



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 23/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2919

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' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθ. : α)/2019 πράξης επιβολής προστίμου για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου φορολογικού έτους 2016, β)/2019 πράξης επιβολής προστίμου για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. : α)/2019 πράξη επιβολής προστίμου για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου φορολογικού έτους 2016, β)/2019 πράξη επιβολής προστίμου για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου φορολογικού έτους 2016 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 06/05/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σάμου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14/06/2019 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 τις υπ' αριθ. :

α)/2019 πράξη επιβολής προστίμου για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου φορολογικού έτους 2016 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' και παρ. 2 περ. β' του Ν 4174 (ΚΦΔ).

β)/2019 πράξη επιβολής προστίμου για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' και παρ. 2 περ. β' του Ν 4174 (ΚΦΔ).

Οι ως άνω παραβάσεις αφορούν :

1) Στην εκπρόθεσμη υποβολή την 22/02/2018 της υπ' αριθμ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με την οποία η κατοικία που είχε δηλωθεί, με την αρχική δήλωση ως δευτερεύουσα, δηλώνεται ως κύρια, ή δε κύρια ως δευτερεύουσα (μεταβολή των κωδ. 204 και 205 του εντύπου Ε1).

2) Στην εκπρόθεσμη υποβολή την 20/04/2018 της υπ' αριθμ. 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, χωρίς να μεταβληθούν τα δηλωθέντα της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Η εκπρόθεσμη τροποποιητική έγινε λόγω παράλειψης δήλωσης του ακινήτου στη ως πρώτη κατοικία. Δεν γνωρίζει το λόγο της δεύτερης τροποποιητικής καθώς συμπίπτει με την ημερομηνία της πρώτης τροποποιητικής και τι τελικά έχει μεταβληθεί στη τελική εικόνα της δήλωσης, αφού δεν τροποποιήθηκε το ποσό καταβολής του φόρου εισοδήματος.

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 19 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

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.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1215/2018, με θέμα «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 (Ε1, Ν, Ε2, Ε3 και λοιπών συνυποβαλλόμενων εντύπων)»:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

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.

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. στ΄ 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 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.

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 Ε1, υπό την προϋπόθεση ότι η συμπλήρωση των κωδικών αυτών δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογικού έτους.»

Επειδή στην εισήγηση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αναγράφονται τα ακόλουθα:

«.....

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 19/04/2017 αρχική χρεωστική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2017 (φορολ. έτους 2016) δηλώνοντας κύρια κατοικία με επιφάνεια 84 τ.μ. και βοηθητικούς χώρους 10 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας κύριας κατοικίας 100% και πρώτη δευτερεύουσα κατοικία επιφάνειας 108 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας 38% και ετήσια αντικειμενική δαπάνη για λοιπές κατοικίες 570 ευρώ. Στις 22-2-2018 υπέβαλε 1^η τροποποιητική δήλωση χρεωστική εκπρόθεσμη κατά 8 μήνες, όπου μετέβαλε την πρώτη κατοικία με την 1^η δευτερεύουσα και αντιστρόφως και διεγράφη η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για κύριες κατοικίες ποσού 570 ευρώ, υπήρξε επομένως μεταβολή στα τεκμήρια με την 1^η τροποποιητική και

από το TAXIS της εστάλη μήνυμα να προσκομίσει τη δήλωση φορ. εισοδήματος οικ. έτους 2017 μαζί με όλα τα συν/να παραστατικά στη Δ.Ο.Υ. Σάμου. Το μήνυμα εστάλη ηλεκτρονικά την ημέρα που υπέβαλε την 1^η τροποποιητική δήλωση. Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. Σάμου της έστειλε και πρόσκληση με αρ. πρωτ./18 να προσκομίσει εντός 3 ημερών τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2017 μαζί με όλα τα συν/να παραστατικά στη Δ.Ο.Υ. Σάμου και ενημερώνοντάς την ότι σε αντίθετη περίπτωση θα προβεί η Δ.Ο.Υ. σε άμεση εκκαθάριση της δήλωσης χωρίς να ληφθούν υπόψη τα μη προσκομιζόμενα δικαιολογητικά σύμφωνα με την αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1048340 ΕΞ 2018 εγκύκλιο ΑΑΔΕ.

.....
Επειδή δεν προσκόμισε σύμφωνα με την πρόσκληση κανένα παραστατικό, η Δ.Ο.Υ. Σάμου προέβη στις 20-4-2018 σε οίκοθεν εκκαθάριση (2^η τροποποιητική) με 9 μήνες εκπροθέσμου και της επιβλήθηκε πρόστιμο εκπροθέσμου 100,00 ευρώ.

.....»
Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περίπτ. 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:
β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 § 2 περιπτ. β' του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:
«Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:
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 η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα την **22/02/2018** την υπ' αριθμ.
1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με την οποία η κατοικία που είχε δηλωθεί, με την αρχική δήλωση ως δευτερεύουσα, δηλώνεται ως κύρια, ή δε κύρια ως δευτερεύουσα (μεταβολή των κωδ. 204 και 205 του εντύπου Ε1).

Επειδή με την άνω μεταβολή επηρεάζεται ο προσδιορισμός της κατ' άρθρο 31§1 περ. α' και β' του Ν 4172/2013, ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης της κύριας και δευτερεύουσας κατοικίας.

Κατά συνέπεια η υπό κρίση ενδικοφανής ως προς το επιβληθέν πρόστιμο που αφορά στη εκπρόθεσμη υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Σάμου προέβη στις **20-4-2018** σε οίκοθεν εκκαθάριση της υπ' αριθμ. 2^{ης} τροποποιητικής, καθόσον η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. πρωτ./18 πρόσκληση της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή κατόπιν αντιπαραβολής κωδικών μεταξύ της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης και της 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, δεν προκύπτει κάποια μεταβολή-τροποποίηση των δηλωθέντων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή με την υποβληθείσα 2^η τροποποιητική δήλωση δεν επηρεάστηκε το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης του φόρου (ποσό πληρωμής 84,48 ευρώ).

Επειδή, συνεπώς, με βάση την ως άνω ΠΟΛ., δεν επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης με την οποία δεν μεταβάλλονται τα δηλωθέντα στην 1^η τροποποιητική δήλωση, η υπό κρίση ενδικοφανής ως προς το επιβληθέν πρόστιμο που αφορά στη 2^η τροποποιητική δήλωση πρέπει να γίνει δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 14/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- 1) **Την απόρριψη** αυτής κατά το μέρος που αφορά την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου φορολογικού έτους 2016.
- 2) **Την αποδοχή** αυτής κατά το μέρος που αφορά την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου φορολογικού έτους 2016.

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

Φορολογικό έτος 2016: Πρόστιμο άρθρου 54§2 περ. β' του ν. 4174/2013: **100,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.