



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28-01-2021

Αριθμός απόφασης:152

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβολήςενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου κατά της με αρ./2020 (**αρ.πρωτ.....2020**) Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **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 αριθμό/2020 (αρ.πρωτ.....-2020) πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Ν 4174/2013) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00€ πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 (αριθμό δήλωσης-2020).

Ειδικότερα η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της ηλεκτρονικής υποβολής της με α/α-06-2020 1ης Τροποποιητικής Δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Φορολογικού έτους 2018, από την προσφεύγουσα, βάσει της οποίας στον κωδ.: 049 «δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών» δηλώθηκε ποσό αποδείξεων ύψους 703,27 ευρώ.

Λόγω της εκπροθέσμου υποβολής εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ.1 και παρ.2 του ν. 4174/2013, ύψους 100,00 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Ν 4174/2013), ισχυριζόμενη ότι στις 28/06/2020 υποβλήθηκε η με α/α1η Τροποποιητική Δήλωση φορολογίας εισοδήματος Φορολογικού έτους 2018, επειδή κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης παρέλειψε να δηλώσει στον κωδ.: 049 «δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών» ποσό αποδείξεων ύψους 703,27 ευρώ.

Η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης μετέβαλε το ποσό φόρου της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Φορολογικού έτους 2018 από αρχικό χρεωστικό ποσό ύψους 71,72 ευρώ σε μηδενικό (0) ποσό.

Επειδή, με το άρθρο 19 του Ν 4174/2013, ως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ.2 του Ν 4512/2018 (ΦΕΚ Α΄ 5/17-01-2018) και ισχύει, 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.».

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).

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 3 του άρθρου 67 του Ν 4172/2013 ορίζεται " 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.....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 υποβάλουν 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 1211/2019:

«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, παρατείνεται μέχρι την 29η Ιουλίου 2019.

2. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, που δεν έχουν υποβληθεί μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας και των οποίων η προθεσμία υποβολής δεν έχει λήξει, παρατείνεται μέχρι την 29η Ιουλίου 2019.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1302/2019 "Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν 4172/2013, παρατείνεται μέχρι την 30^η Ιουλίου 2019".

Επειδή, με τις ΠΟΛ 1132/25-6-2015 και ΠΟΛ 1088/17-4-2015 έγινε αποδεκτό ότι η συμπλήρωση του κωδικού 049 «δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών» λαμβάνεται υπόψη κατά την εκκαθάριση και γίνεται αποδεκτή εφόσον αφορά την εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη αρχική ή τροποποιητική δήλωση, συνυπολογίζοντας αναλογικά και τους δύο συζύγους. (παρ 24 άρθρο 72 Ν. 4172/2013)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ.α ,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 δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, (παρ. 1 περ. α')

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, με την ΠΟΛ 1215/2018 δόθηκαν οι ακόλουθες διευκρινήσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 του ν.4174/2013: 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. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών). Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται, με βάση την ΠΟΛ.1252/2015 εγκύκλιο, μόνο στις φορολογίες Κεφαλαίου

. **Επειδή**, σύμφωνα με τις οδηγίες της Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014/ 11-12-2014 «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)» της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (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. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης. (Διευκρινίζεται ότι η εν λόγω διάταξη δεν έχει εφαρμογή στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στις οποίες ο Κ.Φ.Δ. θα εφαρμοστεί από 1-1-2015, άρα και η εν λόγω διάταξη).

3. Επομένως, 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, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 62 παρ. 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ότι υποβλήθηκε η με α/α-2020 1η Τροποποιητική Δήλωση φορολογίας εισοδήματος Φορολογικού έτους 2018, επειδή κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης παρέλειψε να δηλώσει στον κωδ.: 049 «δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών», ποσό αποδείξεων ύψους 703,27 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε υποβάλει εμπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, κατά την **26/04/2019**, την με αριθμό δήλωσης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός της για το φορολογικό έτος 2018, από την εκκαθάριση της οποίας είχε προκύψει χρεωστικό ποσό 71,72€ για καταβολή (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησηςκαι ημερομηνία έκδοσης 26/04/2019).

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, υπέβαλε εκπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, κατά την 28.06.2020 την με αριθμό Καταχώρισηςπρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος Φορολογικού έτους 2018, λόγω παράλειψης δήλωσης αποδείξεων ύψους 703,27 ευρώ στον κωδ. 049, κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό φόρου 71,72€. Με τη υποβολή της με α/α-2020 1ης Τροποποιητικής Δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Φορολογικού έτους 2018, προέκυψε μηδενικό ποσό φόρου.

Επειδή, η συγκεκριμένη προσθήκη-τροποποίηση στον κωδ. 049 τροποποίησε τον προσδιορισμό της φορολογικής της υποχρέωσης για το φορολογικό έτος 2018, όπως αυτό αποδεικνύεται με την υπ' αρ. Ειδοποίησηςπράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το εν λόγω έτος, ορθώς από την φορολογική αρχή επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.1 και παρ.2 του ν. 4174/2013 και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**: και την επικύρωση της με αρ. /2020 (**αρ.πρωτ.....-2020**) Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αρ. **356/2020 (αρ.πρωτ.53483/10-09-2020)** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018.

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

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Ακριβές Αντίγραφο

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής**

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.