



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός Απόφασης: 2195/08-11-2019

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).

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 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016), με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **12/06/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** Τ... Κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά των με αριθμούς/08-05-2019 και/08-05-2019 **Πράξεων Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, αντιστοίχως.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **12/06/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** Τ... 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:

1.

Με την με αριθμό/08-05-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, για το φορολογικό έτος 2015, επιβλήθηκε, σε βάρος Τ... προσφεύγο....., **πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €**, για εκπρόθεσμη υποβολή τρίτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό αποτέλεσμα.

2.

Με την με αριθμό/08-05-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, για το φορολογικό έτος 2016, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό αποτέλεσμα.

... προσφεύγ..... Κ. του με Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης 12/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Για το εκπρόθεσμο της υποβολής της τρίτης και δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τ... προσφεύγο..... για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, αντιστοίχως, δεν ευθύνεται ... ίδι... αλλά ο Οργανισμός Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.) που κατέβαλε, αναδρομικώς, στ...ν προσφεύγο..... επιδοτήσεις – ενισχύσεις για το φορολογικό έτος 2014, με αποτέλεσμα να μεταβληθεί – μειωθεί το ποσό της ζημίας του εν λόγω φορολογικού έτους που μεταφέρθηκε στο επόμενο φορολογικό έτος 2015.

Ο προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και αναπόδεικτος για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παράγραφος 1 εδάφιο πρώτο του Ν.4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν.4127/2013 και άλλες διατάξεις» (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) παράγραφοι 1 και 2 και παράγραφος 3 περιπτώσεις α) και β) του Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 3 με τις διατάξεις του άρθρου 397 παράγραφος 2 του Ν.4512/2018 (ΦΕΚ5Α/17-01-2018) και ισχύουν από την 17/01/2018, ορίζεται 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.

α) **Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από την 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, 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 Ν.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 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 παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1044/07-04-2016 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ1083Β/18-04-2016), 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 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ1950Β/30-06-2016), 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 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ2205Β/15-07-2016), 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 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παράγραφος 3 εδάφιο πρώτο του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι
«3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1094/28-06-2017 Απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ2239Β/29-06-2017), με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του

N.4172/2013», ορίζεται ότι

«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, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1106/14-07-2017 Απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ2437Β/17-07-2017), με θέμα **«Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 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 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 τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2016, 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 21/07/2017.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παράγραφος 1 περίπτωση β) και παράγραφος 2 περίπτωση γ) 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:

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.».

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, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, και».

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, ωστόσο, με τις διατάξεις του άρθρου 3 (Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου) παράγραφος 3 εδάφιο τρίτο της ΠΟΛ.1034/07-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ759Β/09-03-2017), με θέμα «**Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτήν**», ορίζεται ότι

«Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αυτές θα παραλαμβάνονται χωρίς κυρώσεις μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων.».

Επειδή, επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 3 (Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου) παράγραφος 5 εδάφια πρώτο και δεύτερο της ΠΟΛ.1068/12-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1319Β/17-04-2018), με θέμα «**Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτήν**», ορίζεται ότι

«5. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών και αμοιβών ιατρών του Ε.Σ.Υ. από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ., αυτές παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. Οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ. εκτός των δηλώσεων που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις, οι οποίες, για το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής, υποβάλλονται ηλεκτρονικά.».

Επειδή, εξάλλου, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1106/14-07-2016 Εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «**Κοινοποίηση της με αριθμό 89/2015 γνωμοδότησης Ν.Σ.Κ., αναφορικά με απαλλαγή οφειλών από προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής για λόγους ανωτέρας βίας, κατ' άρθρο 6 του Κ.Ε.Δ.Ε.**», ορίζεται ότι

«Β) Η έλλειψη γνώσης της οφειλής που οφείλεται καθαρά σε υποκειμενική συμπεριφορά των οργάνων του Δημοσίου ή του οφειλέτη (παραδείγμα, μη αποστολή της ατομικής ειδοποίησης στον οφειλέτη ή ελάχιστη, έστω, αμέλεια αυτού), δεν συνιστά λόγο για την απαλλαγή της από τους τόκους και το πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 του Κ.Ε.Δ.Ε.. Αντιθέτως, η μη γνώση της οφειλής συνιστά λόγο απαλλαγής, κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε., εφόσον οφείλεται σε ανυπαίτιο, έκτακτο και απρόβλεπτο γεγονός, το οποίο δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (ανωτέρα βία), εξαιτίας του οποίου δεν πληρώθηκε εμπρόθεσμα η οφειλή. Επομένως, εφόσον ο οφειλέτης επικαλείται και αποδεικνύει ότι η μη εμπρόθεσμη πληρωμή της οφειλής έχει ως αιτία την έλλειψη της

γνώσης της, η οποία οφείλεται σε περιστατικό ανωτέρας βίας, επιτρέπεται η χορήγηση της ως άνω απαλλαγής.».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα του Υπουργείου Οικονομικών και της Α.Α.Δ.Ε., για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, ... προσφεύγ..... ασκούσε μικτές γεωργοκτηνοτροφικές δραστηριότητες, τηρούσε βιβλία με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και εντασσόταν στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α..

Επειδή, ... προσφεύγ..... είχε υποβάλει εμπροθέσμως, κατά την 29/08/2015, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, από την εκκαθάριση της οποίας είχε προκύψει χρεωστικό ποσό 192,92 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 29/08/2015). Στο έντυπο **E1** της αρχικής δήλωσης, είχαν συμπληρωθεί το ποσό των **54.145,75 €** στον κωδικό **475** (ακαθάριστα έσοδα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας) και το ποσό των **9.511,71 €** στον κωδικό **465** (ζημία του ίδιου φορολογικού έτους από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας). Την 31/08/2015, ... προσφεύγ..... υπέβαλε εμπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, από την εκκαθάριση της οποίας, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κιλκίς κατά την 09/03/2017, προέκυψε, επίσης, χρεωστικό ποσό 192,92 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 09/03/2017). Στο έντυπο **E1** της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης, συμπληρώθηκαν το ποσό των **56.631,89 €** στον κωδικό **475** και το ποσό των **7.025,57 €** στον κωδικό **465**. Με την αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων κατά **2.486,14 €** στην πρώτη τροποποιητική δήλωση, σε σχέση με την οικεία αρχική δήλωση ($56.631,89 € - 54.145,75 € = 2.486,14 €$), μειώθηκε ισόποσα το ποσό της ζημίας του φορολογικού έτους 2014 (έντυπο **E1**, κωδικός **465**).

Επειδή, ... προσφεύγ..... είχε υποβάλει εμπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, από την εκκαθάριση της οποίας είχε προκύψει χρεωστικό ποσό 176,28 €, ομοίως με την αρχική δήλωση (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 12/07/2016). Στο έντυπο **E1** της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης, είχε συμπληρωθεί το ποσό των **4.394,26 €** στον κωδικό **461** (καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας). Την 18/07/2016, ... προσφεύγ..... είχε υποβάλει εμπροθέσμως την με αριθμό καταχώρησης δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, από την εκκαθάριση της οποίας, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κιλκίς κατά την 01/09/2017, είχε προκύψει, εκ νέου, χρεωστικό ποσό 176,28 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την δεύτερη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 01/09/2017). Στο έντυπο **E1** της δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης, είχαν συμπληρωθεί το ποσό των **7.210,21 €** στον κωδικό **461** και το ποσό των **9.511,71 €** στον κωδικό **467** (ζημίες προηγούμενων ετών από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας). Την 08/05/2019, ... προσφεύγ..... υπέβαλε εκπροθέσμως, μέσω της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, την με αριθμό καταχώρησης τρίτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό **225,72 €** (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την τρίτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 08/05/2019). Στο έντυπο **E1** της τρίτης τροποποιητικής δήλωσης, συμπληρώθηκε το ποσό των **7.025,57 €** στον κωδικό **467**, ήτοι μειωμένο κατά **2.486,14 €** σε σχέση με το αντίστοιχο ποσό της δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης ($9.511,71 € - 7.025,57 € = 2.486,14 €$). Με το ποσό δε των **7.210,21 €** ως καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας (έντυπο **E1**, κωδικός **461**), καλύφθηκε πλήρως η μεταφερθείσα ζημία των **7.025,57 €** (έντυπο **E1**, κωδικός **467**).

Επειδή, ... προσφεύγ..... είχε υποβάλει εκπροθέσμως, κατά την 22/10/2018, την με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος

2016, από την εκκαθάριση της οποίας, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κιλκίς κατά την 18/02/2019, είχε προκύψει χρεωστικό ποσό 136,20 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/.... και ημερομηνία έκδοσης 18/02/2019). Στο έντυπο Ε1 της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης, είχε συμπληρωθεί το ποσό των 2.631,31 € στον κωδικό 467 (ζημίες προηγούμενων ετών από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας). Την 08/05/2019, ... προσφεύγ..... υπέβαλε εκπροθέσμως, μέσω της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, την με αριθμό καταχώρησης δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό 772,97 € (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την δεύτερη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/... και ημερομηνία έκδοσης 08/05/2019). Στο έντυπο Ε1 της δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης, σε σχέση με το εν λόγω έντυπο της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης, διαγράφηκε το ποσό των 2.631,31 € στον κωδικό 467.

Επειδή, η τελική ζημία των 7.025,57 € του φορολογικού έτους 2014 είχε δηλωθεί με την με αριθμό/31-08-2015 πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος που εκκαθαρίστηκε την 09/03/2017 και μεταφέρθηκε στο επόμενο φορολογικό έτος με την υποβολή της εκπρόθεσμης με αριθμό/08-05-2019 τρίτης τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2015. Η συγκεκριμένη τελική ζημία διαμορφώθηκε λόγω του επιπλέον συνολικού ποσού των 2.486,14 € που είχε λάβει ... προσφεύγ..... από λοιπές αγροτικές επιδοτήσεις – ενισχύσεις (εξισωτική αποζημίωση 2.128,62 € και επιστροφή δημοσιονομικής πειθαρχίας 357,52 €) για το φορολογικό έτος 2014, ως προκύπτει από την από 11/03/2016 Βεβαίωση φορολογικού έτους 2015 του Οργανισμού Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.). Συνεπώς, από την 11/03/2016 θεωρείται ότι ήταν σε γνώση τ... προσφεύγο..... το επιπλέον ποσό των 2.486,14 € που είχε λάβει από αγροτικές επιδοτήσεις – ενισχύσεις. Επιπλέον, το τελικό καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας για το φορολογικό έτος 2015 (έντυπο Ε1, κωδικός 461), το οποίο είχε δηλωθεί με την με αριθμό/18-07-2016 δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος που εκκαθαρίστηκε την 01/09/2017, διαμορφώθηκε στο ποσό των 7.210,21 € λόγω του επιπλέον συνολικού ποσού των 6.265,53 € που είχε λάβει ... προσφεύγ..... από λοιπές αγροτικές επιδοτήσεις – ενισχύσεις για το φορολογικό έτος 2015, ως προκύπτει από την από 13/02/2017 Βεβαίωση φορολογικού έτους 2016 του Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 (Βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια Ενδικοφανούς Προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, ωστόσο, από τα ανωτέρω και τα διαλαμβανόμενα στον φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... περί ευθύνης του Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. για το εκπρόθεσμο της υποβολής των ανωτέρω τρίτης (...../08-05-2019) και δεύτερης (...../08-05-2019) τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, αντιστοίχως, λόγω καθυστερημένης έκδοσης της βεβαίωσης καταβολής αγροτικών επιδοτήσεων – ενισχύσεων φορολογικού έτους 2015, για επιπλέον ποσά που αφορούσαν στο φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, εξ όλων των ανωτέρω, κρίνουμε ότι ορθώς επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., το προβλεπόμενο, από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση β) και παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), πρόστιμο ποσού 250,00 €, με κάθε μία από τις με αριθμούς/08-05-2019 και/08-05-2019 προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Πρόστιμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, αντιστοίχως, για υποβολή εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, από υπόχρεο.. τήρησης βιβλίων με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και δη της με

αριθμό/08-05-2019 τρίτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 και της με αριθμό/08-05-2019 δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, αντιστοίχως.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 12/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... Κ. του με Α.Φ.Μ.:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –
Καταλογιζόμενα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. με βάση την παρούσα Απόφαση:**

1. Φορολογικό έτος 2015

Η με αριθμό/08-05-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση β) και παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήτοι

250,00 €.

2. Φορολογικό έτος 2016

Η με αριθμό/08-05-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση β) και παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήτοι

250,00 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν υπόχρε... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.