



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604534  
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 12/10/2018  
Αριθμός απόφασης: **4394**

## 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 01/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ΑΓ. ΒΑΡΒΑΡΑΣ, οδός ....., αρ. ...., κατά της υπ' αριθμ. .... /2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ, φορολογικού έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ...../2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ, φορολογικού έτους 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .... /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 € (πλέον τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ 2,4%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), καθόσον υπέβαλε εκπρόθεσμα, την 10/11/2015, την υπ' αριθμ. .... τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014.

Η προσφεύγουσα προέβη στην υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, με σκοπό να τροποποιηθεί στο έντυπο Ε2 (αναλυτική κατάσταση για μισθώματα ακινήτων) της εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης, ο κωδικός αριθμός 17 {είδος μίσθωσης χρήσης ακινήτου }, στα υπ' αριθμ. 2 και 3 δηλούμενα ακίνητα, από εκμίσθωση αποθηκών κλπ και εκμίσθωση καταστημάτων, σε ΚΕΝΟ αντίστοιχα, διότι τη περίοδο από 01.01 - 31.12.2014 παρέμειναν κενά -και δεν υπήρχε μίσθωμα. Σημειώνεται, ότι στην αρχική υποβληθείσα δήλωση Ε2 στο Κ.Α. 6 {ονοματεπώνυμο ενοικιαστή}, είχε καταχωρηθεί κενό πεδίο και στα δύο ακίνητα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως, ισχυριζόμενη ότι:

1. υπέβαλε τροποποιητική δήλωση μόνο για το Ε2 με σκοπό να τροποποιηθεί ΜΟΝΟ ο κωδικός "είδος μίσθωσης και χρήσης" δύο ακινήτων, από εκμίσθωση καταστημάτων σε ΚΕΝΟ και από εκμίσθωση αποθηκών σε ΚΕΝΟ.
2. δεν υπήρχε καμία οικονομική αλλαγή σε κανένα αριθμητικό ποσό ούτε στη δήλωση Ε1 ούτε στη δήλωση Ε2.
3. το ποσό οφειλής τόσο της αρχικής όσο και της τροποποιητικής είναι το ίδιο.

**Επειδή** με την παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 ορίζεται, ότι: «Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμα 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 τις διατάξεις του άρθρου 19 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. 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 περι εκπρόθεσμης 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 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

**Επειδή** με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για το κρινόμενο φορολογικό έτος, ορίζεται, ότι: «Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους.», ενώ με την παρ. 7 του ίδιου ως άνω άρθρου: «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τόπος 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 συνοποβάλλονται με αυτήν.»

**Επειδή** σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ 1130/2015 «Παράταση προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων των άρθρων 3 και 45 του Ν. 4172/2013» προβλέπεται ότι: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 27<sup>η</sup> Ιουλίου 2015.....»

**Επειδή** ακολούθως σύμφωνα με την ΠΟΛ 1151/2015: «1. Η παράγραφος 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1130/2015 (ΦΕΚ Β' 1257) απόφαση της Αναπληρώτριας Υπουργού Οικονομικών αντικαθίσταται ως εξής: **1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 26η Αυγούστου 2015.**».

**Επειδή** περαιτέρω με την ΠΟΛ 1184/2015: «1. Η παράγραφος 1 της αριθμ. ΠΟΛ. 1130/2015 (ΦΕΚ Β'1257) όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της από την αριθμ. ΠΟΛ. 1151/2015 (ΦΕΚ Β' 1500) αντικαθίσταται ως εξής: 1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 30ή Αυγούστου 2015.».

**Επειδή** τέλος με την ΠΟΛ. 1198/3-9-2015 αποφασίστηκε ότι: «1. Στην παράγραφο 1 της αριθμ. απόφασης της Αναπληρώτριας Υπουργού ΠΟΛ. 1130/25.6.2015 (ΦΕΚ Β'/1257) προστίθενται εδάφια ως εξής: Για όσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν .4172/2013 υποβληθούν μέχρι και την 4η Σεπτεμβρίου 2015 δεν θα επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. Αντιθέτως, θα επιβάλλεται ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής 0,73%, όπως ορίζεται στο άρθρο 53 του ίδιου νόμου και δεν θα ισχύει η έκπτωση 2% σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής».

**Επειδή**, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζουν, ότι:

#### **Άρθρο 54 Διαδικαστικές παραβάσεις**

“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 υποβάλει 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', δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,*

*γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, , σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και.....''*

**Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)**

## **II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62**

### **2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)**

*β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β' και γ')*

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β'), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ'), επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, .....

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

**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 ως άνω ερμηνεία του περιεχομένου της τροποποιητικής δήλωσης συνηγορεί και η υπ' αριθ. 14/2016 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

με την ΠΟΛ.1114/2016 «Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)» και στην οποία υπογραμμίζεται ότι στην έννοια της προβλεπόμενης κατ' άρθρο 19 του ν. 4174/2013 τροποποιητικής δήλωσης στεγάζεται πλέον τόσο η υπό την ισχύ της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ν.2238/1994 συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και η κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 61 του ίδιου νόμου ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεων του που προέκυπταν από την αρχική του δήλωση. Αμφότερες δε οι κατηγορίες αυτές δηλώσεων (συμπληρωματική και ανακλητική) συνδέονταν, υπό το καθεστώς του ν.2238/1994, με την επαύξηση ή μείωση της φορολογητέας ύλης και όχι με την τροποποίηση λοιπών πληροφοριακών στοιχείων της δήλωσης, με την οποία, μάλιστα, δεν παραβιάζεται καμία φορολογική διάταξη.

**Επειδή**, η συμπλήρωση του Κ.Α. 17 στο έντυπο Ε2 συγκαταλέγεται στα κατά το άρθρο 4 της ΠΟΛ.1088/17.04.2015 Απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών (σχετικά με το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014) υποχρεωτικώς αναγραφόμενα στοιχεία της δήλωσης.

#### **Άρθρο 4 Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος**

*“4. Ηλεκτρονική υποβολή αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας (έντυπο Ε2)*

*Στη στήλη 17 συμπληρώνεται το είδος μίσθωσης και η χρήση του ακινήτου όπως αυτά προκύπτουν από την κατηγοριοποίηση των στηλών 13, 14, 15 και 16 . “*

**Επισημαίνεται**, ότι, η διαγραφή από τον Κ.Α. 17, εκμίσθωση αποθηκών κλπ και εκμίσθωση καταστημάτων, που η προσφεύγουσα ανέγραψε στην αρχική εμπρόθεσμη δήλωση του εντύπου Ε2 (αντί της λέξης ΚΕΝΟ που ανέγραψε στον ίδιο κωδικό 17 στην τροποποιητική δήλωση Ε2 που υπέβαλλε εκ νέου), δεν συγκαταλέγεται στην τροποποίηση στοιχείων που άπτονται άμεσα της φορολογητέας ύλης.

**Επειδή**, εν προκειμένω για να διορθώσει το εν λόγω σφάλμα, υπέβαλλε την από 10.11.2015 και με αριθμό ..... τροποποιητική φορολογική δήλωση φορολογικού έτους 2014 **από την οποία δεν μεταβλήθηκε το αποτέλεσμα της αρχικής εκκαθάρισης.**

**Επειδή**, το συγκεκριμένο σφάλμα ουδόλως επηρεάζει την φορολογητέα ύλη και την φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας.

**Επειδή**, εξαιρετικά στην παρούσα περίπτωση, η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, δεν 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 ημερομηνία κατάθεσης 01/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ....., ΑΦΜ ....., και την ακύρωση της υπ' αριθμ.

...../2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ, φορολογικού έτους 2014.

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

Φορολογικό έτος 2014:

Πρόστιμο άρθρου 54§2 περ. α' του ν. 4174/2013: **00,00 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**Σ η μ ε ι ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.