



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 22-10-2018

Αριθ. απόφ.: 4472

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 ισχύει.

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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθ. πρωτ. /25-05-2018 ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό /27-04-2018 πράξης επιβολής προστίμου και της ταυτόριθμης έκθεσης προσωρινού ελέγχου για εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό /27-04-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ, για το φορολογικό έτος 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 01-06-2018 απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ.πρωτ. /25-05-2018 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 /27-04-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΝΙΚΑΙΑΣ, η οποία επιδόθηκε στις 10-05-2018 με αριθ.πρωτ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 100,00€, δεδομένου ότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (φυσικών προσώπων) φορολογικού έτους 2014. Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει του πορίσματος της οικείας έκθεσης ελέγχου σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα μέσω internet στο taxis τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με αριθ. καταχώρησης και ημερομηνία υποβολής 06-11-2015.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η με αριθμό /27-04-2018 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- α) Η με αριθ. /2018 πράξη επιβολής προστίμου και η ταυτάριθμη έκθεση ελέγχου δεν φέρουν ακριβή ημερομηνία και συνεπώς στερούνται τυπικής νομιμοποίησης ως δημόσια έγγραφα.
- β) Η εκ παραδρομής εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση δεν επέφερε μεταβολή στο φορολογητέο εισόδημα, καθώς αφορούσε αποκλειστικά στη διόρθωση τριών (3) ισάριθμων κωδικών ακινήτων, στο έντυπο Ε2 στη στήλη 17 (προστέθηκαν 3 νέοι κωδικοί: 10, 39, 40) της συζύγου του
- γ) Δεν τυγχάνει απόλυτης εφαρμογής η ΠΟΛ.1198/03-09-2015 που αναφέρεται στα προσβαλλόμενα έγγραφα, καθότι οι αλλαγές έγιναν αποκλειστικά στο έντυπο Ε2 της συζύγου του.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής

Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού».

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα συνάγεται ότι όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτως προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 του Ν.4174/2013 όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 43 παρ. του Ν.4223/2013 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. 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 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 397 του Ν.4512/2018 «περί τροποποιήσεων των άρθρων 18 & 19 του Κ.Φ.Δ.» ορίζεται ότι η παρ.1 του άρθρου 18 του Ν.4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 7 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

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 βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 01-01-2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 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 υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1088/17-04-2015 (ΦΕΚ Β'763/30-04-2015)

περί «Ορισμού τύπου και περιεχομένου της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνυποβαλλόμενων εντύπων», αναφέρεται ότι: 1. Για το φορολογικό έτος 2014, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) (παράρτημα Α), καθώς και των συνυποβαλλόμενων εντύπων: α) της αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας (Φ-01.002)-(Ε2) (παράρτημα Β).

Επειδή κατά το αληθές νόημά της, η έννοια της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος καταλαμβάνει την τροποποίηση στοιχείων που άπτονται άμεσα της φορολογητέας ύλης. Τούτο διευκρινίζεται και από τη με αριθ. πρωτοκόλλου [Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014](#) Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία: 3. 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 τον φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου.

Επειδή στην ως άνω ερμηνεία του περιεχομένου της τροποποιητικής δήλωσης συνηγορεί και η με αριθ. 14/2016 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την ΠΟΛ.1114/2016 «Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)» και στην οποία

υπογραμμίζεται ότι στην έννοια της προβλεπόμενης κατ' άρθρο 19 του Ν.4174/2013 τροποποιητικής δήλωσης στεγάζεται πλέον τόσο η υπό την ισχύ της παραγράφου 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 παραγράφου 4 του άρθρου 61 του ίδιου νόμου ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεων του που προέκυπταν από την αρχική του δήλωση. Αμφότερες δε οι κατηγορίες αυτές δηλώσεων (συμπληρωματική και ανακλητική) συνδέονταν, υπό το καθεστώς του Ν.2238/1994, με την επαύξηση ή μείωση της φορολογητέας ύλης και όχι με την τροποποίηση λοιπών πληροφοριακών στοιχείων της δήλωσης, με την οποία, δεν παραβιάζεται καμία φορολογική διάταξη.

Μετά τα ανωτέρω διαπιστώθηκαν τα εξής:

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλλε εκπρόθεσμα στις 06-11-2015, την με αριθ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, για την οποία καταληκτική ημερομηνία υποβολής ήταν η 30-08-2015 σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1130/2015, και περαιτέρω η 04-09-2015 σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1198/2015.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η με αριθ. /06-11-2015 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, υποβλήθηκε λόγω διόρθωσης τριών (3) ισάριθμων κωδικών ακινήτων, στο συνυποβαλλόμενο έντυπο Ε2 στη στήλη 17 (κωδικός: 39) της συζύγου του, τα οποία δηλώνονταν ήδη ως ΚΕΝΑ στις στήλες 6 & 7 στα στοιχεία ενοικιαστή.

Διευκρινίζεται ότι στη στήλη 17 συμπληρώνεται το είδος μίσθωσης και η χρήση του ακινήτου με την εμφάνιση πίνακα με 40 περιπτώσεις (εκμίσθωσης, δωρεάν παραχώρησης, υπεκμίσθωσης, ιδιοχρησιμοποίησης, εκχώρησης στο δημόσιο και όταν το ακίνητο είναι ΚΕΝΟ). Για το ΚΕΝΟ ακίνητο επιλέγεται η περίπτωση 39.

Επειδή στο συνυποβαλλόμενο έντυπο Ε2 της με αριθ. /10-06-2015 εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, οι τρεις (3) ισάριθμοι κωδικοί ακινήτων, δηλώνονταν επίσης ως ΚΕΝΑ στις στήλες 6 & 7 στα στοιχεία ενοικιαστή.

Επειδή η με αριθ. /06-11-2015 εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, υπεβλήθη λόγω τροποποίησης πληροφοριακών στοιχείων του συνυποβαλλόμενου εντύπου Ε2, χωρίς μεταβολή της δηλούμενης φορολογητέας ύλης, συνεπώς δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ακυρότητας της πράξης επιβολής προστίμου και της ταυτάριθμης έκθεσης ελέγχου λόγω μη αναγραφής ακριβούς ημερομηνίας επ' αυτών, παραπέμπουμε στην πράξη επιβολής προστίμου και στο διαβιβαστικό της κοινοποίησης στο σημείο που αναφέρεται: «στην από 27-04-2018 έκθεση προσωρινού ελέγχου επί εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης Φ.Ε. φορολογικού έτους 2014».

Επειδή σύμφωνα με την από 01-06-2018 έκθεση απόψεων του αρμοδίου για έλεγχο προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, υπήρξε τηλεφωνική επικοινωνία με το τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ, για επιβεβαίωση της ημερομηνίας της με αριθ.πρωτ κοινοποίησης στον προσφεύγοντα, που είναι η 02-05-2018.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν δύναται βάσει των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας, να επιβληθεί αυτοτελής πρόστιμο, καθώς δεν στοιχειοθετείται η διαδικαστική παράβαση των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. /25-05-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την **ακύρωση** της με αριθ. /27-04-2018 πράξης επιβολής προστίμου και της ταυτάριθμης έκθεσης προσωρινού ελέγχου για εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ.

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

Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014: 0€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο υπάλληλος του αυτ.τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ