



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 4-10-2019

Αριθμός Απόφασης 2767

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/06-05-2019 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αριθμ., κατά της υπ' αριθμ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ, φορολογικού έτους 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ, φορολογικού έτους 2016, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/06-05-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 100,00 € για το φορολογικό έτος 2016, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής από τον προσφεύγοντα, της με αριθμ. τροποποιητικής Δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ιδίου φορολογικού έτους. Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα στις 25-10-2017

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η παραπάνω πράξη προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ, υποστηρίζοντας ότι:

1) Με την εκ παραδρομής υποβολή της με αριθμ. τροποποιητικής Δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, η φορολογική υποχρέωση του δεν μεταβλήθηκε. Σε κάθε περίπτωση ο ίδιος αγνοεί τους λόγους για τους οποίους υποβλήθηκε η εν λόγω δήλωση και αυτό αποδεικνύεται από το γεγονός ότι κανένας κωδικός της αρχικής δήλωσης δεν τροποποιήθηκε.

2) Δεν κλήθηκε από την φορολογική αρχή πριν την έκδοση του προσβαλλόμενου προστίμου, προκειμένου να παράσχει διευκρινίσεις σχετικά με την εκ παραδρομής υποβολή της εν λόγω δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν. 4174/2013 :

«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. 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, σύμφωνα με το άρθρο 67§§1,3 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. ...

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, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1094/2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν.4172/2013 μέχρι την 17η Ιουλίου 2017.

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1106/2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν.4172/2013 μέχρι την 21η Ιουλίου 2017.

Επειδή, με το άρθρο 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 δήλωση ή υποβάλει ελλιπή 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, με την ΠΟΛ.1252/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53 - 62) και διευκρινίστηκε ότι 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).

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014/11.12.2014 της Διεύθυνσης Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) και διευκρινίστηκε ότι 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, με την ΠΟΛ.1215/2018 παρασχέθηκαν οδηγίες 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 (Ε1, Ν, Ε2, Ε3 και λοιπών συνυποβαλλόμενων εντύπων) και διευκρινίστηκε ότι 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.

Επειδή, στις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται:
«Εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε μέσω TAXIS NET εμπρόθεσμα στις 11/05/2017 την με αριθ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2016, από την οποία προέκυψε πιστωτικό ποσό 60,11€. Στη συνέχεια και συγκεκριμένα στις 25/10/2017 υπέβαλε την με αριθμό τροποποιητική δήλωση. Κατά την εκκαθάριση αυτής δεν προέκυψε φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου (αρχικό πιστωτικό 60,11€ και τελικό πιστωτικό: 60,11).

Ακολούθως και συγκεκριμένα στις 02/10/2018 υπέβαλλε την με αριθμό δεύτερη τροποποιητική δήλωση, με την οποία δήλωσε ποσό αναδρομικών έτους 2016 ποσό 21,85€. Κατά την εκκαθάριση αυτής δεν προέκυψε φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου (προηγούμενο πιστωτικό 60,11€ και τελικό πιστωτικό 60,11€).

Στην υπό κρίση περίπτωση, δεν πρόκειται για εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την έννοια της επαύξησης ή μείωσης της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντα, διότι, όπως διαπιστώσαμε κατά την σύνταξη της παρούσας κατόπιν αντιπαραβολής κωδικών μεταξύ αρχικής και της με αριθμό/2017 τροποποιητικής δήλωσης δεν προκύπτει ο προσφεύγων να προβεί σε κάποια μεταβολή-τροποποίηση.»

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. πρωτοκόλλου [Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014](#) 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, στην υπό κρίση περίπτωση, η κρινόμενη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, υποβλήθηκε χωρίς να μεταβληθεί κανένα ουσιαστικό στοιχείο της δήλωσης, και δε δύναται, υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας, να επισύρει επιβολή προστίμου, καθώς δεν στοιχειοθετείται η διαδικαστική παράβαση των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 54 του ν. [4174/2013](#).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/06-05-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προστίμου .

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

Φορολογικό έτος 2016: Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013: **ΜΗΔΕΝ**

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητική
Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.