



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03-03-2020

Αριθμ. Αποφ.: 411

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία 06-11-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατά των με αριθμ. &/2019 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2019.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής. .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **06-11-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, 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:

Με την υπ' αρ./**11-10-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά την υπ' αριθμ./**15-03-2019** 1^η τροποποιητική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτου ιδιοκτησίας της (διαμερίσματος), που βρίσκεται στην, επί της οδού, με την οποία τροποποίησε την αρχική υπ' αριθμ./**26-08-2018** δήλωση ως προς την περίοδο ισχύος της μίσθωσης, ήτοι από 01/09/2018 έως 01/09/2019 σε 01/09/2018 έως 30/04/2019.

Με την υπ' αρ./**11-10-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά την υπ' αριθμ./**15-03-2019** 2^η τροποποιητική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτου ιδιοκτησίας της (διαμερίσματος), που βρίσκεται στην, επί της οδού, με την οποία τροποποίησε την 1^η τροποποιητική υπ' αριθμ./**15-03-2019** δήλωση ως προς την περίοδο ισχύος της μίσθωσης, ήτοι από 01/09/2018 έως 30/04/2019 σε 01/09/2018 έως 30/04/2020.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, ισχυριζόμενη ότι μετά από παράκληση του μισθωτή να επεκταθεί η διάρκεια της μίσθωσης και συγκεκριμένα από 01/09/2018-01/09/2019 να γίνει 01/09/2018-30/04/2020, υπέβαλε στις 15/03/2019 την 1^η και 2^η τροποποιητική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτου. Η 2^η τροποποιητική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτου υποβλήθηκε διότι εκ παραδρομής στην 1^η τροποποιητική δήλωση δηλώθηκε ως περίοδος ισχύος το διάστημα από 01/09/2018 έως 30/04/2019 αντί του ορθού από 01/09/2018 έως 30/04/2020.

Επειδή στο άρθρο 15 παρ. 4 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση, με την οποία ορίζονται ορισμένες κατηγορίες προσώπων που υποχρεούνται να παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές τους με φορολογούμενους, οι όροι και οι προϋποθέσεις για την παροχή αυτών των πληροφοριών, καθώς και οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.».

Επειδή στην ΠΟΛ 1162/22-8-2018 της Γ.Γ.Δ.Ε. «Υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου» ορίζεται : «Άρθρο 1 .1. Οι εκμισθωτές ακίνητης περιουσίας υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία των αρχικών ή τροποποιητικών μισθώσεων, **μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη της μίσθωσης ή την ημερομηνία που λαμβάνει χώρα η τροποποίησή της**, ανεξάρτητα αν πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία.{...} Άρθρο 3.1. Οι δηλώσεις των πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης υποβάλλονται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτυακής εφαρμογής της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.) στο δικτυακό τόπο www.aade.gr, και στην παρ.4. Για την υποβολή της δήλωσης απαιτείται η συμπλήρωση της οικείας εφαρμογής ηλεκτρονικής υποβολής των πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, η οποία υπάρχει στον διαδικτυακό τόπο www.aade.gr. Άρθρο 4.1 Υποβαλλόμενα πληροφοριακά στοιχεία μίσθωσης ακίνητης περιουσίας και αποδεικτικό στοιχείο υποβολής

1. Η ηλεκτρονική φόρμα υποβολής των πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, περιλαμβάνει τις παρακάτω γενικές κατηγορίες πληροφοριών:

- Στοιχεία εκμισθωτών
- Στοιχεία μισθωτών

Ο ΑΦΜ του μισθωτή, σε περίπτωση φυσικών ή νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, φορολογικών κατοίκων Ελλάδας. Σε περίπτωση φυσικών προσώπων - φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής, ο ΑΦΜ του μισθωτή, εφόσον υφίσταται ή ο αριθμός διαβατηρίου ή ταυτότητας ή οποιοδήποτε άλλο νομιμοποιητικό έγγραφο. Σε περίπτωση νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων - φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, ο ΑΦΜ του μισθωτή, εφόσον υφίσταται, ή τα πλήρη στοιχεία του (επωνυμία, ταχυδρομική διεύθυνση, χώρα φορολογικής κατοικίας).

- Στοιχεία μίσθωσης
- Στοιχεία ακινήτου
- Στοιχεία Πιστοποιητικού Ενεργειακής Απόδοσης (Π.Ε.Α).

Η υποβολή της δήλωσης ολοκληρώνεται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ανά κατηγορία υποχρεωτικών πληροφοριακών πεδίων»

Επειδή, στο Εγχειρίδιο «Συχνών ερωτήσεων και απαντήσεων για τη Δήλωση

Πληροφοριακών Στοιχείων Μισθώσεων Ακίνητης Περιουσίας», το οποίο έχει αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών (www.gsis.gr) και συγκεκριμένα, στο ερώτημα 16Ε, δίδονται οδηγίες για την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης μίσθωσης ως εξής: «Για την υποβολή της τροποποιητικής ο εκμισθωτής πρέπει να εισέλθει στο TAXISnet, να επιλέξει την εφαρμογή «Πληροφοριακά Στοιχεία Μισθώσεων Ακίνητης Περιουσίας», να εντοπίσει στο μενού «Υποβληθείσες Δηλώσεις Πληροφοριακών Στοιχείων Μισθώσεων Ακίνητης Περιουσίας», τη συγκεκριμένη δήλωσή του και να επιλέξει την εισαγωγή τροποποιητικής δήλωσης μίσθωσης (να πατήσει δηλαδή τον πράσινο σταυρό που βρίσκεται στη συγκεκριμένη γραμμή της δήλωσης):

Η δήλωση που θα «ανοίξει» θα έχει συμπληρωμένα όλα τα πεδία (θα είναι ίδια όπως και στην αρχική δήλωση) εκτός από:

- τη διάρκεια της μίσθωσης
- το μίσθωμα
- την ημερομηνία σύνταξης του συμφωνητικού.

Επιπλέον ο χρήστης μπορεί να συμπληρώσει ή / και να τροποποιήσει-μεταβάλλει τα στοιχεία του πεδίου "ΕΝΕΡΓΕΙΑΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ".

Τα παραπάνω τέσσερα πεδία μπορεί ο χρήστης να τα μεταβάλει. Για τροποποίηση οποιουδήποτε άλλου στοιχείου της μίσθωσης (στοιχεία εκμισθωτών, μισθωτών, ακινήτου κ.λπ.) δεν μπορούμε να υποβάλουμε τροποποιητική δήλωση, αλλά πρέπει να υποβάλουμε μια νέα δήλωση (εξαρχής)».

Επειδή στο άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' και 2 περ. α' 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.....

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....»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους Ι3 και ΙΙ 2 περ. α'-β' της υπ' αριθμ. **ΠΟΛ.1252/2015** εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «Ι. ΓΕΝΙΚΑ. 1. ...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές

παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης[...]. II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή [...] δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α'). Για κάθε παράβαση [...] εκπρόθεσμης υποβολής [...] φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα [...] επιβάλλεται πρόστιμο [...]. Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, [...] η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ. Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση . [...]. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. [...]. β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β' και γ'). [...]. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής). [...].».

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι στις **15-03-2019** η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αριθμ. 1^η τροποποιητική δήλωση μίσθωσης ακινήτου με την οποία τροποποίησε την υπ' αριθμ./**26-08-2018** αρχική δήλωση μίσθωσης ως προς την ημερομηνία ισχύος της μίσθωσης από **01/09/2018 έως 01/09/2019**, σε **01/09/2018 έως 30/04/2019**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1162/2018, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης ήταν μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη της μίσθωσης ή την τροποποίησή της.

Την ίδια ημέρα (στις **15-03-2019**) η προσφεύγουσα υπέβαλε και την υπ' αριθμ. 2^η τροποποιητική δήλωση μίσθωσης ακινήτου με την οποία τροποποίησε την υπ' αριθμ./**15-03-2019** 1^η τροποποιητική δήλωση μίσθωσης επίσης ως προς την ημερομηνία ισχύος της μίσθωσης, ήτοι από **01/09/2018 έως 30/04/2019**, σε **01/09/2018 έως 30/04/2020**.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω καθόσον η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ./**15-03-2019** 1^η τροποποιητική δήλωση μίσθωσης ακινήτου, ορθά και νόμιμα της επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.1α και 2α Ν.4174/2013 διά της υπ'αρ./11-10-2019 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του αρ.54 παρ.1α και 2α του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δεν σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία, δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε αυτόν έλεγχο διαπιστώθηκαν αντικειμενικά στοιχεία και αποδείξεις που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή την μη απαλλαγή του από τον φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας, δεν είναι δυνατόν η καταχώρηση λανθασμένης ημερομηνίας λήξης της μίσθωσης και η διόρθωση της με την υποβολή την ίδια ημέρα 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, να επισύρει την επιβολή διπλού προστίμου, κατά συνέπεια η δεύτερη, υπ'αρ./11-10-2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ.54 παρ.1α και 2α του Ν.4174/2013 πρέπει να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή, της με αριθμό πρωτ./06-11-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, κατά των υπ'αριθμ. &/2019 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2019 και συγκεκριμένα:

- α) την επικύρωση της υπ' αριθμ./11.10.2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ.54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και
β) την ακύρωση της υπ' αριθμ./11.10.2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ.54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση - Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθμ./11.10.2019 πράξη επιβολής προστίμου αρ.54 του Ν.4174/2013

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο αρ.54 παρ.1α και 2α του Ν.4174/2013	100,00€	100,00€

Η υπ' αριθμ./11.10.2019 πράξη επιβολής προστίμου αρ.54 του Ν.4174/2013

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο αρ.54 παρ.1α και 2α του Ν.4174/2013	100,00€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.