



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 13-12-2019

Αριθμός απόφασης: 3580

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 3-9-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της με αριθμό δήλωσης και με αριθμό ειδοποίησης από 2-7-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. για το φορολογικό έτος 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό δήλωσης και με αριθμό ειδοποίησης από 2-7-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. για το φορολογικό έτος 2014, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
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 από 3-9-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 τη με αριθμό δήλωσης και με αριθμό ειδοποίησης από 2-7-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. για το φορολογικό έτος 2014

προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό πληρωμής ποσού 3.810,69€ και θεωρήθηκε εκπρόθεσμη κατά 45 μήνες.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να τροποποιηθεί η με αριθμό δήλωσης και με αριθμό ειδοποίησης από 2-7-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε., καθώς προέβη σε εκπρόθεσμη κατάθεση της δήλωσής του για λόγους υγείας και του είχε παρακρατηθεί ο αναλογούν φόρος εισοδήματος.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 43 του ν.4223/2013:

«1. 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, όπως ορίζει το άρθρο 36 «Παραγραφή» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 του ν.4223/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 42 «Επιστροφή φόρου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 47 του ν.4223/2013: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. ... 4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 25 του ν.4223/2013: «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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1130/ 25-6-2015 «Παράταση προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων των άρθρων 3 και 45 του Ν. 4172/2013», με τις τροποποιήσεις των ΠΟΛ.1183/ 20-8-2015,

ΠΟΛ.1184/ 21-8-2015 και ΠΟΛ.1198/ 3-9-2015: «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. 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. Αντιθέτως, θα επιβάλλεται ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής 0,73%, όπως ορίζεται στο άρθρο 53 του ίδιου νόμου και δεν θα ισχύει η έκπτωση 2% σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής. 2. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 που δεν έχουν υποβληθεί μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας παρατείνεται μέχρι την 31η Αυγούστου 2015. Για όσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 υποβληθούν μέχρι και την 4η Σεπτεμβρίου 2015 ισχύουν όσα αναφέρονται στην παράγραφο 1 της παρούσας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1051/ 19-2-2015 «Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων και της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2014»:

«Άρθρο 4

Τρόπος υποβολής των στοιχείων που προβλέπεται να περιλαμβάνονται στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα (Έντυπα Φ-01.042, Φ-01.043)

1. Τα στοιχεία που προβλέπεται να περιλαμβάνονται στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικού έτους 2014, υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (TAXISnet), και ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων του Κ.Φ.Α.Σ. που τηρούνται και από τον τρόπο ενημέρωσής τους (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα), υποβάλλονται ενιαία και υποχρεωτικά με το σύνολο των στοιχείων που προβλέπεται να περιλαμβάνεται στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων και λοιπών παροχών και στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα που καταβλήθηκαν, καθώς και με το φόρο που παρακρατήθηκε επί αυτών, και του ποσού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011(Α'152) που παρακρατήθηκε, προκειμένου για βεβαιώσεις αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

2. Οι Δημόσιες Υπηρεσίες, τα Ν.Π.Δ.Δ. την υπηρεσία των οποίων ασκεί το δημόσιο και γενικά, όποιος παρακρατεί φόρο από μισθωτή εργασία, συντάξεις και φόρο από επιχειρηματική δραστηριότητα, υποβάλλουν υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (TAXISnet), στις αντίστοιχες εφαρμογές, το σύνολο των στοιχείων που προβλέπεται να περιλαμβάνονται στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων και λοιπών παροχών και στις εκδιδόμενες

βεβαιώσεις αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα που καταβλήθηκαν καθώς και το φόρο που παρακρατήθηκε επί αυτών και το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011(Α'152) που παρακρατήθηκε προκειμένου για βεβαιώσεις αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Για την υποβολή αρχείου συντάξεων αρμόδιος φορέας είναι αποκλειστικά και μόνο η Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης (Η.ΔΙ.Κ.Α) για όσα ταμεία ασκεί την εποπτεία.

Για τις αποδοχές που χορηγούνται αναδρομικά, τις αποδοχές κατόπιν δικαστικών αποφάσεων καθώς επίσης και για τις αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα των οποίων οι πληρωμές έχουν διενεργηθεί από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου (ΥΔΕ), αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή αρχείου είναι η Δ/νση Συντονισμού και Ελέγχου Εφαρμογής Δημοσιολογιστικών Διατάξεων.

Για τους φορείς του Δημοσίου επισημαίνεται, ότι τυχόν διορθωτικές ή τροποποιητικές δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο από τον ίδιο εκκαθαριστή, που έχει υποβάλλει τη σχετική αρχική δήλωση.

Περαιτέρω, σε περιπτώσεις μετασχηματισμών επιχειρήσεων(απορροφήσεις, μετατροπές, συγχωνεύσεις, διασπάσεις), την υποχρέωση υποβολής του αρχείου βεβαιώσεων την έχει η προερχόμενη από το μετασχηματισμό επιχείρηση (απορροφώσα κλη).»

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε φορολογική δήλωση εκπρόθεσμα εντός του χρόνου της 5ετούς παραγραφής.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, στην εικόνα των αποδοχών του προσφεύγοντα, όπως αυτή εμφανίζεται στο Taxis και είναι σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που έχουν σταλεί από τους εργοδότες – φορείς, ο προσφεύγων είχε ακαθάριστες τακτικές αποδοχές από το Δήμο Αθηναίων ποσού 29.146,84€ και του παρακρατήθηκε φόρος 2.899,87€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 154,96€.

Επειδή στην υποβληθείσα και εκκαθαρισμένη δήλωση Ε1 δεν ήταν συμπληρωμένοι οι κωδικοί 313 «10.Φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις και αμοιβές μελών ΔΣ (περ.1, 2, 3 και 4)», 315 «11.Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις και αμοιβές μελών ΔΣ (περ.1, 2, 3 και 4)» και 333 «12.Ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν.3986/2011». Σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών του προσφεύγοντα στο Taxis, στους κωδικούς αυτούς θα έπρεπε να είναι συμπληρωμένα τα ποσά: α)στον κωδικό 313 ποσό 2.944,03€, β)στον κωδικό 315 ποσό 2.899,87€ και γ)στον κωδικό 333 ποσό 154,96€.

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 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 (παρ. 1 περ. 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 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).

Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου.

Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.

Αναφορικά με τις πληροφοριακού χαρακτήρα δηλώσεις του μητρώου, επισημαίνεται ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο για τις μεταβολές ατομικών στοιχείων φορολογούμενου, φυσικού προσώπου, που δηλώνονται ηλεκτρονικά ή για μεταβολές που λαμβάνονται ή πρόκειται να λαμβάνονται απευθείας από άλλους φορείς, μέσω ανταλλαγής αρχείων. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1178/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ, δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης «Απόδοσης Α.Φ.Μ./Μεταβολής ατομικών στοιχείων» (έντυπο Μ1), για οποιαδήποτε μεταβολή των στοιχείων αυτής και στις περιπτώσεις που η δήλωση υποβάλλεται με αυτοπρόσωπη παρουσία στη Δ.Ο.Υ. Τυχόν πρόστιμο που επιβλήθηκε ή καταβλήθηκε μέχρι την έναρξη ισχύος της ΠΟΛ 1178/2015 Απόφασης ΓΓΔΕ, δεν επιστρέφεται, δεν διαγράφεται, δεν συμψηφίζεται ούτε αναζητείται κατ' άλλο τρόπο.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την υποβολή μετά την 1.1.2014 εκπρόθεσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος για καταβολή ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις και υποθέσεις έως την 31.12.2013, επιβάλλονται τα

πρόστιμα του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο πρόστιμο των εκατό (100) ευρώ που ορίζεται στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (άρθ. 72 (πρώην 66) παρ. 19).

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, σύμφωνα με τις οδηγίες της Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014/ 11-12-2014 «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)» της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται 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. (Διευκρινίζεται ότι η εν λόγω διάταξη δεν έχει εφαρμογή στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στις οποίες ο Κ.Φ.Δ. θα εφαρμοστεί από 1-1-2015, άρα και η εν λόγω διάταξη).

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.

4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ.1114/ 22-7-2016 «Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ. 1).

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 (παρ. 2).

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 (παρ. 3).

2. Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.:

α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν.2238/1994 προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την παρ. 4 του άρθρου 64 του ν.2238/1994 ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεών του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του

φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣΤΕ 3643/2013, ΣΤΕ 1378/2006, ΣΤΕ 2950/2005, ΣΤΕ 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣΤΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.

γ) Στην περίπτωση που υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες αντιστοιχούν στις προαναφερθείσες πρώην συμπληρωματικές δηλώσεις των οποίων η υποβολή είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν έχουν υποβληθεί πριν ή μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο, η φορολογική αρχή νομίμως αποδέχθηκε την υποβολή τους και επέβαλε τον, δυνάμει αυτών, προκύψαντα κύριο και πρόσθετο φόρο, καθώς επίσης νομίμως υπήγαγε την εταιρεία στις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 1 του ν.4321/2015 και, ως εκ τούτου, δεν υπάρχει νόμιμη δυνατότητα για την εκ νέου επιβολή και είσπραξη των ως άνω επιβαρύνσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1080/ 22-6-2016 «Επιβολή προστίμου σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου αλλά μόνο του τέλους επιτηδεύματος, καθώς και στην περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενων φόρων», με τις τροποποιήσεις της ΠΟΛ.1198/3-9-2015: «1. Με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις) και αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (ΠΟΛ.1252/20.11.2015 εγκύκλιος), ενώ με βάση τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των περ. β', γ' και δ' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, στη μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης, επιβάλλεται πρόστιμο 100, 250 ή 500 ευρώ, ανάλογα με το αν ο φορολογούμενος είναι ή όχι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων και με βάση ποια λογιστικά πρότυπα, δηλαδή απλοποιημένα ή πλήρη.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμό/ 23-5-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, ενώ είχε προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης μέχρι την 4-9-2015.

Κατόπιν των ανωτέρω δέον να πραγματοποιηθεί νέα εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης από τον προσφεύγοντα, με συμπληρωμένους τους κωδικούς 313, 315 και 333 με τα ποσά που

προαναφέρθηκαν, δεδομένου ότι ο φορέας μισθοδοσίας του προσφεύγοντα έχει υποβάλλει αρχείο με τις αποδοχές του προσφεύγοντα, σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών του στο Taxis. Η με αριθμό/ 23-5-2019 δήλωση που έχει υποβάλλει ο προσφεύγων είναι εκπρόθεσμη, καθώς υποβλήθηκε 3 χρόνια και 8 μήνες πέραν της προθεσμίας για την υποβολή της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό/ 3-9-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- Την αποδοχή αυτής ως προς τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της υποβληθείσας με αριθμό/ 23-5-2019 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 με συμπληρωμένους τους κωδικούς 313, 315 και 333 ως εξής: α)στον κωδικό 313 ποσό 2.944,03€, β)στον κωδικό 315 ποσό 2.899,87€ και γ)στον κωδικό 333 ποσό 154,96€.
- Την απόρριψη αυτής ως προς τον ισχυρισμό περί ανωτέρας βίας (θεμάτων υγείας) για τη μη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.