



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 13.1.2022



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός Απόφασης: 91

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 15-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός αριθ., κατά της με αριθμό/2021 Πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό/2021 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ φορολογικού έτους 2016, καθώς και την από 6.7.2021 οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., 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 αριθμό/2021 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε ΠΕΙΡΑΙΑ φορολογικού έτους 2016 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 επειδή υπέβαλε εκπρόθεσμα μέσω internet στο taxis την με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία υποβολής 21/11/2017 τροποποιητική φορολογική δήλωση φορολογικού έτους 2016 η οποία εκκαθαρίστηκε ηλεκτρονικά με μηδενικό αποτέλεσμα.

Η τροποποιητική δήλωση αφορά σε μεταβολή στοιχείων κύριας και δευτερεύουσας κατοικίας.

Ειδικότερα ο προσφεύγων με την αρχική του δήλωση είχε δηλώσει στον κωδικό 091 (επιφάνεια σε τ.μ. κύριας κατοικίας) 56 τ.μ., στην οποία διέμενε για ολόκληρο το έτος (12 μήνες), καθώς και δευτερεύουσα κατοικία επιφανείας 44 τ.μ. με διαμονή για ολόκληρο το έτος (12 μήνες). Με την υποβολή της τροποποιητικής δηλώσεως δήλωσε ως κύρια κατοικία την οικία επιφανείας 44 τ.μ., με διαμονή για ολόκληρο το έτος (12 μήνες) χωρίς να δηλώσει δευτερεύουσα κατοικία.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, ισχυριζόμενος, ότι η τροποποίηση αφορούσε στον τόπο κατοικίας του για περιορισμένο χρονικό διάστημα, χωρίς ωστόσο να επέρχεται με τη συγκεκριμένη τροποποιητική δήλωση μεταβολή ως προς την φορολογητέα ύλη ή να τροποποιούνται ή να συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της αρχικής με αριθμό καταχώρισης στις 21.04.2017 δήλωσης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 «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 30ή Απριλίου 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.4.... 5... 6... 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, με το άρθρο 18 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1.α.Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. β.Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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. 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.

Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται 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.»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1106/14-07-2017 (ΦΕΚ 2437 Β /17-07-2017) παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013 μέχρι την 21 Ιουλίου 2017

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 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, 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: Π.1215: «Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1252/2015 εγκυκλίου, αναφορικά με τη μη επιβολή του προστίμου της περίπτωσης α' της παρ.2 του άρθρου 54 ν. 4174/2013 κατά τη διόρθωση πληροφοριακών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος» ορίζεται 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 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).

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.

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.

Ενδεικτικά παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων είναι η εισαγωγή ή η διόρθωση του αριθμού παροχής της ΔΕΗ, του ΑΜΚΑ του υπόχρεου ή κάποιου εξαρτώμενου μέλους του, του ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου στις περιπτώσεις που ζητείται από την ηλεκτρονική εφαρμογή, η τροποποίηση του αριθμού του τραπεζικού λογαριασμού (IBAN), η εισαγωγή κενού ή ημιτελούς ακινήτου ή των στοιχείων των συνιδιοκτητών ακινήτων στο Ε2, η μεταβολή κάποιου πληροφοριακού στοιχείου του Πίνακα Β' της πρώτης σελίδας του Ε3, η τροποποίηση στοιχείων του υπόχρεου νομικού προσώπου/οντότητας ή του εκπροσώπου αυτού, κλπ. Αντίθετα, δεν αποτελεί διόρθωση ελλιπούς δήλωσης η προσθήκη εξαρτώμενων μελών, η συμπλήρωση του κωδικού που αφορά στη φορολόγηση σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. σ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, στην αναπηρία, στην ηλικία προκειμένου να υπολογιστούν μειώσεις ή απαλλαγές που προβλέπονται (τεκμήρια, τέλος επιτηδεύματος), στον χαρακτηρισμό του κατ' επάγγελμα αγρότη, καθώς και στην υπαγωγή στην παρ. 2 του άρθρου 58 του ΚΦΕ για νομικά πρόσωπα που είναι εγγεγραμμένα στο Μητρώο του άρθρου 19 του ν.4384/2016 κ.λπ., καθόσον τα στοιχεία αυτά επηρεάζουν τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης.

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 E1 και N) ή των συνυποβαλλόμενων με αυτές εντύπων (E2, E3, 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.

5. Ομοίως, πρόστιμο δεν επιβάλλεται και για την υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, με τις οποίες συμπληρώνονται προαιρετικοί κωδικοί, πχ. κωδικοί 781-782 του Πίνακα 6 του έντυπου E1, υπό την προϋπόθεση ότι η συμπλήρωση των κωδικών αυτών δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογικού έτους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 ν. 4172/2013, για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη, μεταξύ άλλων και η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας αλλά και της δευτερεύουσας κατοικίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων την με αριθ./2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία δήλωσε στον κωδικό 091 του εντύπου E1 (επιφάνεια σε τ.μ. κύριας κατοικίας) οικία 56 τ.μ., στην οποία διέμενε για ολόκληρο το έτος (12 μήνες) και στον κωδικό 218 δευτερεύουσα κατοικία επιφανείας 44 τ.μ. με διαμονή για ολόκληρο το έτος (12 μήνες). Από την εκκαθάριση της εν λόγω αρχικής δήλωσης προέκυψε μηδενικό αποτέλεσμα.

Εν συνεχεία ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθ./2017 τροποποιητική δήλωση δηλώνοντας στον κωδικό 091 ως κύρια κατοικία την οικία επιφανείας 44 τ.μ., την οποία στην αρχική δήλωση δήλωνε ως δευτερεύουσα με διαμονή για ολόκληρο το έτος, χωρίς να δηλώσει πλέον δευτερεύουσα κατοικία στον κωδικό 218. Από την εκκαθάριση της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε επίσης μηδενικό αποτέλεσμα.

Επειδή, τα στοιχεία που μετέβαλε ο προσφεύγων με την τροποποιητική του δήλωση, επηρεάζουν τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, καθόσον διαμορφώνουν τεκμαρτό εισόδημα, ασχέτως εάν στην προκειμένη περίπτωση το τελικό αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της τροποποιητικής δήλωσης δεν μεταβάλλεται σε σχέση με αυτό της αρχικής.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 15-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ.και την επικύρωση της με αριθμό/2021 Πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2016.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016

Πρόστιμο αρθρ. 54 παρ. 1β και παρ. 2^α ν. 4174/2013 (εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016): **100,00€**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.