



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 7/5/2019

Αριθμός απόφασης: 1024

**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 7/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή του . . του ., ΑΦΜ ..., κατοίκου . ., Τ.Κ. ., κατά της με αρ. ../6-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 29/1/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

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

Επί της από 7/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του . . 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. .../6-12-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€, για το φορολογικό έτος 2015, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 του ν.4174/2013. Η παράβαση αφορά στην εκπρόθεσμη ηλεκτρονική υποβολή της με αρ. .../19-11-2018 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015, με την οποία μετέβαλε στο έντυπο Ε3 τους κωδικούς 908 (Λοιπές αγροτικές επιδοτήσεις – ενισχύσεις) και 909 (Αποζημιώσεις) και στο έντυπο Ε1 τον κωδικό 660 (Εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση) και τον κωδικό 462 (Καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας), διότι επιμέρισε λανθασμένα το ποσό των 15.849,45 €, που αφορά σε αγροτικές επιδοτήσεις/ ενισχύσεις του ΟΠΕΚΕΠΕ, στους κωδικούς 908 (Λοιπές αγροτικές επιδοτήσεις – ενισχύσεις) και 909 (Αποζημιώσεις) του εντύπου Ε3.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου, ισχυριζόμενος ότι :

- Υπάρχει παραπλανητικά ο κωδικός 909 στο Ε3 του φορολογικού έτους 2015. Ο κωδικός 909 αναγράφει «αποζημιώσεις» και η βεβαίωση του ΟΠΕΚΕΠΕ αναγράφει «εξισωτική αποζημίωση», πράγμα παραπλανητικό.
- Η ανάγκη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης οφείλεται στη καθυστερημένη αποστολή της διορθωμένης βεβαίωσης του ΟΠΕΚΕΠΕ και σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1122149 ΕΞ 2016/11-8-2016 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις εκπρόθεσμα υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

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 πλήρη λογιστικά πρότυπα, δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλλε ηλεκτρονικά τη με αριθμό/19-11-2018 3^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 εκπρόθεσμα, καθώς η προθεσμία υποβολής της, κατόπιν παρατάσεως, ήταν η 18/7/2016 (ΠΟΛ 1105/2016).

Επειδή στις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 21 παρ. 1 του ν. 4172/2013, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν. [4328/2015](#) και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ιδίου άρθρου, ορίζεται ότι: «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 ενισχύσεων και επιδοτήσεων που υπερβαίνει τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι δε αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους, δεν συνυπολογίζονται».

Επειδή στην ΠΟΛ 1116/2015 στο κεφάλαιο Α. ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ορίζεται : «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. ...

Κ. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΖΩΙΚΟΥ - ΦΥΤΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ... Στον κωδ. 907 (Πίνακας Ε του εντύπου Ε3) αναγράφονται οι αγροτικές επιδοτήσεις παγίων και λοιπών δαπανών, στον κωδ. 908 αναγράφονται οι λοιπές αγροτικές επιδοτήσεις - και στον κωδ. 909 οι αποζημιώσεις αντίστοιχα (λόγω σχετικής νομοθετικής ρύθμισης σχετικά με την φορολογική αντιμετώπιση αγρ. επιδοτήσεων και αποζημιώσεων, θα διαχωρίζονται σε χωριστούς κωδικούς οι αγροτικές αποζημιώσεις από τις «λοιπές αγρ. επιδοτήσεις».

Επειδή, με την με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1122149 ΕΞ2016/11-8-2016 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την οποία 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, στην υπό κρίση περίπτωση, η σύζυγος του προσφεύγοντα, . . ., ΑΦΜ ..., αγρότισσα, έλαβε καθυστερημένα από τον ΟΠΕΚΕΠΕ την από 13/2/2017 βεβαίωση, στην οποία αναγράφονται τα διορθωμένα ποσά αγροτικών ενισχύσεων που έλαβε από τον ΟΠΕΚΕΠΕ και αφορούν στο φορολογικό έτος 2015. Στη συνέχεια, υποβλήθηκε στις 12/3/2018 η με αρ. ... 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους επιμερίζοντας λανθασμένα το ποσό των 15.849,45 €, που αφορά σε αγροτικές επιδοτήσεις/ενισχύσεις, στους κωδικούς 908 (Λοιπές αγροτικές επιδοτήσεις – ενισχύσεις - ποσό 9.135,45 €) και 909 (Αποζημιώσεις – ποσό 6.714,00 €) του εντύπου Ε3 και δηλώνοντας στον κωδικό 660 του εντύπου Ε1 ποσό 9.135,45 €. Ακολούθως, υποβλήθηκε η 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ίδιου έτους μεταφέροντας ορθά στον κωδικό 908 του εντύπου Ε3 το ποσό των 15.849,45 € και στους κωδικούς 660 (Εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση) και 462 (Καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας) του εντύπου Ε1 τα ποσά 12.000,00 € και 3.849,45 € αντίστοιχα και ως εκ τούτου επιβλήθηκε το προσβαλλόμενο πρόστιμο λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής της.

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.

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 από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος 2015 έχει ως αιτία τον λανθασμένο επιμερισμό των αγροτικών επιδοτήσεων/ενισχύσεων στους κωδικούς 908 και 909 του εντύπου Ε3 της δήλωσης και την προσθήκη του ποσού 3.849,45 € στους κωδικούς 462 «Καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας» και 476 «Ακαθάριστα έσοδα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας», 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 της συζύγου του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 7/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ., ΑΦΜ

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

Η με αρ. .../6-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.