



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13-02-2019

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

Αριθμός απόφασης: 403

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
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 30/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό/10-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Ν 4174/2013) του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.
4. Την με αριθμό/10-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Ν 4174/2013) του προϊσταμένου της ΔΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-10-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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/10-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Ν 4174/2013) επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 250,00€ πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1^β και 2^γ του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης/29-06-2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, στην οποία δηλώνει ζημία του ίδιου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Στις 04-07-2017 υπέβαλε εμπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος χωρίς να μεταβάλλει κάποιον κωδικό ή κάποιο από τα ποσά, σε σχέση με την αρχική δήλωση φορολογία εισοδήματος. Στη συνέχεια, υπέβαλε εκπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης/10-10-2017 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με την οποία συμπλήρωσε τους κωδικούς 475 «Ακαθάριστα έσοδα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας» και 461 «Καθαρό εισ. από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας» με το ποσό των 145,00€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση της με αριθμό/10-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Ν 4174/2013) ισχυριζόμενος ότι η επίδικη τροποποιητική δήλωση υπεβλήθη με σκοπό να εμφανίσει εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα ώστε να λάβει τη σχετική βεβαίωση το ΚΕΠΥΕΛ και να πάρει τις πινακίδες του αγροτικού αυτοκινήτου του, τις οποίες είχε καταθέσει στο γραφείο συγκοινωνιών

Επειδή, με το άρθρο 19 του Ν 4174/2013, ως ίσχυε έως 16-01-2018 πριν την τροποποίηση της παραγράφου 3 με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ.2 του Ν 4512/2018 (ΦΕΚ 5^Α/17-01-2018) οριζόταν 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 ορίζεται “3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου 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 1094/2017 παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 φυσικών προσώπων του αρ.3 του Ν 4172/2013 μέχρι την 17 Ιουλίου 2017.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1106/2017 παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 φυσικών προσώπων του αρ.3 του Ν 4172/2013 μέχρι την 21^η Ιουλίου 2017.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ.β , §2 περ.γ 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)....., β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α)...., β)....., 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 και

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

“ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 - 62. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54).

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 ΚΦΑΣ 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.

.....

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1215/29-11-2018 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)» διευκρινίζεται ότι

“3. 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.....

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.....”

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 ίδιου 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, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως, κατά την 29-06-2017, τη με αριθμό καταχώρησης αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2016, το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της οποίας ήταν χρεωστικό ύψους 627,81€. Την 04-07-2017, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, τη με αριθμό καταχώρησης 1^η τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2016, το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της οποίας ήταν το ίδιο (χρεωστικό ύψους 627,81€). Ακολούθως, την 10-10-2017 υπέβαλε εκπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με την οποία αύξησε τη φορολογητέα ύλη που είχε δηλώσει με την αρχική και την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Από την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης αυξήθηκε το χρεωστικό υπόλοιπο σε 691,61€

Επειδή, εκ της εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης 10-10-2017 2^{ης} τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2016 του προσφεύγοντος στοιχειοθετείται διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση β του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), περί εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης από την οποία προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, που να επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 2 περίπτωση γ του ίδιου νόμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/30-10-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αριθμ. /10-10-2018 Πράξη Επιβολή Προστίμου (άρθρο 54 του Ν 4174/2013):250,00€

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

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.