώτη τροποποιητική δήλωση, οι δε πράξεις διοικητικού και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την πρώτη και την δεύτερη τροποποιητική δήλωση, αντιστοίχως, παρουσιάζουν τα ίδια ακριβώς στοιχεία και οικονομικά δεδομένα και το ίδιο πιστωτικό αποτέλεσμα. Συνεπώς, η με αριθμό/08-11-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης πρέπει να ακυρωθεί.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **28/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου
Ενδικοφανούς Προσφυγής του κ. του με
Α.Φ.Μ.: και την ακύρωση της με αριθμό/08-11-2018 προσβαλλόμενης Πράξης
Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Αλεξανδρούπολης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα Απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

Η με αριθμό/08-11-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (πιστωτικής) (...../27-09-2018) [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 την νόμιμη διαδικασία την
παρούσα Απόφαση στον προσφεύγοντα.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης