



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 9/3/2017

Αριθμός απόφασης: 664

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

- η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
4. Την από 9/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αρ.Πράξης Επιβολής Προστίμου και αριθμό Χρηματικού καταλόγου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 9/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα τη με αριθμό καταχώρησης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, από την οποία δεν προέκυψε επιπλέον φόρος. Κατόπιν τούτου, και μετά τη διενέργεια ελέγχου στο ηλεκτρονικό αρχείο που περιλαμβάνει τις καταστάσεις με τις εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε σε βάρος του προσφεύγοντος τη

με αρ.Πράξη Επιβολής Προστίμου και αριθμό Χρηματικού καταλόγου, ύψους 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 54 παρ. 1 περ. α' και 2 περ. α' ν. 4174/2013.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων με την με αρ. κατ. εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 τροποποίησε στο έντυπο Ε2 «Αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων» τον αριθμό παροχής ρεύματος του ακινήτου που βρίσκεται στην οδό και το οποίο δηλώθηκε ως ΚΕΝΟ, διότι κατά την αρχική υποβολή της δήλωσης είχε αναγραφεί ο αριθμός παροχής 999999999 αντί του ορθού Κατόπιν ελέγχου του τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2014 με αρ. δήλωσης και του επιβλήθηκε το ανωτέρω πρόστιμο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενος ότι πρόκειται για τυπικό λάθος το οποίο δεν επηρεάζει τη φορολογητέα ύλη.

Επειδή με τη διάταξη του άρθρ. 18 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 φορολογικού 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». Σύμφωνα δε με το άρθρ. 19 παρ. 2 ν. 4174/2013, «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 με την ΠΟΛ 1184/21/08/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ παρατάθηκε μέχρι την 30^η Αυγούστου 2015 η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 ν. 4172/2013. Με το από 28/8/2015 Δελτίο Τύπου ΓΓΔΕ, εξάλλου, διευκρινίστηκε ότι για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2014 που επρόκειτο να υποβληθούν από 1/9/2015 έως 4/9/2015, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρ. 54 ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρ. 54 παρ. 1 ν. 4174/2013, «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...». Όπως ορίζεται δε με την παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, «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 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' 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».

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. πρωτ. 1164337ΕΞ2014 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 υπ' αριθ. 14/2016 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γεν. Γρ. Δημ. Εσόδων με την ΠΟΛ 1114/2016 Εγκύκλιο και στην οποία υπογραμμίζεται ότι στην έννοια της προβλεπόμενης κατ' άρθρ. 19 ν. 4174/2013 τροποποιητικής δήλωσης στεγάζεται πλέον τόσο η υπό την ισχύ της παρ. 1 του άρθρ. 62 ν. 2238/1994 συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και η κατά την παρ. 4 του άρθρ. 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 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, μάλιστα, δεν παραβιάζεται καμία φορολογική διάταξη.

Επειδή, άλλωστε, όπως ρητώς αναφέρεται στην παρ. 4 της ΠΟΛ 1181/23-7-2014 «σχετικά με την ηλεκτρονική υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων οικονομικού έτους 2014»: «Υπενθυμίζουμε ότι με την ερμηνευτική εγκύκλιο του ν. 2523/1997, ΠΟΛ 1317/2-12-1997, είχε διευκρινιστεί ότι, εφόσον ο φορολογούμενος υποβάλλει εκπρόθεσμη τροποποιητική

δήλωση φορολογίας εισοδήματος για να δηλώσει κάποιο στοιχείο με την παράλειψη του οποίου δεν παρέβη κάποια φορολογική διάταξη, δεν επιβάλλεται πρόστιμο». Στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων τροποποίησε το έντυπο Ε2 ως προς τον αριθμό παροχής ρεύματος του ακινήτου 90 τ.μ. που βρίσκεται στην οδό και το οποίο δηλώθηκε ως κενό. Επομένως, δεν υφίσταται παράβαση φορολογικής διάταξης, καθώς πρόκειται για στοιχείο πληροφοριακού χαρακτήρα το οποίο προσδιορίζει περαιτέρω το εν λόγω ακίνητο, στοιχείο που θα μπορούσε να μην είχε δηλωθεί με τροποποιητική δήλωση, καθώς δύναται, σε περίπτωση ελέγχου της φορολογικής αρχής, να ταυτοποιηθεί το εν λόγω ακίνητο και από προγενέστερες υποβληθείσες δηλώσεις (Ε9, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος προγενέστερων ετών κλπ.).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν πρόκειται ούτε για την κατ' άρθρ. 54 παρ. 1 περ. α' ν. 4174/2013 εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την παραπάνω έννοια, ήτοι με την έννοια της επαύξησης ή μείωσης της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος, αφ' ης στιγμής το μοναδικό στοιχείο στο οποίο επήλθε μεταβολή με την από 30/12/2015 και με αριθ. καταχώρησης τροποποιητική του δήλωση ήταν η μεταβολή του αριθμού παροχής ρεύματος του ακινήτου, αλλά ούτε και για την κατ' άρθρ. 54 παρ. 1 περ. β ν. 4174/2013 εκπρόθεσμη δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα (όπως είναι λ.χ. οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών, η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κλπ.).

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, δεν είναι δυνατόν, υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας, η κατά πλάνη υποβολή μη προβλεπόμενης ηλεκτρονικής τροποποιητικής δήλωσης για το αμιγώς πληροφοριακό στοιχείο του αριθμού παροχής ρεύματος ακινήτου να επισύρει επιβολή προστίμου, καθώς δεν στοιχειοθετείται η διαδικαστική παράβαση του άρθρ. 54 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013, ήτοι δεν υφίσταται τροποποίηση για την οποία απαιτείται κατά νόμο τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση της από με αρ.Πράξης Επιβολής Προστίμου και αριθμό Χρηματικού καταλόγου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ