



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 5/6/2019

Αριθμός απόφασης: 1488

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες :

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 (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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 5/2/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αρ. /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 5/2/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Με την με αρ./2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, για το φορολογικό έτος 2017, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. β' του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. γ' του ν.4174/2013. Η παράβαση αφορά στην εκπρόθεσμη υποβολή της με αρ./2019 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου, ισχυριζόμενος ότι η κατάθεση της εκπρόθεσμης 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης οφείλεται στο γεγονός ότι εκ παραδρομής δεν δηλώθηκε ποσό αποσβέσεων στο πεδίο (487) του εντύπου Ε3, επειδή τα ποσά των αποσβέσεων είχαν καταχωρηθεί ως δαπάνες – γενικά έξοδα, λόγω του ότι ήταν κάτω των 1.500,00 €. Έτσι, με την εν λόγω 2^η τροποποιητική δήλωση, μετέφερε το αντίστοιχο ποσό από τις δαπάνες γενικά έξοδα στις αποσβέσεις και ότι δεν αλλάζει το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (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. 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. α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης...»

Επειδή στο άρθρο 54 παρ. 1 περ. β' και 2 περ. γ' του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, ο οποίος είναι

υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλλε ηλεκτρονικά την με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία 15/1/2019 2^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 εκπρόθεσμα, καθώς η προθεσμία υποβολής της, κατόπιν παρατάσεως, ήταν η 30/7/2018 (ΠΟΛ 1138/2018).

Συγκεκριμένα, μετέφερε στον κωδικό 487 (Αποσβέσεις) του εντύπου Ε3 το ποσό των 1.427,96 €, το οποίο είχε δηλωθεί με την υποβολή της αρχικής δήλωσης Ε3 στον κωδικό 485 (Διάφορα λειτουργικά έξοδα). Για την ενέργεια αυτή επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα το προσβαλλόμενο πρόστιμο. Από την εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης δεν προέκυψε επιπλέον φόρος.

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1215/2018 και συγκεκριμένα στην παρ.3, όπου αναφέρονται ενδεικτικά παραδείγματα περιπτώσεων στις οποίες δεν επιβάλλεται το πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αναγράφεται ότι:

«3. Κατόπιν των ανωτέρω, 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.

Ενδεικτικά παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων είναι η εισαγωγή ή η διόρθωση του αριθμού παροχής της ΔΕΗ, του ΑΜΚΑ του υπόχρεου ή κάποιου εξαρτώμενου μέλους του, του ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου στις περιπτώσεις που ζητείται από την ηλεκτρονική εφαρμογή, η τροποποίηση του αριθμού του τραπεζικού λογαριασμού (IBAN), η εισαγωγή κενού ή ημιτελούς ακινήτου ή των στοιχείων των συνιδιοκτητών ακινήτων στο Ε2, η μεταβολή κάποιου πληροφοριακού στοιχείου του

Πίνακα Β΄ της πρώτης σελίδας του Ε3, η τροποποίηση στοιχείων του υπόχρεου νομικού προσώπου/οντότητας ή του εκπροσώπου αυτού, κλπ. ...

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 έστω κι αν η εν λόγω διόρθωση της υπό κρίση τροποποιητικής δήλωσης δεν εμπίπτει στην έννοια της διόρθωσης ελλιπούς δήλωσης, η τροποποίηση που συντελέστηκε στο έντυπο Ε3 αφορούσε σε ανακατανομή κονδυλίων εξόδων και μόνο, τα οποία είχαν ήδη δηλωθεί στο σύνολό τους με την υποβολή της αρχικής δήλωσης στο έντυπο Ε3. Ως εκ τούτου, υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος θα πρέπει να γίνουν αποδεκτοί και το προσβαλλόμενο πρόστιμο να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 5/2/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την ακύρωση της με αριθμό/2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς.

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ