



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/4/2019

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

Αριθμός απόφασης: 915

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.:**..., κατά της με αριθ. πρωτ. ... - **6/11/2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κιλκίς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την αριθ. πρωτ. ... - **6/11/2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κιλκίς της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.:**..., 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 τη με αριθ. πρωτ. ... - **6/11/2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κιλκίς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 500,00€, για εκπρόθεσμη ηλεκτρονική υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (εντύπου Ν) (αρ. δηλ. ... – 30/10/2018) φορολογικού έτους 2014. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την ΔΟΥ Κιλκίς με τον Α.Χ.Κ. .../....

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Κιλκίς, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Βάσει της παρ. 1α και β, της παρ. 2α και δ του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 αλλά και της παρ. 10 της ΠΟΛ.1080/2016, το προβλεπόμενο επιβληθέν πρόστιμο ορίζεται στο ύψος των 100€ ανά χρήση.
- Επιπλέον, βάσει της παρ. 3 της ΠΟΛ.1215/2018, τροποποιητικές δηλώσεις που δεν επηρεάζουν το αποτέλεσμα της φορολογικής δήλωσης και σκοπό έχουν τη διόρθωση υποβληθεισών ελλιπών δηλώσεων, εξαιρούνται της καταβολής προστίμου της περίπτωσης α της παρ. 2 του αρθ. 54 Ν.4174/2013.
- Εν προκειμένω, το χρεωστικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης δεν έχει προκύψει από φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου (φορολογία εισοδήματος) αλλά από το τέλος επιτηδεύματος (βλ. εξαίρεση παρ. 10 της ΠΟΛ.1080/2016) ενώ η τροποποίηση που έγινε στη δήλωση δεν επηρεάζει την φορολογητέα ύλη και κατά συνέπεια το τελικό χρεωστικό ποσό αυτής, παρά μόνο το ύψος των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν.4174/2013 ως τροποποιήθηκε και ισχύει: «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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68§§1, 2 του Ν.4172/2013: «1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση. 2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1257/2015: «Οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013, υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι την Πέμπτη 10-12-2015, χωρίς την

επιβολή των κυρώσεων του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 και χωρίς τον υπολογισμό τόκων εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53, του ίδιου νόμου».

Επειδή με τις διατάξεις 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 δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, γ) 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) ..., γ) ... και δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' 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 πλήρη λογιστικά πρότυπα. ...»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1252/20.11.2015, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), αναφέρεται μεταξύ άλλων: «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 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ. Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών). ...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1215/2018, με θέμα «Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1252/2015 εγκυκλίου, αναφορικά με τη μη επιβολή του προστίμου της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 κατά τη διόρθωση πληροφοριακών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (Ε1, Ν, Ε2, Ε3 και λοιπών

συνυποβαλλόμενων εντύπων)»: ... 3. Κατόπιν των ανωτέρω, τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται για τη συμπλήρωση ή μεταβολή αμιγώς πληροφοριακών στοιχείων, δηλαδή στοιχείων που δεν επηρεάζουν το αποτέλεσμα της φορολογικής δήλωσης, σκοπό έχουν τη διόρθωση υποβληθεισών ελλιπών δηλώσεων.

Ενδεικτικά παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων είναι η εισαγωγή ή η διόρθωση του αριθμού παροχής της ΔΕΗ, του ΑΜΚΑ του υπόχρεου ή κάποιου εξαρτώμενου μέλους του, του ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου στις περιπτώσεις που ζητείται από την ηλεκτρονική εφαρμογή, η τροποποίηση του αριθμού του τραπεζικού λογαριασμού (IBAN), η εισαγωγή κενού ή ημιτελούς ακινήτου ή των στοιχείων των συνιδιοκτητών ακινήτων στο Ε2, η μεταβολή κάποιου πληροφοριακού στοιχείου του Πίνακα Β' της πρώτης σελίδας του Ε3, η τροποποίηση στοιχείων του υπόχρεου νομικού προσώπου/οντότητας ή του εκπροσώπου αυτού, κλπ. ...

4. Από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω και δεδομένου ότι στη φορολογία εισοδήματος δεν επιβάλλεται πρόστιμο στην περίπτωση υποβολής ελλιπούς δήλωσης, συνάγεται ότι η διόρθωση πληροφοριακών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπα Ε1 και Ν) ή των συνυποβαλλόμενων με αυτές εντύπων (Ε2, Ε3, κλπ), σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, εμπίπτει στην έννοια της διόρθωσης ελλιπούς δήλωσης και συνεπώς, κατά την υποβολή τέτοιων τροποποιητικών δηλώσεων δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ακόμη κι αν αυτές υποβληθούν εκπρόθεσμα.

5. Ομοίως, πρόστιμο δεν επιβάλλεται και για την υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, με τις οποίες συμπληρώνονται προαιρετικοί κωδικοί, πχ. κωδικοί 781-782 του Πίνακα 6 του έντυπου Ε1, υπό την προϋπόθεση ότι η συμπλήρωση των κωδικών αυτών δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογικού έτους».

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014/11.12.2014 έγγραφο της Δ/σης Άμεσης Φορολογίας με το οποίο δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013): «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, στην υπό κρίση περίπτωση, βάσει της υπ' αριθ.... πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (έντυπο Ν), που υπέβαλε η προσφεύγουσα **εκπρόθεσμα**, την 30/10/2018, δεν προέκυψε φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου (αρχικό χρεωστικό: 2.195,84€ και τελικό χρεωστικό: 2.195,84€).

Επειδή, με την ως άνω τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, η προσφεύγουσα προέβη στις εξής τροποποιήσεις:

Κωδικός	Περιγραφή	Αρχική Δήλωση Με αρ.1102- 20/8/2015	Τροποποιητική Δήλωση Με αρ. 1566 – 30/10/2018
224	Υπόλοιπο ζημιών	3.026.474,00	2.968.342,88
338	Ζημίες	3.026.474,00	2.968.342,88
400	Ζημία μετά τη φορολογική αναμόρφωση	21.729.282,98	21.671.151,86
448	Μεταφορά ζημίας	21.729.282,98	21.671.151,86
455	Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	1.046.770,22	1.104.901,34

Επειδή, από την ως άνω τροποποίηση μεταβλήθηκαν ουσιαστικά, και όχι αμιγώς πληροφοριακά στοιχεία της δήλωσης (μεταβολή ζημιών και μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών), ωστόσο δεν προέκυψε φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου (αρχικό χρεωστικό: 2.195,84€ και τελικό χρεωστικό: 2.195,84€).

Συνεπώς, η εν λόγω παράβαση επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 54§1α και §2α του Ν.4174/2013 ύψους 100,00€ και όχι αυτό της περίπτωσης 1β κα 2β του ίδιου άρθρου.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αρ. πρωτ. ... - **18/12/2018** ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.:**... και την τροποποίηση της με αριθ. πρωτ. ... - **6/11/2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κιλκίς.

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

Η με αριθ. πρωτ. ... - **6/11/2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2014

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Πρόστιμο	500,00€	100,00€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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 με υποχρέωση.