Λόγω της δικαιολογημένης σύγχυσης που υπάρχει γύρω από το θέμα των προστίμων και των προσαυξήσεων των εκπρόθεσμων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014, προσπαθήσαμε να κωδικοποιήσουμε τις ισχύουσες διατάξεις, προκειμένου να ενημερωθούν όλοι οι συνάδελφοι. Μέσα από την ανάλυσή μας θέλαμε να λυθούν όλες οι απορίες που έχουν δημιουργηθεί στην πλειονότητα των συναδέλφων οι οποίοι πραγματικά βρίσκονται σε απόγνωση. Να τονίσουμε βέβαια ότι, στην ανάλυση που ακολουθεί παραθέτουμε αφενός μεν, τις διατάξεις που ισχύουν, αφετέρου δε, τις ίδιες διατάξεις όπως όμως θα διαμορφωθούν μετά την τροπολογία που θα κατατεθεί στη βουλή των Ελλήνων. Αναφορικά με τις αλλαγές που θα επέλθουν με την τροπολογία, στηριχθήκαμε σε όσα έχουν γίνει γνωστά βάσει έγκυρων πληροφοριών του κόμβου.

Συνιστούμε στους συναδέλφους να μελετήσουν την παρούσα ανάλυση ενδελεχώς και να κάνουν τις τυχόν παρατηρήσεις επί των απόψεών μας.

**Ι. Πρόστιμα εκπρόθεσμων αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013 )**

**-> Ισχύον καθεστώς**

|  |
| --- |
| **Αρχική εκπρόθεσμη δήλωση** |
| Εισοδήματα που φορολογούνται με την κλίμακα των μισθωτών - συνταξιούχων |
|  |  |  |  |
| **Αποτέλεσμα εκκαθάρισης** | **Προσαύξηση φόρου 1%\*** | **Πρόστιμο εκπροθέσμου\*\*** | **Αναγνώριση κωδικού 049** |
| Χρεωστικό | Ναι | Όχι  | Όχι |
| Πιστωτικό | Όχι | Ναι (≤100,00) | Όχι |
| Μηδενικό | Όχι | Ναι (≤100,00)  | Όχι |

\* πρόσθετος φόρος ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, με αφετηρία υπολογισμού την 15η Ιουλίου 2014.
\*\* πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 εδάφιο 1 του ν. 2523/1997, με τον περιορισμό το καταβλητέο σε κάθε μία περίπτωση ποσό, να μην ξεπερνά τα εκατό (100) ευρώ.

|  |
| --- |
| **Αρχική εκπρόθεσμη δήλωση** |
| Εισοδήματα που φορολογούνται με την κλίμακα μη μισθωτών |
|  |  |  |  |
| **Αποτέλεσμα εκκαθάρισης** | **Προσαύξηση φόρου 1%\*** | **Πρόστιμο εκπροθέσμου\*\*** |  |
| Χρεωστικό | Ναι | Όχι |  |
| Πιστωτικό | Όχι | Ναι |  |
| Μηδενικό | Όχι | Ναι |  |

\* πρόσθετος φόρος ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, με αφετηρία υπολογισμού την 15η Ιουλίου 2014.
\*\* πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 εδάφιο 1 του ν. 2523/1997, με τον περιορισμό το καταβλητέο σε κάθε μία περίπτωση ποσό, να μην ξεπερνά τα εκατό (100) ευρώ.

Οι ανωτέρω επιβαρύνσεις ισχύουν σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παραγράφου 18 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. στην οποία αναφέρεται ότι «[...]για την υποβολή μετά την 1.1.2014, εκπρόθεσμων χρεωστικών δηλώσεων που αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις έως **31.12.2013,**επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν.2523/1997, όπως ισχύουν κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας [...]».

**-> Καθεστώς μετά την τροπολογία**

Σύμφωνα με όσα έχουν γίνει γνωστά μέχρι σήμερα και με την επιφύλαξη της τελικής τροπολογίας που θα κατατεθεί στην βουλή την Δευτέρα και θα αφορά την ρύθμιση του προβλήματος της ένταξης του κωδικού 049 στις εκπρόθεσμες δηλώσεις του οικ. έτους 2014, ο ανωτέρω πίνακας θα ισχύσει ως εξής :

|  |
| --- |
| **Αρχική εκπρόθεσμη δήλωση** |
| Εισοδήματα που φορολογούνται με την κλίμακα των μισθωτών - συνταξιούχων |
|  |  |  |  |
| **Αποτέλεσμα εκκαθάρισης** | **Προσαύξηση φόρου 1%\*** | **Πρόστιμο εκπροθέσμου\*\*** | **Αναγνώριση κωδικού 049** |
| Χρεωστικό | Ναι | Όχι  | Ναι |
| Πιστωτικό | Όχι | Ναι (λιγότερο από 100,00 ευρώ) | Ναι |
| Μηδενικό | Όχι | Ναι (λιγότερο από 100,00 ευρώ)  | Ναι |

\* πρόσθετος φόρος ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, με αφετηρία υπολογισμού την 15η Ιουλίου 2014.
\*\* πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 εδάφιο 1 του ν. 2523/1997, με τον περιορισμό το καταβλητέο σε κάθε μία περίπτωση ποσό, να μην ξεπερνά τα εκατό (100) ευρώ. Οι πληροφορίες μας αναφέρουν πως το πρόστιμο αυτό καθοριστεί μάλλον στα 50,00 ευρώ.

**ΙΙ. Πρόστιμα εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013 ) και προηγούμενων**

Με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, παραθέτουμε έναν ενδεικτικό πίνακα με τα σχετικά πρόστιμα.

|  |
| --- |
| **Τροποποιητική εκπρόθεσμη δήλωση** |
| Εισοδήματα που φορολογούνται και με τις δύο κλίμακες  |
|  |  |  |  |
| **Αποτέλεσμα εκκαθάρισης αρχικής δήλωσης** | **Αποτέλεσμα εκκαθάρισης τροποποιητικής δήλωσης** | **Προσαύξηση φόρου 1%\*** | **Πρόστιμο (έως 100 ευρώ) άρθρου 4 ν. 2523/1997 υπό προϋποθέσεις \*\*\*\*** |
| Μηδενικό | Χρεωστικό | Ναι | Όχι |
| Μηδενικό  | Πιστωτικό | Όχι | Κατά περίπτωση  |
| Μηδενικό | Μηδενικό | Όχι |
| Πιστωτικό | Χρεωστικό | Ναι | Όχι |
| Πιστωτικό | Πιστωτικό | Όχι\*\*\* | Κατά περίπτωση.  |
| Πιστωτικό | Μηδενικό | Όχι |
| Χρεωστικό | Χρεωστικό | Ναι | Όχι |
| Χρεωστικό | Πιστωτικό | Όχι | Κατά περίπτωση.  |
| Χρεωστικό | Μηδενικό | Όχι |

\* πρόσθετος φόρος ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, με αφετηρία υπολογισμού την 15η Ιουλίου 2014.
\*\* πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 εδάφιο 1 του ν. 2523/1997, με τον περιορισμό το καταβλητέο σε κάθε μία περίπτωση ποσό, να μην ξεπερνά τα εκατό (100) ευρώ.
\*\*\* Εφόσον το πιστωτικό μειώνεται με την τροποποιητική τότε θα υπολογίζεται προσαύξηση 1% για το μειούμενο ποσό

\*\*\*\* Πρόστιμο (έως 100 ευρώ) του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 για τις τροποποιητικές δηλώσεις:

Στις τροποποιητικές δηλώσεις του οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) επιβάλλεται και το πρόστιμο του άρθρου 4 του νόμου 2523/1997 κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ.1174/24.7.2014, 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. Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., 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.

Συνεπώς, **οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών (οικ. ετών 2014, 2013 και προηγούμενα)**, μπορούν να υποβληθούν μέσα στη προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013). Για τις δηλώσεις αυτές θα επιβάλλονται οι ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται από τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) και συγκεκριμένα από την παράγραφο 19 του άρθρου 66 η οποία αναφέρει σχετικά :

«***19. Για την υποβολή, μετά την 1.1.2014, εκπροθέσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν περιόδους έως την 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 παρ. 1 εδάφιο 1 του ν.2523/1997 με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο στο άρθρο 54 παρ. 2 περίπτωση α' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας." (σ.σ. δηλ. 100 ευρώ)***».

Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ.1317/2.12.1997, το πρόστιμο του άρθρου 4 του νόμου 2523/1997, το οποίο όπως προαναφέραμε περιορίζεται -βάσει των διατάξεων των Κ.Φ.Δ.- στα 100 ευρώ, επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. **Δηλαδή, στις περιπτώσεις που το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης μετά την υποβολή είναι πιστωτικό ή μηδενικό.** Επιπλέον, το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται μόνο στις **περιπτώσεις που ο φορολογούμενος παραβαίνει κάποια φορολογική υποχρέωσή** του και όχι σε κάθε περίπτωση που υποβάλλει κάποια συμπληρωματική ή τροποποιητική δήλωση. Επίσης, εφόσον ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για να δηλώσει κάποιο στοιχείο το οποίο παρέλειψε να δηλώσει, αλλά με αυτή την παράλειψή του δεν παραβίασε κάποια φορολογική διάταξη, δεν επιβάλλεται πρόστιμο, στην περίπτωση βέβαια που δεν προκύπτει διαφορά φόρου (βλ. σχετ. έγγρ. υπ. Οικ. 1090129/Α0012/8.10.2003).

Επιπροσθέτως, να σημειώσουμε ότι, οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις που συμπληρώνουν ποσά τα οποία ορίζονταν ρητά στην παρ.2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η προστιθέμενη διαφορά δαπάνης, υποβάλλονται χωρίς την επιβολή κυρώσεων, μέσα στη προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) και εφόσον με την παράλειψη δήλωσης αυτών των ποσών στην αρχική δήλωση δεν παραβιάστηκε φορολογική διάταξη διότι εκείνο το έτος δεν υπήρχε υποχρέωση συμπλήρωσής τους στο έντυπο της φορολογικής δήλωσης. Στην περίπτωση όμως που το κρίσιμο έτος έχει παραγραφεί το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, τότε μόνο γι’ αυτά τα ποσά, και εφόσον αποδεδειγμένα δεν έχουν αναλωθεί, μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση στο επόμενο μη παραγραφόμενο έτος και εφεξής.

Ενδεικτικά, σημειώνουμε ορισμένες περιπτώσεις υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, κατά τις οποίες δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997:
- Ανάκληση ποσού φορολογητέας ύλης (βλ. σχετ. έγγρ. υπ. Οικ. 1032577/722/Α0012/18.4.2003)
- Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, για τέκνο που βαρύνει τον υπόχρεο αλλά αυτός δεν το είχε αναγράψει στην αρχική του δήλωση,
- Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, με εισόδημα που προέρχεται από διάθεση περιουσιακού στοιχείου για κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης,
- Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, με έξοδα ιατρικής περίθαλψης,
- Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, για διόρθωση αριθμού παροχής ρεύματος.

www.taxheaven.gr