



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 2-9-2019

Αριθμός απόφασης: 2448

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604514

Fax : 2131604567

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **5-4-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αρ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/13 φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **05-04-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού 102,40 €, για το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 19 & 54 παρ.1 του ανωτέρω νόμου.

Σύμφωνα με την από 19-03-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, στις 22-07-2018, τη με αρ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, χωρίς να προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικό ποσό 94,28) ούτε, δε, προέκυψε μεταβολή στο αποτέλεσμα της εκκαθάρισης (αρχικό πιστωτικό ποσό 94,28).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, ισχυριζόμενη ότι δεν υπήρξε καμία ουσιαστική μεταβολή ούτε παράλειψη δήλωσης κάποιων εσόδων από μέρους της που να απαιτούσε την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης παρά μόνο τα αναδρομικά ποσού 20,00€, τα οποία ουδόλως επηρέασαν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 «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, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. 2....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.4.... 5... 6... 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 του άρθρου 72§21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 67 τίθεται σε ισχύ από την 1η 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 το άρθρο 18 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.2. Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα ορίζονται: α) η μορφή των φορολογικών δηλώσεων, β) οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στη φορολογική δήλωση και τα τυχόν συνοδευτικά έγγραφα αυτής, γ) ο τρόπος υποβολής ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 4174/2013 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, 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 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 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ, στ' και ιγ' 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.»

Επειδή με την **Πολ. 1255/11.12.2014** δόθηκαν οι εξής διευκρινήσεις αναφορικά με τις περιπτώσεις εκπρόθεσμων τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων στις οποίες δεν επιβάλλεται πρόστιμο:

2. Σχετικά με τη διαχείριση των εκπρόθεσμων τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων διευκρινίζονται τα εξής:

- Μετά από την ηλεκτρονική υποβολή της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης, όλες οι επόμενες τροποποιητικές δηλώσεις για το συγκεκριμένο έτος, υποβάλλονται υποχρεωτικά μόνο στη Δ.Ο.Υ.
- Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που η αρχική τους έχει υποβληθεί μέσω

διαδικτύου, τα δικαιολογητικά που θα προσκομίζει ο φορολογούμενος θα είναι μόνο αυτά που αφορούν το λόγο που επικαλείται για την τροποποίηση της δήλωσής του και όχι όλα τα δικαιολογητικά που αφορούν το σύνολο της δήλωσης.

- Για τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από συνταξιούχους με αναδρομικά συντάξεων προηγούμενων ετών, αυτές θα παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμο εντός του οικείου οικον. έτους.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1088/17.4.2015** Απόφαση, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αυτές θα παραλαμβάνονται χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τα ηλεκτρονικά αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών φορολογικού έτους 2017, εισέπραξε εντός του έτους 2017 αναδρομικές συντάξιμες αποδοχές ύψους 20,00€ (καθαρό ποσό) και οι οποίες συμπεριελήφθησαν στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών φορολογικού έτους 2017 ως αναδρομικά ποσά κύριας σύνταξης που φορολογούνται στο έτος 2016 στο οποίο ανάγονται και για τα οποία πρέπει να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση στο έτος που αφορούν.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλλε την από **22-7-2018** και με αρ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 δηλώνοντας στους αντίστοιχούς κωδικούς μόνο τις ως άνω εισπραχθείσες συντάξιμες αποδοχές ύψους 20,00€ καθώς και τον αναλογούντα και παρακρατηθέντα φόρο που αντιστοιχεί σε αυτές για την οποία επεβλήθη το υπό κρίση πρόστιμο λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της εν λόγω δήλωσης, από το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της οποίας δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου, ούτε μεταβολή στο αποτέλεσμα αυτής (αρχικό και τελικό πιστωτικό 94,28€)

Επειδή όπως προκύπτει από το σύστημα TAXINET, η προσφεύγουσα υπέβαλλε εν συνεχεία την από **31-12-2018** και με αρ. καταχ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με την οποία συμπλήρωσε στον κωδ. 303 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις» το ποσό ύψους 20,00€ το οποίο αντιστοιχεί στο ως άνω αναφερόμενο ποσό αναδρομικών καθώς και τον αναλογούντα και παρακρατηθέντα φόρο, από το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της οποίας δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου, ούτε μεταβολή στο αποτέλεσμα αυτής (αρχικό και τελικό ποσό μηδενικό 0,00€)

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1252/20-11-2015** «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 5362)»: «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 (παρ. 1 περ. α) ...

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β' και γ')

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β'), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ'), επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, και πεντακόσιων (500) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. β' και γ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 54). Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. που ίσχυσαν μέχρι 31.12.2014 και για τις δραστηριότητές του που εντασσόταν σε διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων. Τα πρόστιμα του άρθρου 54 δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα (άρθρο 54 παρ. 2). **Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής).** Δεδομένου ότι η μη υποβολή δήλωσης διαπιστώνεται μόνον κατόπιν ελέγχου, το πρόστιμο του άρθρου 54, κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται μόνον εφόσον είναι μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο στα άρθρα 58, 58Α (περ. 2) ή 59, κατά περίπτωση, αντί αυτών, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62.»

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε εκ παραδρομής την από **22-7-2018** και με αρ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 καθόσον δεν υπήρχε αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση δεδομένου ότι στην σχετική βεβαίωση αποδοχών φορολογικού έτους 2017 αναγράφεται ως έτος αναφοράς το 2016 και όχι το έτος 2015 για το οποίο υπεβλήθη η κρινόμενη τροποποιητική δήλωση, συνεπώς αυτή θεωρείται ότι υπεβλήθη **εκ παραδρομής** για την οποία δεν επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τα ανωτέρω. Σε κάθε δε περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλλε, ως είχε την υποχρέωση, την 31-12-2018, ήτοι μέχρι το τέλος του οικείου φορολογικού έτους κατά το οποίο εκδόθηκε η σχετική βεβαίωση ετήσιων αποδοχών, τροποποιητική – συμπληρωματική δήλωση φορολογικού έτους 2016 για τα ως άνω αναδρομικά σύνταξης έτους 2016.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **5-4-2019** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την ακύρωση της με αρ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.

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

Φορολογική Περίοδος 01.01.15-31.12.15

Πρόστιμο του της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013: 0,00€

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.