



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/09/2019

Αριθμ. Αποφ.: 1828

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. : 54630
Κώδικας
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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.) (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 1064/2017 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11-04-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **με ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, κατά της υπ' αρ. /13-03-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Κιλκίς, επί της με αριθ. 148788/07-08-2018 εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 18/04/2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Με την υπ' αριθ. /13-3-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αριθ. /07-08-2018 εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, με την οποία δήλωσε στον κωδικό 781 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κλ.π.) του πίνακα 6 του εντύπου Ε1 της ως άνω δήλωσης, ποσό ύψους 1.634,10 €, γεγονός που είχε ως επακόλουθο τη μείωση του χρεωστικού ποσού φόρου κατά το ποσό των 719,00 € (τελικό ποσό 2.130,92 €, έναντι του αρχικού βεβαιωθέντος ύψους 2.849,92 €).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά να ακυρωθεί η με αριθμό /13-03-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, ισχυριζόμενος ότι, στις 13/06/2018 κατέθεσε αίτηση στην εταιρεία ΟΠΑΠ Α.Ε. για χορήγηση βεβαίωσης για τα κέρδη του από τυχερά παίγνια, εντούτοις, μέχρι την 30/7/2018 (καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, κατόπιν σχετικής παράτασης), η εν λόγω βεβαίωση δεν είχε εκδοθεί ακόμη και ως εκ τούτου, υπέβαλε την αρχική του δήλωση δίχως να συμπληρώσει ποσά στον κωδικό 781 του εντύπου Ε1. Στην συνέχεια και αφού εκδόθηκε, στις 03/08/2018, η σχετική βεβαίωση του ΟΠΑΠ, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την με αριθμ. /07-08-2018 τροποποιητική δήλωση, με την οποία δε μετέβαλε κανένα στοιχείο των εντύπων Ε2 και Ε3, παρά μόνο δήλωσε αποκλειστικά και μόνο τα κέρδη από τον ΟΠΑΠ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.*

Εκπρόθεσμη 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, ακολούθως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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 της ΠΟΛ. 1121/25-06-2018, η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, μέχρι την 26 Ιουλίου 2018.

Επειδή, εν συνεχεία, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1138/25-07-2018, παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, μέχρι την 30 Ιουλίου 2018.

Η παράλειψη υποβολής φορολογικής δήλωσης στο χρόνο που προβλέπεται από τις ανωτέρω προαναφερόμενες διατάξεις συνιστά παράβαση και συνεπάγεται την επιβολή προστίμου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 54 του ν. 4174/2013 (διαδικαστικές παραβάσεις).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 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,...».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 2 του ανωτέρου νόμου ορίζεται ότι: «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) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', και δ' της παραγράφου 1, που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα...».

Επειδή, σε ερμηνεία των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 άρθρα 53-62), εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1252/20-11-2015, σύμφωνα με την οποία, στην παράγραφο διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) ορίζεται ότι: «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).

Επειδή, εξάλλου, με βάση τις διατάξεις της περ.ε' της παραγράφου 4 της ΠΟΛ. 1139/13-09-2017, σχετικά με την επιβολή προστίμων του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), διευκρινίζεται ότι, στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, ανεξαρτήτως της κατηγορίας βιβλίων που τηρεί ο φορολογούμενος.

Επειδή, τέλος, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει - κατ'αρχήν - δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 3278/1992, ΣτΕ 2266/1995

& ΣΤΕ 3333/1995) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/1992, ΣΤΕ 457/1994).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων, αρχικά υπέβαλε την με αριθμ. /30-7-2018 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, βάσει της οποίας φορολογήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 4172/2013 (Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας), δεδομένου ότι το τεκμαρτό εισόδημά του ήταν υψηλότερο από το συνολικό πραγματικό εισόδημά του, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 2.849,92 €. Εν συνεχεία και κατόπιν έκδοσης της από 03/08/2018 βεβαίωσης κέρδους του ΟΠΑΠ, υπέβαλε την με αριθμ. /07-08-2018 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, δηλώνοντας στον κωδικό 781 του εντύπου Ε1, καθαρά κέρδη από τον ΟΠΑΠ ύψους 1.634,10 €, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 2.130,92 €, έναντι του αρχικού βεβαιωθέντος ύψους 2.849,92 €.

Υπό το πρίσμα των διατάξεων που εκτέθηκαν ανωτέρω, προκύπτει ότι η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 που υπέβαλε ο προσφεύγων είναι εκπρόθεσμη και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ωστόσο, το σχετικό πρόστιμο της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των εκατό (100,00) ευρώ, δεδομένου ότι με την υποβολή της σχετικής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης δεν προκύπτει επιπλέον φόρος για καταβολή.

Συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. /11-04-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του **με ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ. /13-03-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο του άρθρου 54 ν. 4174/2013 ίσο με Ευρώ 100.00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
α.α.**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.