



Καλλιθέα, 5/10/2023

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 1513

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά της με αριθ. χρηματικού καταλόγου Χ.Κ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικά **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα με το υπ' αρ. πρωτ. διορθωμένο αίτημά της (που υπέβαλε μέσω της εφαρμογής ψηφιακής υποδοχής και διαχείρισης αιτημάτων), κατέθεσε τη δήλωση Δ2Ι1 και ζήτησε, τη

διακοπή του ΚΑΔ 82.11.1 , ο οποίος αντιστοιχεί σε «Συνδουασμένες διοικητικές υπηρεσίες γραφείου» αναδρομικά από(ημερομηνία έναρξης εργασιών) και αντίστοιχα την έναρξη αναδρομικά από του ΚΑΔ 82.19.13.04, ο οποίος αντιστοιχεί σε « Υπηρεσίες υποστήριξης γραφείου ευρύτερου δημόσιου τομέα, από προσωπικό με σύμβαση έργου» .

Η μεταβολή του ΚΑΔ ολοκληρώθηκε στις, με την υποβολή της με αριθ. δήλωσης μεταβολών. Λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω δήλωσης, εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. η με αριθ. Χ.Κ. και Α.Τ.Β. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθρ. 54 του ΚΦΔ, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100 ευρώ βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του με αριθ. Χρηματικού Καταλόγου και Α.Τ.Β. προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ προβάλλοντας ως κύριο ισχυρισμό ότι εκ παραδρομής στη δήλωση έναρξης εργασιών δηλώθηκε ο ΚΑΔ 82.11.1 ο οποίος αντιστοιχεί σε «Συνδουασμένες διοικητικές υπηρεσίες γραφείου» αντί του ΚΑΔ 82.19.13.04, «Υπηρεσίες υποστήριξης γραφείου ευρύτερου δημόσιου τομέα, από προσωπικό με σύμβαση έργου ο οποίος ανταποκρίνεται και περιγράφει αναλυτικότερα το είδος της εργασίας της, καθόσον η ίδια είναι συμβασιούχος έργου με εργοδότη τον Εθνικό Οργανισμό Δημόσιας Υγείας(ΕΟΔΥ) με τρίμηνες συμβάσεις που ανανεώνονται μέχρι σήμερα. Και για την εν λόγω διόρθωση ισχυρίζεται ότι δεν έπρεπε να της επιβληθεί πρόστιμο και προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται την απόφαση 5038/2018 του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Επειδή στο άρθρο 7 Δήλωση Μεταβολής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας της ΠΟΛ 1006/31.12.2013 ορίζεται ότι:

«1. Τα πρόσωπα του άρθρου 4 της παρούσας, υποχρεούνται, να ενημερώνουν τη Φορολογική Διοίκηση, για τις μεταβολές που αφορούν στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα ή το αντικείμενο της δραστηριότητας τους καθώς και τις λοιπές πληροφορίες, που παρασχέθηκαν, κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, εντός δέκα (10) ημερών, από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές ή από το χρόνο έκδοσης της ανακοίνωσης του Γ.Ε.ΜΗ., όπου απαιτείται. Τα φυσικά πρόσωπα, υποβάλλουν το έντυπο Μ2 «Δήλωση Έναρξης/Μεταβολής Εργασιών Φυσικού Προσώπου» και τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποβάλλουν το έντυπο Μ3 «Δήλωση Έναρξης Εργασιών/ Μεταβολής Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου», συμπληρώνοντας την ένδειξη «Μεταβολή». Με τη δήλωση μεταβολής, συνυποβάλλονται υποχρεωτικά, όπου απαιτείται, οι δηλώσεις και τα δικαιολογητικά των άρθρων 5 και 6 της παρούσας.»

Επειδή με την ΠΟΛ 1122/2016 της ΓΓΔΕ κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις 2α, 2β και 2γ του άρθρου 40 του ν.4410/2016 που τροποποιούν την παρ. 4 του άρθρου 10 του ν. 4174/2013, το οποίο διαμορφώθηκε ως εξής:

«4. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός τριάντα (30) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής. Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα ατομικά στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του δεν υπόκεινται σε προθεσμία. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των προηγούμενων εδαφίων μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της. Με

απόφαση του Γενικού γραμματέα καθορίζονται ο τρόπος ενημέρωσης και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας παραγράφου».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3α του άρθρου 10 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι: «3α. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξής του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής.

Ειδικά ο φορολογούμενος, που είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας, για τη μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται, υποβάλλει δήλωση μετάταξης εντός της ίδιας ανωτέρω προθεσμίας, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του, δεν υπόκειται σε προθεσμία.

Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των στοιχείων του μέχρι τον χρόνο ενημέρωσής της».

Επειδή στο Άρθρο 54 Διαδικαστικές παραβάσεις του Κ.Φ.Δ 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 υποβάλλει 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 στην ΠΟΛ 1252/2015 της ΓΤΔΕ ορίζονται τα εξής:

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

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). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

Ελλιπής δήλωση είναι 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).

Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου.

Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. Αναφορικά με τις πληροφοριακού χαρακτήρα δηλώσεις του μητρώου, επισημαίνεται ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο για τις μεταβολές ατομικών στοιχείων φορολογούμενου, φυσικού προσώπου, που δηλώνονται ηλεκτρονικά ή για μεταβολές που λαμβάνονται ή πρόκειται να λαμβάνονται απευθείας από άλλους φορείς, μέσω ανταλλαγής αρχείων. Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1178/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ, δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης «Απόδοσης Α.Φ.Μ./Μεταβολής ατομικών στοιχείων» (έντυπο Μ1), για οποιαδήποτε μεταβολή των στοιχείων αυτής και στις περιπτώσεις που η δήλωση υποβάλλεται με αυτοπρόσωπη παρουσία στη Δ.Ο.Υ. Τυχόν πρόστιμο που επιβλήθηκε ή καταβλήθηκε μέχρι την έναρξη ισχύος της ΠΟΛ. 1178/2015 Απόφασης ΓΓΔΕ, δεν επιστρέφεται, δεν διαγράφεται, δεν συμψηφίζεται ούτε αναζητείται κατ' άλλο τρόπο.

...

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής). ».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η δράση της Δημόσιας Διοίκησης διέπεται από την αρχή της νομιμότητας και ασκείται για την ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος. Από το πλαίσιο αυτό, η αρχή της χρηστής διοίκησης - όπως και η αρχή της αναλογικότητας, της φανεράς Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου - επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα του δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις εκάστοτε επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες (Σπηλιωτόπουλος Ε., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 1, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 95-97).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και από το υποσύστημα Μητρώου του συστήματος TAXIS η προσφεύγουσα προέβη σε **εμπρόθεσμη** δήλωση έναρξης εργασιών με ημερομηνία έναρξης εργασιών (.....) και ως κύρια δραστηριότητα είχε δηλωθεί από την πλευρά της ο Κωδικός Αριθμός Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) 82.11.1, ο οποίος αντιστοιχεί σε «Συνδυασμένες διοικητικές υπηρεσίες γραφείου». Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση 3095 δήλωση μεταβολής προέβη σε αναδρομική διόρθωση του ανωτέρω ΚΑΔ και συγκεκριμένα διέγραψε τον ανωτέρω ΚΑΔ και εισήγαγε τον ΚΑΔ 82.19.13.04, που αντιστοιχεί σε «Υπηρεσίες υποστήριξης γραφείου ευρύτερου δημόσιου τομέα, από προσωπικό με σύμβαση έργου».

Επειδή όπως διαπιστώνεται από την από προσκομισθείσα Σύμβαση Έργου μεταξύ της ίδιας και του οι αναφερθείσες στην εν λόγω σύμβαση υπηρεσίες που συμφωνήθηκε να παρασχεθούν από την προσφεύγουσα αφορούν σε **διοικητικές υπηρεσίες**, ως εκ τούτου ο ΚΑΔ 82.19.13.04 «Υπηρεσίες υποστήριξης γραφείου ευρύτερου δημόσιου τομέα, από προσωπικό με σύμβαση έργου» που διόρθωσε αναδρομικά η προσφεύγουσα με την υπό κρίση δήλωση μεταβολής δεν διαφοροποιείται ως προς την φύση του επαγγέλματος και της παρεχόμενης υπηρεσίας από τον αρχικό ΚΑΔ 82.11.1, «Συνδυασμένες διοικητικές υπηρεσίες γραφείου» που εμπροθέσμως είχε δηλωθεί από την ίδια με την δήλωση έναρξης εργασιών της, ήτοι από τα ανωτέρω δεδομένα διαπιστώνεται ότι δεν

μεταβλήθηκε ουσιαστικά το αντικείμενο εργασιών της προσφεύγουσας, και ως εκ τούτου η αρμόδια φορολογική αρχή δε στερήθηκε οποιασδήποτε ενημέρωσης ως προς το αντικείμενο άσκησης της δραστηριότητάς της (ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΕΔ 5038/2018, ΔΕΔ 2231/2019 ΔΕΔ 2351/2020), και συνεπώς η προσφεύγουσα προέβη σε υποβολή δήλωσης μεταβολής του κωδικού δραστηριότητας αναδρομικά χωρίς ωστόσο να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής), ως εκ τούτου σύμφωνα και με τις προαναφερθείσες οδηγίες της Διοίκησης για την εν λόγω περίπτωση δεν επιβάλλεται πρόστιμο και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη επιβολής προστίμου βασίμως προβάλλονται και γίνονται αποδεκτοί.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δε θεμελιώνεται η καταλογισθείσα παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης μεταβολής φυσικού προσώπου της περ. α' της παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, και ως εκ τούτου, το υπό κρίση πρόστιμο πρέπει να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την ακύρωση της με αριθ. χρηματικού καταλόγου Χ.Κ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1^α παρ.2^α του ΚΦΔ 0,00 ευρώ

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹**

**Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.