



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28-12-2020

Αριθμ. Αποφ.: 1919

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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 κατάθεσης **30-7-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **Α.Φ.Μ.:**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αριθμ.: **α)**/1-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014 και **β)**...../1-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του

N.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

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

6. Την υπ' αριθμ...../14-8-2020 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης 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 της απόφασης.

Επί της από **30-7-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **του** 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 υπ' αριθμ./1-7-2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 250,00 €, για το φορολογικό έτος 2014, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 του ν.4174/2013. Η παράβαση αφορά στην εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014.
- Με την υπ' αριθμ./1-7-2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 250,00 €, για το φορολογικό έτος 2018, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 του ν.4174/2013. Η παράβαση αφορά στην εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου, επικαλούμενη ότι: σύμφωνα με το άρθρο 51 του Ν. 4174/2013, για κάθε παράβαση εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και η οποία αφορά έτη μετά την 1/1/2014, επιβάλλεται πρόστιμο 100€. Σύμφωνα με το άρθρο 56 του Ν. 4174/2013, για εκπρόθεσμη δήλωση φόρου εισοδήματος από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή επιβάλλεται πρόστιμο 250€, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικών βιβλίων, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 57 του ίδιου νόμου, στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή επιβάλλεται πρόστιμο 100€.

Επειδή, στο άρθρο 3 παρ.1 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.....».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 19§1,2&3 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στο φορολογικό έτος 2014 «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. 2.

3 «Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την μέχρι και την 30ή Απριλίου του επόμενου φορολογικού έτους».[...],

7 (6). 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, η ως άνω παρ.3 του άρθρου 67 του Ν.4172/2013, για το φορολογικό έτος 2018 ίσχυε ως εξής: «Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την μέχρι και την 30ή Ιουνίου του επόμενου φορολογικού έτους».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1130/25.06.2015, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1198/03.09.2015 και ισχύει, παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής δηλώσεων φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ως εξής: **«Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας**

εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 30ή Αυγούστου 2015. Για όσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 υποβληθούν μέχρι και την 4η Σεπτεμβρίου 2015 δεν θα επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. Αντιθέτως, θα επιβάλλεται ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής 0,73%, όπως ορίζεται στο άρθρο 53 του ίδιου νόμου και δεν θα ισχύει η έκπτωση 2% σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής».

Επειδή, με την Α.1211/31-5-2019 παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής δηλώσεων φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, μέχρι την 29^η Ιουλίου 2019, ενώ με την Α. 1302/29-7-2019 η ως άνω προθεσμία παρατάθηκε εκ νέου μέχρι την 30^η Ιουλίου 2019.

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 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,....

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' 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, γ) «διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων «β', γ', δ' και στ'» της παραγράφου 1, [με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων»,] σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα».

Επειδή, με την Πολ. 1252/2015 δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 53-62 του ΚΦΔ, ως εξής: «2. Διαδικαστικές παραβάσεις - β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β' και γ') - Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή ([άρθρο 54 παρ. 1](#) περ. β'), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ([άρθρο 54 παρ. 1](#) περ. γ'), επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν ο φορολογούμενος

είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, και πεντακόσιων (500) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. β' και γ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 54)»

Επειδή, με την Πολ. 1215/2018 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, - Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1252/2015 εγκυκλίου, αναφορικά με τη μη επιβολή του 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 – ορίζεται ότι: «2. Περαιτέρω, όπως διευκρινίσθηκε στην περ. α' της παρ. 2 του Κεφαλαίου II 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)».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση,

- Η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ./7-7-2020 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και την υπ' αριθμ./24-7-2020 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018.
- Με τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις πρόσθεσε στον πίνακα 5. - Προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης – τους Κωδ: 206, 225, 227 και 229 που αφορούν τη δεύτερη δευτερεύουσα κατοικία της, στη, επιφάνειας 49τ.μ., και διόρθωσε τους μήνες ιδιοκατοίκησης της πρώτης δευτερεύουσας κατοικίας, από 3 σε 12.

Επειδή με τις ως άνω τροποποιήσεις στο φορολογικό έτος 2014 αυξήθηκε μεν το τεκμαρτό εισόδημα της προσφεύγουσας, εν τούτοις δεν υπήρξε μεταβολή στο χρεωστικό υπόλοιπο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (αρχικό χρεωστικό 4.605,00€, τελικό χρεωστικό 4.605,00€), συνεπώς, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1215/2018, στο βαθμό που δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (μηδενική δήλωση) επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ.

Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η προσφεύγουσα φορολογήθηκε με βάση τα πραγματικά και όχι τα τεκμαρτά της εισοδήματα και συνεπώς η μεταβολή που επήλθε δεν επηρέασε τη φορολογική της υποχρέωση, είναι προφανές ότι δεν είναι δυνατόν, υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας, η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με την προσθήκη αμιγώς πληροφοριακών στοιχείων της δήλωσης να επισύρει την επιβολή προστίμου και ως εκ τούτου δεν στοιχειοθετείται η διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Επειδή, σε ότι αφορά την υπ' αριθμ./24-7-2020 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, οι ως άνω τροποποιήσεις είχαν ως αποτέλεσμα την αύξηση της προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών, με αποτέλεσμα τη μεταβολή του χρεωστικού υπολοίπου από 7.174,33€ σε 8.888,10€, καθώς στο εν λόγω φορολογικό έτος φορολογήθηκε με βάση το δηλωθέν εισόδημά του, πλέον την προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών.

Εν τούτοις οι μεταβολές που επήλθαν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 (προσθήκη πρώτης δευτερεύουσας κατοικίας) δε συνδέονται με την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας και συνεπώς στην προκειμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' και της παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της από **30-7-2020** και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής της του και με ΑΦΜ και α) την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./1-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου αρ.54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2014 και β) την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ./1-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αριθμ./1-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2014

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	250,00€	0,00 €

2)Υπ' αριθμ./1-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	250,00€	100,00 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.