



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16-12-2019

Αριθμ. Αποφ.: 2560

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.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), όπως ισχύει.

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

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 ΠΟΛ 1076/23-4-2018 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1456/26-4-2018).
5. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθμ. (αρ. πρωτ.) πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τη με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 του ν. 4174/2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Ο προσφεύγων κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης φορολογικού έτους 2017, παρέλειψε να προσθέσει το τέκνο του ως προστατευόμενο μέλος και εξ' αυτού του λόγου, προέβη στην εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με αρ. Ως εκ τούτου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 του ν. 4174/2013 ύψους 100,00€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, διότι η αλλαγή που έκανε δεν επηρέασε τη φορολογητέα ύλη ούτε κάποιο άλλο ουσιαστικό στοιχείο της δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 19§1&2 του ν. 4174/2013 : «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 με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ. 1174/2014 της ΓΓΔΕ).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 67§3 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι : 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 υποβάλλουν 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1121/2018 : «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των φυσικών προσώπων του [άρθρου 3](#) του ν. [4172/2013](#), παρατείνεται μέχρι την 26η Ιουλίου 2018.»

Επειδή, στη συνέχεια σύμφωνα με την ΠΟΛ 1138/2018 : «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των φυσικών προσώπων του [άρθρου 3](#) του ν. [4172/2013](#), η οποία παρατάθηκε με την [ΠΟΛ.1121/2018](#) απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 26.7.2018, παρατείνεται μέχρι την 30η Ιουλίου 2018.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 54§1 περ. α, β και 54§2 2 περ α, β του ν. 4174/2013: «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, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,....

.... 2. 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' στ' και ιγ' 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 στην υπ' αριθ. 14/2016 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γεν. Γρ. Δημ. Εσόδων με την ΠΟΛ 1114/2016 Εγκύκλιο, 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 υποχρεώσεων του που προέκυπταν από την αρχική του δήλωση. Αμφότερες δε οι κατηγορίες αυτές 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, 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».

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 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, μάλιστα, δεν παραβιάζεται καμία φορολογική διάταξη.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, αποτέλεσμα της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, με την προσθήκη του τέκνου, ήταν να επέλθει μεταβολή στη φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα, αφού το χρεωστικό ποσό της αρχικής εκκαθάρισης μεταβλήθηκε από 228,80€ που ήταν σε 178,80€ κατά την εκκαθάριση της αριθμ. τροποποιητικής δήλωσης, λόγω της αύξησης των «μειώσεων από τον φόρο» από 1.900,00€ σε 1.950,00€.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, με την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης για την προσθήκη τέκνων, όπου επηρεάζεται μεν η φορολογική υποχρέωση, όχι όμως η δηλούμενη φορολογητέα ύλη, υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης δε δύναται να στοιχειοθετείται η διαδικαστική παράβαση του άρθρ. 54 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του , ΑΦΜ και την ακύρωση της αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:
Πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2017 με α/α: 0,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.