



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 3/3/2020

Αριθμός απόφασης: 440

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 από 11/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, αρ. αγρ., Τ.Κ., κατά της με αρ./16-9-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 14/11/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 11/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./16-9-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. β' του ν.4174/2013 και του άρθρου 54§2 περ. γ' του ν.4174/2013, λόγω εκπρόθεσμης ηλεκτρονικής υποβολής της με αρ./13-9-2019 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, με την οποία μετέβαλε στο έντυπο Ε1 τον κωδικό 467 (Ζημιές προηγούμενων ετών από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας) και συγκεκριμένα διέγραψε το ποσό των 31.600,73 €, διότι είχε μεταβληθεί το φορολογικό αποτέλεσμα του φορολογικού έτους 2016 με βάση τις βεβαιώσεις του ΟΠΕΚΕΠΕ που έλαβε καθυστερημένα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου, ισχυριζόμενος ότι η μεταβολή της μεταφερόμενης ζημιάς φορολογικού έτους 2016 οφείλεται στις καθυστερημένες βεβαιώσεις του ΟΠΕΚΕΠΕ και συνεπώς δεν θα έπρεπε να του επιβληθεί πρόστιμο.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (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. 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 στο άρθρο 54 παρ. 1 περ. β' και 2 περ. γ' του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, ο οποίος είναι

υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αριθμό/13-9-2019 3^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 εκπρόθεσμα, καθώς η προθεσμία υποβολής της, κατόπιν παρατάσεως, ήταν η 30/7/2018 (ΠΟΛ1121/2018, 1138/2018).

Επειδή, με την με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1122149 ΕΞ2016/11-8-2016 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, 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 στο άρθρο 27 «Μεταφορά ζημιών» του ν.4172/2013 ορίζεται : «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 στην ΠΟΛ1088/2016 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του Ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών.» ορίζεται :

«Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας

Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν. Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική)».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, στις 31/12/2018, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα τη με αριθμ. .../2018 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 βάσει της από 27/2/2018 βεβαίωσης του ΟΠΕΚΕΠΕ στην οποία περιλαμβάνονταν οι επιδοτήσεις

που αφορούν στο φορολογικό έτος 2016. Συγκεκριμένα προέβη στις ακόλουθες μεταβολές του εντύπου Ε1 της δήλωσης :

- Στον κωδικό 465 (Ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από άσκηση αγροτικής δραστηριότητας) διέγραψε ποσό ύψους 11.913,05 €.
- Στον κωδικό 467 (Ζημιά προηγούμενων ετών από άσκηση αγροτικής δραστηριότητας) διέγραψε ποσό ύψους 19.687,68 €.
- Στον κωδικό 461 (Καθαρό εισόδημα από άσκηση αγροτικής δραστηριότητας) καταχώρησε ποσό ύψους 1.501,79 €

Από την ανωτέρω τροποποιητική δήλωση προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο.

Με την υποβολή της με αρ. κατ./13-9-2019 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 καταχωρήθηκε εκπρόθεσμα η διαγραφή ποσού ύψους 31.600,73 € από τον κωδικό 467 (Ζημιά προηγούμενων ετών από άσκηση αγροτικής δραστηριότητας) του εντύπου Ε1, εφόσον τα αποτελέσματα του προηγούμενου έτους (2016) είχαν μεταβληθεί βάσει της από 27/2/2018 βεβαίωσης του ΟΠΕΚΕΠΕ. Από την εν λόγω τροποποιητική δήλωση προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο και εκδόθηκε η πράξη επιβολής προστίμου.

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 εν προκειμένω η υπό κρίση τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2017 θα έπρεπε να υποβληθεί εντός του έτους 2018, λόγω της έκδοσης και λήψης από τον προσφεύγοντα της από 27/2/2018 βεβαίωσης του ΟΠΕΚΕΠΕ που αφορά σε αναδρομικές εισπράξεις του ΟΠΕΚΕΠΕ του φορολογικού έτους 2016.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η εκπρόθεσμη υποβολή 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος 2017 έχει ως αιτία τη διαγραφή ποσού από τον κωδικό 467 (Ζημιά προηγούμενων ετών από άσκηση αγροτικής δραστηριότητας) του εντύπου Ε1, γεγονός που εν προκειμένω επηρεάζει τη δηλούμενη φορολογητέα ύλη, καθώς και τη συνολική φορολογική υποχρέωση και ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκε το προσβαλλόμενο πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 και παρ. 2 του ν.4174/2013, εφόσον με την υπό κρίση τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος επήλθε επαύξηση της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 11/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Η με αρ. /16-9-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς.

Ποσό καταλογισμού : **250,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.