



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 756/01-04-2019

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333254
Αριθ. fax: 2313333258
Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aaade.gr
Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **04/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** του κ. **του** με **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό/2018 **Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης για το φορολογικό έτος 2015.**
5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.
7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **04/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** του κ. **του** με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **ασκήθηκε εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2018 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, για το φορολογικό έτος 2015**, επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντα, **πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 100,00 €**, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015. Η εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από **31/10/2018 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης** για τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων **Κ. του** με **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης **04/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Η πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2015 υποβλήθηκε λόγω αναδρομικού ποσού 5.022,90 € που αφορά σε αγροτικές επιδοτήσεις – ενισχύσεις του Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. για την σύζυγο του προσφεύγοντα, το οποίο καταχωρήθηκε στον κωδικό 660 του εντύπου Ε1.

Ο προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει βασιμότητας και γίνεται αποδεκτός, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύσσεται ακολούθως:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παράγραφος 1 εδάφιο πρώτο του **N.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) (ΦΕΚ167Α/23-07-2013)** ορίζεται ότι

«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, στην Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) του **N.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013)**, όπως ίσχυαν έως την 16/01/2018 πριν από την τροποποίηση της παραγράφου 3 με τις διατάξεις του άρθρου 397 παράγραφος 2 του **N.4512/2018 (ΦΕΚ5Α/17-01-2018)**, οριζόταν ότι

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στην 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 την Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου **Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014** και ημερομηνία **11/12/2014** εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «**Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013)**», ορίζεται ότι

«3. Επομένως, **τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στην 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 περιεχόμενο της.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παράγραφος 3 εδάφιο πρώτο του **N.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)**, όπως ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2015, οριζόταν ότι

«3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος) παράγραφος 22 του **N.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι

«22. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 67 τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1044/07-04-2016 (ΦΕΚ1083Β/18-04-2016) Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013», ορίζεται ότι «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 30ή Ιουνίου 2016.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1090/28-06-2016 (ΦΕΚ1950Β/30-06-2016) Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013», ορίζεται ότι «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 15η Ιουλίου 2016.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1105/15-07-2016 (ΦΕΚ2205Β/15-07-2016) Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013», ορίζεται ότι «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 18η Ιουλίου 2016.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015, χωρίς την επιβολή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφοι 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήταν η 18/07/2016.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση β) και παράγραφος 2 περίπτωση β) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι «1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:
β) Δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση.
2. 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, με τις διατάξεις του κεφαλαίου II παράγραφος 2 περίπτωση β) εδάφιο πρώτο της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62)», ορίζεται ότι «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 [παράγραφος 1 περιπτώσεις β) και γ)].

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή την μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [άρθρο 54 παράγραφος 1 περίπτωση β)], καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων [άρθρο 54 παράγραφος 1 περίπτωση γ)], επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100,00) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,».

Επειδή, στις παραγράφους 2, 3, 6 και 7 του με αριθμό πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1122149 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 11/08/2016 εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Μη επιβολή προστίμου για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από όσους λαμβάνουν αγροτικές επιδοτήσεις και οι σχετικές βεβαιώσεις εκδόθηκαν καθυστερημένα από τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.», ορίζεται ότι «2. Με το ΔΕΑΦ Α 1083185 ΕΞ 2016 / 01-06-2016 έγγραφο διευκρινίστηκε, επίσης, ότι, για τις ανάγκες υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι αγροτικές επιδοτήσεις/ενισχύσεις αντιμετωπίζονται φορολογικά σύμφωνα με τις επίσημες «ΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ ΕΦΟΡΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014 ή 2015» που εκδίδει ο Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. (κατόπιν συνεννόησης με την Υπηρεσία μας). 3. Σύμφωνα με τις ισχύουσες προθεσμίες και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Κ.Φ.Δ.), η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων εκπνέει την ίδια ακριβώς ημερομηνία που εκπνέει και η προθεσμία για τις αρχικές εμπρόθεσμες δηλώσεις. Μετά από την ημερομηνία αυτήν, οι τροποποιητικές δηλώσεις χαρακτηρίζονται εκπρόθεσμες και υπόκεινται σε πρόστιμο. 6. Κατά το προηγούμενο έτος (2015), όπως και στο τρέχον (2016), διαπιστώθηκε ότι ο Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. κατέβαλε αγροτικές επιδοτήσεις μετά την καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (εν προκειμένω την 31/08/2015 και την 18/07/2016, αντίστοιχα), γεγονός που καθιστά υπόχρεους (σύμφωνα με την ΠΟΛ.1116/10-06-2015) όσους εισπράττουν αγροτικές επιδοτήσεις να προβούν σε υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. 7. Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι λόγω της καθυστερημένης έκδοσης βεβαιώσεων από τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., γεγονός ανυπαίτιο, έκτακτο και απρόβλεπτο για τον φορολογούμενο, οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 και μετά, που υποβάλλονται ειδικά από όσους λαμβάνουν αγροτικές επιδοτήσεις/ενισχύσεις από τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., θα υποβάλλονται χωρίς πρόστιμο στην περίπτωση που οι σχετικές βεβαιώσεις εκδόθηκαν καθυστερημένα από τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε..».

Επειδή, ο προσφεύγων είχε υποβάλει εμπροθέσμως, κατά την 18/07/2016, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης κοινή αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015, από την εκκαθάριση της οποίας είχε προκύψει χρεωστικό ποσό 43.166,14 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 18/07/2016). Την 27/12/2017, ο προσφεύγων υπέβαλε **εκπροθέσμως**, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης **κοινή πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015**, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε, επίσης, **χρεωστικό ποσό 43.166,14 €** (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 27/12/2017). Η **μοναδική μεταβολή** που επήλθε με την πρώτη τροποποιητική δήλωση, σε σχέση με την αρχική δήλωση, ήταν η προσθήκη του ποσού των **5.022,90 €** στον **κωδικό 660** (εισοδήματα που αποκτήθηκαν το έτος 2015 και απαλλάσσονται από τον φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση) του **εντύπου Ε1**, το οποίο αφορά σε **αγροτικές επιδοτήσεις – ενισχύσεις** του Οργανισμού Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.) (Α.Φ.Μ.:) **στην σύζυγο του προσφεύγοντα** κ. του με Α.Φ.Μ.: Το εν λόγω ποσό αφορά στο φορολογικό έτος 2015 αλλά καταβλήθηκε **αναδρομικώς** εντός του έτους 2016, όπως αποδεικνύεται από την από **13/02/2017** σχετική βεβαίωση φορολογικού έτους 2016 του Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. για την σύζυγο του προσφεύγοντα.

Επειδή, η **καθυστερημένη καταβολή** από τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. του **αναδρομικού** ποσού των **5.022,90 €** στην σύζυγο του προσφεύγοντα, για αγροτικές επιδοτήσεις – ενισχύσεις, **συνιστά γεγονός ανυπαίτιο, έκτακτο και απρόβλεπτο για τον προσφεύγοντα** και, συνεπώς, εξ όλων των προαναφερθέντων και δη των παραγράφων 6 και 7 του με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Α 1122149 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 11/08/2016 εγγράφου του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, η με αριθμό/2018 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης** πρέπει να **ακυρωθεί**.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **04/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου
Ενδικοφανούς Προσφυγής του κ. του με **Α.Φ.Μ.:**
και την ακύρωση της με αριθμό/2018 προσβαλλόμενης **Πράξης Επιβολής Προστίμου**
(άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα Απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015

Η με αριθμό/2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (χρεωστικής) (...../27-12-2017) [άρθρο 54 παράγραφος 1 περίπτωση β) και παράγραφος 2 περίπτωση β) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	100,00	<u>0,00</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στον προσφεύγοντα.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης