



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 29/03/2019

Αριθμός απόφασης: 735



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313 333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **04-12-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΑΦΜ**, κατά της με αριθμό/31-10-2018 **Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης για το φορολογικό έτος 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **04/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του **ΑΦΜ**, η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα 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/31-10-2018 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, κατά την 27/12/2017, μέσω διαδικτύου, της με αριθμό καταχώρησης τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, φορολογικού έτους 2015.

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

Η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του, για το φορολογικό έτος 2015 υποβλήθηκε λόγω αναδρομικού ποσού 248,56 € που αφορά σε αγροτικές επιδοτήσεις-ενισχύσεις του Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. για την σύζυγο του, σύμφωνα με την από 13/02/2017 βεβαίωση εφορίας φορολογικού έτους 2016, το οποίο καταχωρήθηκε στον κωδικό 660 του εντύπου Ε1.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 19 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, όπως ίσχυε, 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 67 παρ. 3 εδάφιο πρώτο του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)**, όπως ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2015, ορίζεται 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 Ν.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 **παρ. 1 της ΠΟΛ.1044/07-04-2016** 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 **παρ. 1 της ΠΟΛ.1090/28-06-2016** 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 **παρ. 1 της ΠΟΛ.1105/15-07-2016** 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 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013, ήταν η 18/07/2016.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 54 του Ν.4174/2013**, 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:

α) Δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει 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,
- 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, στην **παρ. 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 παρ. 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 περιεχόμενό της.».

Επειδή, στις **παρ. 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 υπέβαλε εμπροθέσμως, κατά την 07/07/2016, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων για το φορολογικό έτος 2015, από την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με την οποία προέκυψε ποσό πληρωμής 4.851,27 €. Την 27/12/2017, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων για το φορολογικό έτος 2015, από την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με την οποία δεν μεταβλήθηκε το χρεωστικό ποσό που προέκυψε με την αρχική δήλωση. Η μοναδική μεταβολή που επήλθε με την πρώτη τροποποιητική δήλωση, σε σχέση με την αρχική δήλωση, ήταν στο ποσό του κωδικού 660 του εντύπου Ε1 που αφορά σε αγροτικές επιδοτήσεις – ενισχύσεις που είχε λάβει η σύζυγος του προσφεύγοντα αγρότισσα κ. με Α.Φ.Μ.: από τον Οργανισμό Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.). Ειδικότερα, ο κωδικός 660 είχε συμπληρωθεί με το ποσό των 257,14 € στην αρχική δήλωση, βάσει της από 11/03/2016 Βεβαίωσης του Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. για το φορολογικό έτος 2015 και με το ποσό των **505,70 €** στην τροποποιητική δήλωση, βάσει της από 13/02/2017 Βεβαίωσης του Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. φορολογικού έτους 2016, στην οποία αναγράφονται μεταξύ άλλων, επιπλέον λοιπές αγροτικές επιδοτήσεις – ενισχύσεις συνολικού ποσού 248,56 € που αφορούν το φορολογικό έτος 2015 (257,14 € + 248,56 € = 505,70 €).

Επειδή, η Βεβαίωση του Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., βάσει της οποίας ο προσφεύγων όφειλε να υποβάλει την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματός, για το φορολογικό έτος 2015 προκειμένου να δηλώσει στον κωδικό 660 του εντύπου Ε1 το επιπλέον ποσό των 248,56 € που αντιστοιχεί σε αγροτικές επιδοτήσεις-ενισχύσεις που είχε λάβει η σύζυγός του, εκδόθηκε την 13/02/2017, ήτοι αφού είχε παρέλθει η προθεσμία της 18/07/2016 για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων για το εν λόγω φορολογικό έτος. Συνεπώς, σύμφωνα με το προαναφερθέν με αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΑΦ Α 1122149 ΕΞ 2016/11-08-2016** έγγραφο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, δεν πρέπει να επιβληθεί στον προσφεύγοντα το πρόστιμο των 100,00 € που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, **διότι η καθυστερημένη έκδοση από τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. της ανωτέρω Βεβαίωσης συνιστά γεγονός ανυπαίτιο, έκτακτο και απρόβλεπτο για τον φορολογούμενο.**

Επειδή, εξ όλων των προαναφερθέντων, εκ της εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/27-12-2017 τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2015 του προσφεύγοντα, δεν στοιχειοθετείται διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, περί εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης, που να επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ίδιου νόμου και, συνεπώς, η με αριθμό/31-10-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) πρέπει να ακυρωθεί.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **04/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του **ΑΦΜ** και την ακύρωση της με αριθμό/31-10-2018 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/31-10-2018 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 τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων [άρθρο 54 παρ. 1 περ. α΄ και παρ. 2 περ. α΄ 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 ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ