



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09-12-2019

Αριθμ. Αποφ.: 2449

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : 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 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

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

4. Την ΠΟΛ 1076/23-4-2018 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1456/26-4-2018).
5. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά: α) της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, β) της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις ως άνω πράξεις επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 του ν. 4174/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με αρ. δήλωσης και ημερομηνία 13-05-2019, προκειμένου να δηλώσει ποσό αναδρομικών επιδοτήσεων που έλαβε από τον ΟΠΕΚΕΠΕ. Η δήλωση αυτή υποβλήθηκε με την προτροπή της φορολογικής διοίκησης καθώς στάλθηκε η υπ' αριθμ. Πρόσκληση για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης. Με τη δήλωση αυτή μετέβαλε τον κωδικό 465 (Ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας) από 16.520,38 σε 8.443,21€.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων κατόπιν της υπ αριθμ. Πρόσκλησης για υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορ. ετών 2016 και 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την αριθμ., 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, που υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στις 04-06-2019, μετέβαλε τον κωδικό 467 (Ζημιές προηγούμενων ετών από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας) από 16.520,68€ σε 8.443,21€. Την ίδια μεταβολή ο προσφεύγων μετέφερε και στο φορολογικό έτος 2017 με την υπ' αριθμ. 2^η τροποποιητική δήλωση που υποβλήθηκε και αυτή εκπρόθεσμα στις 12-06-2019.

Με την με αρ. ειδοποίησης και με ημερομηνία έκδοσης 12-06-2019 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2016 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό 250,00€, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Με την με αρ. ειδοποίησης και με ημερομηνία έκδοσης 12-06-2019 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2017 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό 250,00€, διότι

υπέβαλε εκπρόθεσμα δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου, για τους παρακάτω λόγους:

1. Κατά την υποβολή των αρχικών δηλώσεων των φορολογικών ετών 2016 και 2017 μεταφέρθηκε το αληθινό ποσό ζημίας, το οποίο όμως μεταβλήθηκε μετά την λήψη των αναδρομικών επιδοτήσεων του ΟΠΕΚΕΠΕ και συνεπώς δεν ευθύνεται για την καθυστέρηση στην υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων.
2. Σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1122149 ΕΞ /11-08-2016, δεν επιβάλλεται πρόστιμο για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται απ' όσους λαμβάνουν αγροτικές επιδοτήσεις των οποίων οι σχετικές βεβαιώσεις εκδόθηκαν καθυστερημένα από τον ΟΠΕΚΕΠΕ.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 18 του ν. 4174/2013: «1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης....»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 19§1&2 του ν. 4174/2013 : «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.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της 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 ΓΓΔΕ).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 67§3 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι : 3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Εξαιρετικά, τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μπορούν να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1250/2015 :

13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61) Με τις διατάξεις του [άρθρου 61](#) παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.

Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την [παράγραφο 2 του άρθρου 61](#), εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1094/2017: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του [άρθρου 3](#) του ν. [4172/2013](#) παρατείνεται μέχρι την 17 Ιουλίου 2017.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106/2017: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του [άρθρου 3](#) του ν. [4172/2013](#), η οποία παρατάθηκε με την [ΠΟΛ.1094/2017](#) απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 17/07/2017, παρατείνεται μέχρι την 21 Ιουλίου 2017.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1121/2018 : «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των φυσικών προσώπων του [άρθρου 3](#) του ν. [4172/2013](#), παρατείνεται μέχρι την 26η Ιουλίου 2018.»

Επειδή, στη συνέχεια σύμφωνα με την ΠΟΛ 1138/2018 : «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των φυσικών προσώπων του [άρθρου 3](#) του ν. [4172/2013](#), η οποία παρατάθηκε με την [ΠΟΛ.1121/2018](#) απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 26.7.2018, παρατείνεται μέχρι την 30η Ιουλίου 2018.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 54§1 περ. α, β και 54§2 2 περ α, β του ν. 4174/2013: «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' και 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 στην υπ' αριθ. 14/2016 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γεν. Γρ. Δημ. Εσόδων με την ΠΟΛ 1114/2016 Εγκύκλιο, υπογραμμίζεται ότι στην έννοια της προβλεπόμενης κατ' άρθρ. 19 ν. 4174/2013 τροποποιητικής δήλωσης στεγάζεται πλέον τόσο η υπό την ισχύ της παρ. 1 του άρθρ. 62 ν. 2238/1994 συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και η κατά την παρ. 4 του άρθρ. 64 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) συνδέονται 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, 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. πρωτ. 1164337ΕΞ2014 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».

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 Γεν. Γρ. Δημ. Εσόδων με την ΠΟΛ 1114/2016 Εγκύκλιο και στην οποία υπογραμμίζεται ότι στην έννοια της προβλεπόμενης κατ' άρθρ. 19 ν. 4174/2013 τροποποιητικής δήλωσης στεγάζεται πλέον τόσο η υπό την ισχύ της παρ. 1 του άρθρ. 62 ν. 2238/1994 συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και η κατά την παρ. 4 του άρθρ. 64 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 σύμφωνα με το αρ. 27§1 του ν. 4172/2013 : «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1088/2016: «Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 27](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους. Ειδικότερα:

Πεδίο εφαρμογής - Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του [άρθρου 45](#) του ν. [4172/2013](#). Ειδικά για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δεν χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και δεν διατηρούν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση και αποκτούν εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, των οποίων τα κέρδη θεωρούνται προερχόμενα από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του [άρθρου 27](#) του ν. [4172/2013](#), καθόσον αν και τα έσοδά τους αυτά χαρακτηρίζονται ως

έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, επί των εισοδημάτων αυτών διενεργείται παρακράτηση με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Περαιτέρω και δεδομένου ότι από τον νόμο δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο.

Ειδικά σε ό,τι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ο συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου, όπως μισθούς και συντάξεις, ενοίκια ακινήτων, κ.λπ. του ίδιου φορολογικού έτους.

Οι διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 27](#) περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημίες που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. Επομένως, προκειμένου για ζημίες που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1.1.2014, θα έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημίες, ήτοι των [άρθρων 4 και 61](#) του ν. [2238/1994](#)....

Χρόνος μεταφοράς ζημίας

Η μεταφορά της ζημίας πρέπει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, να γίνεται διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη μέχρι να καλυφθεί πλήρως, συμψηφίζοντας τις ζημίες αυτές υποχρεωτικά στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο θα προκύψουν κέρδη. Αν μετά την παρέλευση της πενταετίας μένει ακάλυπτο ποσό, αυτό χάνεται. Επίσης, η ζημία συμψηφίζεται διαδοχικά με μελλοντικά κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών και όχι με κέρδη των προηγούμενων.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1068/2018 : Οι αγροτικές επιδοτήσεις που αφορούν στα έτη 2016 και προηγούμενα φορολογούνται σύμφωνα με τα ισχύοντα στο έτος που ανάγονται ([ΠΟΛ.1116/10.6.2015](#) εγκύκλιος). Δεν επιβάλλονται πρόστιμα και τόκοι για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από όσους λαμβάνουν αγροτικές επιδοτήσεις, εφόσον οι σχετικές βεβαιώσεις εκδόθηκαν καθυστερημένα από τον ΟΠΕΚΕΠΕ και εκ του λόγου αυτού δεν ήταν δυνατή η υποβολή εμπρόθεσμης δήλωσης για το εισόδημα αυτό. Οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται χειρόγραφα μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους που εκδόθηκε η βεβαίωση και η καταβολή του φόρου γίνεται όπως και των λοιπών δηλώσεων με καταληκτική ημερομηνία υποβολής την 31η Δεκεμβρίου εκάστου φορολογικού έτους.

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 1,6,7 της ΔΕΑΦ Α 1122149 ΕΞ 2016/11.08.2016 : 1. Με την [ΠΟΛ.1116/10.6.2015](#) εγκύκλιο (που είναι σε ισχύ και για το φορολογικό έτος 2015) έγινε δεκτό ότι οι αγροτικές επιδοτήσεις κατά το μέρος που υπερβαίνουν το όριο των 12.000 ευρώ λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από ατομική αγροτική δραστηριότητα στο έτος που αφορούν

6. Κατά το προηγούμενο έτος (2015) όπως και στο τρέχον (2016), διαπιστώθηκε ότι ο ΟΠΕΚΕΠΕ 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.1116/10.6.2015](#)) 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 ΟΠΕΚΕΠΕ, 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 ΟΠΕΚΕΠΕ, θα υποβάλλονται χωρίς πρόστιμο στην περίπτωση που οι σχετικές βεβαιώσεις εκδόθηκαν καθυστερημένα από τον ΟΠΕΚΕΠΕ.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1116/2015 : «1. Στο πρώτο εδάφιο της [παρ. 1 του άρθρου 29](#), ρητά ορίζεται ότι «ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές». Επομένως στα έσοδα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα αρχικά περιλαμβάνονταν και οι αγροτικές επιδοτήσεις/ενισχύσεις και αποζημιώσεις. Με τις διατάξεις της [παρ. 1 του αρ.2](#) του ν.[4328/2015](#) όμως προστέθηκε νέο εδάφιο στο τέλος του [άρθρου 21](#) του Κ.Φ.Ε. (ν.[4172/2013](#)) σύμφωνα με το οποίο, «ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που χορηγούνται στα πλαίσια της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο κατά το μέρος των επιδοτήσεων και ενισχύσεων που υπερβαίνει τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι δε αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους, δεν συνυπολογίζονται». Επομένως, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν θα λαμβάνεται υπόψη κανένα ποσό αποζημιώσεων και από το σύνολο των επιδοτήσεων/ενισχύσεων θα λαμβάνεται το υπόλοιπο μετά την αφαίρεση του ποσού των 12.000 ευρώ.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων με την από 13/02/2017 βεβαίωση εφορίας φορολογικού έτους 2016 από τον οργανισμό πληρωμών και ελέγχου κοινοτικών ενισχύσεων προσανατολισμού και εγγυήσεων (ΟΠΕΚΕΠΕ), έλαβε αναδρομικά ύψους 10.981,83€, φορ. έτους 2015. Η αλλαγή αυτή απεικονίστηκε με την υποβολή της 3419/08-05-2019 δήλωσης στην οποία ποσό 2.844,36€ μεταφέρθηκε στον κωδικό 659 για τη συμπλήρωση του ορίου του ποσού των 12.000,00€ και ποσό 8.137,47 μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα χρήσης, μειώνοντας τις ζημιές χρήσης (κωδ. 465) από 16.520,68 σε 8.443,21€ (το ορθό ποσό είναι 8.383,21€, πιθανόν εκ παραδρομής αναγράφηκε το 8.443,21€) για το φορολογικό έτος 2015. Στη συνέχεια ορθώς έγινε η μεταφορά των ζημιών στις χρήσεις 2016 και 2017 με τις ως άνω αναφερθείσες τροποποιητικές δηλώσεις, που υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα με αποτέλεσμα να επιβληθούν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα.

Επειδή οι υπ' αριθμ. τροποποιητικές δηλώσεις φορ. έτους 2016 και 2017 αντίστοιχα, δεν αφορούν δήλωση αναδρομικών από τον ΟΠΕΚΕΠΕ, αλλά μεταβολή στις μεταφερόμενες ζημιές από το φορ. έτος 2015 και υποβλήθηκαν μόνο κατόπιν πρόσκλησης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και όχι με ίδια πρωτοβουλία. Συνεπώς, η καθυστέρηση στην υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων δεν δικαιολογείται, αφού ακόμα και αν θεωρηθεί ότι σχετίζονται άμεσα με τη δήλωση των αναδρομικών του φορ. έτους 2015 (υπ' αριθμ.), αυτές έπρεπε να είχαν υποβληθεί μέχρι την 31/12/2017, ήτοι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης άνευ προστίμου, όπως ορίζεται με την ΠΟΛ 1068/2018. Εξάλλου, η ημερομηνία αυτή θα είχε πρακτική εφαρμογή μόνο για τη δήλωση του φορολογικού έτους 2016 και όχι για τη δήλωση του φορ. έτους 2017 που εκ των πραγμάτων υποβάλλεται εμπρόθεσμα μέχρι την 30/06/2018, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, δεν υπάρχει καμία μεταβολή στο αποτέλεσμα της εκκαθάρισης τόσο με την 3..... 2^η τροποποιητική δήλωση για το φορ. έτος 2016 όσο και στην 2^η τροποποιητική δήλωση φορ. έτους 2017, καθώς το χρεωστικό υπόλοιπο παρέμεινε το ίδιο ήτοι, 1.395,79€ και 1.502,21€ αντίστοιχα, το ποσό του προστίμου πρέπει να οριστεί από την παρ. 2 περ. α) του αρ. 54 του ν. 4174/2013 και να μειωθεί στα 100,00€ για κάθε έτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ κατά α) της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, β) της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Πράξη επιβολής προστίμου με α/α/2019 για φορ. έτος 2016: 100,00€

Πράξη επιβολής προστίμου με α/α/2019 για φορ. έτος 2017: 100,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.