



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11-04-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης:869

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

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 13/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό /13-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Ν 4174/2013) του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμό /13-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Ν 4174/2013) του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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/13-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Ν 4174/2013) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00€, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης/22-06-2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, στην οποία δεν συμπεριέλαβε το ποσό των πιστωτικών τόκων που έλαβε και τον αναλογούντα επί αυτών φόρο, καθώς και το ποσό που κατέβαλε στην τράπεζα για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση του στεγαστικού της δανείου. Ακολούθως, με την με αριθμό καταχώρησης/12-06-2017 εκπροθέσμως υποβληθείσα 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ως άνω φορολογικού έτους συμπλήρωσε στον κωδικό 667 «*Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης*» το ποσό των 1.402,56€, στον κωδικό 675 «*Φόρος που παρακρατήθηκε για τόκους ημεδαπής προέλευσης*» το ποσό των 210,39€ και στον κωδικό 727 «*για την τοκοχρεωλυτική απόσβαση δανείων οποιασδήποτε μορφής*» το ποσό των 2.569,13€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση της με αριθμό/13-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Ν 4174/2013) ισχυριζόμενη ότι εκ παραδρομής δεν συμπληρώθηκαν οι ως άνω κωδικοί κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Επιπλέον, υποστηρίζει ότι το περιεχόμενο των κωδικών που συμπληρώθηκαν με την επίδικη τροποποιητική δήλωση υπήρχε στο σύστημα και θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη κατά την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης.

Επειδή, με το άρθρο 19 του Ν 4174/2013, ως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, 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.”*

Επειδή, στην παράγραφο 3 του άρθρου 67 του Ν 4172/2013, ως ίσχυε κατά το επίδικο φορολογικό έτος, ορίζεται *“3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Απριλίου 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, με την ΠΟΛ 1044/2016 παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 φυσικών προσώπων του αρ.3 του Ν 4172/2013 μέχρι την 30 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 15 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 18^η Ιουλίου 2016.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ.α και §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 «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,

.....”

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

“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 (παρ. 1 περ. β' και γ').

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

Επειδή, εξάλλου, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α 1164337 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, στην υπ' αριθμ. 14/2016 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από το Γεν.Γρ.Δημ.Εσόδων με την ΠΟΛ 1114/2016 Εγκύκλιο, υπογραμμίζεται ότι στην έννοια της προβλεπόμενης κατ' άρθρο 19 Ν 4174/2013 τροποποιητικής δήλωσης στεγάζεται πλέον τόσο η υπό την ισχύ της παρ. 1 του άρθρου 62 του Ν 2238/1994 συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και η κατά την παρ.4 του άρθρου 64 του ιδίου νόμου ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεών του που προέκυπταν από την αρχική του δήλωση. Αμφότερες δε οι κατηγορίες αυτές των δηλώσεων (συμπληρωματική και ανακλητική) συνδέονται με την επαύξηση ή μείωση της φορολογητέας ύλης και όχι με την τροποποίηση λοιπών πληροφοριακών στοιχείων της δήλωσης, με την οποία μάλιστα δεν παραβιάζεται καμία φορολογική διάταξη.

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 5 του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1041/2016 (Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή)

“2. Είναι υποχρεωτική η αναγραφή όλων των εισοδημάτων των υπόχρεων, ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και των απαλλασσόμενων από το φόρο εισοδημάτων. Για τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος.

Με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλονται στη Δ.ΗΛΕ.Δ, με τις αποφάσεις ΠΟΛ. 1274/15 και ΠΟΛ. 1033/2014 όπως αυτή τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1260/2015, είτε προσυμπληρώνονται ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων (όπως από μισθωτές υπηρεσίες, συντάξεις κλπ) και οι παρακρατηθέντες φόροι στους αντίστοιχους κωδικούς των πινάκων της δήλωσης, είτε οι φορολογούμενοι ενημερώνονται μέσω πίνακα για τα ποσά των εισοδημάτων τους και των παρακρατημένων φόρων, καθώς και λοιπών στοιχείων της δήλωσης (πχ δάνεια).

.....

Στις περιπτώσεις κοινών τραπεζικών λογαριασμών σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό) υπάρχει υποχρέωση δήλωσης των ποσών των τόκων καταθέσεων που αναλογούν στους πραγματικούς δικαιούχους, οι οποίοι καθορίζονται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει, σε κάθε περίπτωση, την διακριτική ευχέρεια να κρίνει διαφορετικά.

.....

- Πίνακας 4Δ1 (εισόδημα από κεφάλαιο)

Στον Πίνακα Δ1 δηλώνονται τα εισοδήματα αυτής της κατηγορίας, ο φόρος που παρακρατήθηκε στην Ελλάδα όπου προβλεπόταν, ή ο φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή εφόσον η αλλοδαπή είχε δικαίωμα φορολόγησης.

Στις περιπτώσεις που η Φορολογική Διοίκηση έχει ηλεκτρονική πληροφόρηση για αυτά τα εισοδήματα, θα εμφανίζεται σχετικό μήνυμα στους φορολογούμενους.

Στον Πίνακα αυτό θα δηλώνονται τα κέρδη που διανέμουν οι εταιρίες όλων των νομικών μορφών, περιλαμβανομένων και των προσωπικών εταιρειών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

Ομοίως δηλώνονται και οι τόκοι που εισπράττονται, από κάθε αιτία.”

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπροθέσμως, κατά την 22-06-2016, τη με αριθμό καταχώρησης αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2015, το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της οποίας ήταν πιστωτικό ύψους 7,17€. Την 12-06-2017, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, τη με αριθμό καταχώρησης 126747 πρώτη τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2015, δηλώνοντας το ποσό των πιστωτικών τόκων που έλαβε και τον αναλογούντα επί αυτών φόρο, καθώς και το ποσό που κατέβαλε στην τράπεζα για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση του στεγαστικού της δανείου, επηρεάζοντας κατ’αυτό τον τρόπο το

αποτέλεσμα της φορολογικής υποχρέωσης. Με την τροποποίηση αυτή αυξήθηκε το συνολικό δηλωθέν εισόδημα καθώς επαύξησε τη φορολογητέα ύλη.

Επειδή, εκ της εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης 12-06-2017 1^η τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2015 της προσφεύγουσας στοιχειοθετείται διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), περί εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, και επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 2 του ίδιου νόμου.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/13-12-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αριθμ./13-11-2018 Πράξη Επιβολή Προστίμου (άρθρο 54 του Ν 4174/2013):100,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.