



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09-10-2020
Αριθμός Απόφασης: 1588

**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 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 Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την Ε2043/06-04-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 Π.Ν.Π. (Α' 75).
5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της - **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της - **Α.Φ.Μ.**, 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:

Την υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η με αριθ. δήλωσης αρχική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος **2017**. Βάσει της ανωτέρω δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος. Το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης, με την πράξη αυτή, ήταν ποσό πληρωμής ύψους **2.635,73 ΕΥΡΩ**.

Στη συνέχεια, την υποβλήθηκε εκπρόθεσμα η με αριθ. δήλωσης πρώτη τροποποιητική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος **2017**, με την οποία μετέβαλε τα δηλωθέντα ποσά στους κωδικούς 211, 215, 204 και 208 και δήλωσε ποσά στους κωδικούς 707 και 049. Επιπρόσθετα, μετέβαλε τη δηλωθείσα διεύθυνση από σε Οι μεταβολές παρουσιάζονται στον κάτωθι πίνακα:

Κωδικός	Στοιχεία	Αρχική	1 ^η Τροποποιητική
211	Επιφάνεια κύριων χώρων κύριας κατοικίας	80	41
215	Μήνες Ιδιοκατοίκησης	12	9
204	Αριθμός Παροχής Ρεύματος	221646533	221534867
208	T.K.	54642	54248
707	Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για λοιπές κατοικίες	-	800,00
049	Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	-	3.735,28

Βάσει της ανωτέρω δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2017**. Το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης, με την πράξη αυτή, ήταν ίδιο με το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης με αριθ. ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση, ήτοι ποσό πληρωμής ύψους **2.635,73 ΕΥΡΩ**.

Συνέπεια της υποβολής της με αριθ. δήλωσης/..... πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος ήταν και η έκδοση της με αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του αρ.

54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2017**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ύψους 250,00 ΕΥΡΩ, διότι η προαναφερόμενη πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος **Φορολογικού Έτους 2017**, της προσφεύγουσας υποβλήθηκε εκπρόθεσμα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, επικαλούμενη τα ακόλουθα: Η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, διαφέρει από την αρχική, μόνο ως προς τη συμπλήρωση των στοιχείων ακινήτων και αριθμού παροχής. Οι αλλαγές που έγιναν είναι πληροφοριακού χαρακτήρα και για αυτό το λόγο δεν πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο (ΠΟΛ.1252/2015). Σημειώνεται δε ότι με την εκκαθάριση της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης, το αποτέλεσμα είναι το ίδιο με την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3, 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. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 7 του άρθρου 67 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. Ειδικά, φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Α υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους, που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 5, ενώ για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 5, και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσής τους. 2. Για όλα τα αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα της παραγράφου 1 δηλώνεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς, κατά περίπτωση, φόρος. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 30 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34. 2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 67§3 (όπως ίσχυε για εισοδήματα από 01/01/2016) 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».

Επειδή, 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 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,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα,.....».

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. Δ12Α 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, με την ΠΟΛ.1215/2018 συμπληρώθηκε η ΠΟΛ.1252/2015 σχετικά με τη μη υποβολή προστίμου της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κατά τη διόρθωση πληροφοριακών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (Ε1, Ν, Ε2, Ε3 και λοιπών συνυποβαλλόμενων εντύπων). Πιο συγκεκριμένα ορίστηκε ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του, όταν δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

2. Περαιτέρω, όπως διευκρινίσθηκε στην περ. α' της παρ. 2 του Κεφαλαίου ΙΙ της ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου (ερμηνεία των άρθρων 53-62 του ΚΦΔ), για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013).

Ελλιπής δήλωση είναι, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην ως άνω εγκύκλιο, 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.....

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.....

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, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα με την εκπρόθεσμη υποβολή της υπό εξέτασης πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, προέβη σε μεταβολές όλων σχεδόν των δεδομένων που αφορούν την κύρια κατοικία της (δ/νση, Τ.Κ., μήνες χρήσης) που σε συνδυασμό με τη μη μεταβολή της φορολογικής υποχρέωσης θα μπορούσε, για τη συγκεκριμένη περίπτωση, να θεωρηθεί ως μεταβολή πληροφοριακού χαρακτήρα. Σε καμία όμως περίπτωση δεν μπορεί να εκληφθεί ως διόρθωση ελλιπούς δήλωση η μεταβολή της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης (με προσθήκη το πρώτον) του πεδίου της δήλωσης «707» (Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για λοιπές κατοικίες) με το ποσό των 800,00 ΕΥΡΩ και κυρίως του πεδίου «049» (Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών) με το ποσό των 3.735,28 ΕΥΡΩ, καθώς μπορούν επηρεάσουν τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης της προσφεύγουσας, ακόμα κι αν αυτό δε συνέβη στην προκειμένη περίπτωση. Ως εκ τούτου τεκμηριώνεται πλήρως η διαπίστωση της παράβασης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της - **Α.Φ.Μ.** και την ακύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017	
Πρόστιμο	250,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	250,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.