



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, 25/09/2020

Αριθμός απόφασης: **1888**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ ΟΡΓ Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. β' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.4.2020).

ε. Της υπ' αριθμ. Α.1122/29.5.2020 (ΦΕΚ Β' 2088/31.5.2020) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 10.3.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ. /2020 (αριθμ. πρωτ. /..... /2020) πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10.3.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, 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:

Με την υπ' αριθμ. /2020 (αριθμ. πρωτ. /..... /2020) πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. β' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. β' ν. 4174/2013) ύψους 100,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αριθμ. καταχώρησης /2019 πρώτης τροποποιητικής δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2017.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, προβάλλοντας το λόγο ότι την υπ' αριθμ. καταχώρησης /2019 δεύτερη τροποποιητική δήλωσή του ΦΕφπ 2017, στην οποία (υπολαμβάνει ότι) αφορά το ως άνω πρόστιμο, την υπέβαλε εκ παραδρομής στην προσπάθειά του να συμπεριλάβει αναδρομικά συντάξεων που αφορούσαν στο 2016, ως εκ τούτου στην εν λόγω τροποποιητική δήλωση ΦΕφπ δε συμπεριλήφθηκε κανένα νέο στοιχείο, πράγμα που επιβεβαιώνεται από την οικεία πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ), με την οποία δεν τροποποιείται το οφειλόμενο ποσό ΦΕφπ.

Ως προς το μοναδικό λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία (συν)υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του τόσο της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης /2019 πρώτης όσο και της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης /2019 δεύτερης τροποποιητικών δηλώσεών τους ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 (27.12.2019 και 30.12.2019, αντίστοιχα): «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., β) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 1, 3 εδ. α' και 4 εδ. α' και ε' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία (συν)υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του τόσο της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης /2019 πρώτης όσο και της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης /2019 δεύτερης τροποποιητικών δηλώσεών τους ΦΕφπ

φορολογικού έτους 2017 (27.12.2019 και 30.12.2019, αντίστοιχα): «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. [...]. 2. [...]. 3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. [...]. 4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. [...]. Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος [...] και για τα εισοδήματα της συζύγου του [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1121/25.6.2018 (ΦΕΚ Β'/2018) απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία (συν)υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του τόσο της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 πρώτης όσο και της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 δεύτερης τροποποιητικών δηλώσεων τους ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 (27.12.2019 και 30.12.2019, αντίστοιχα): «*Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 26^η Ιουλίου 2018.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1138/25.7.2018 (ΦΕΚ Β' 3012/25.7.2018) απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία (συν)υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του τόσο της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 πρώτης όσο και της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 δεύτερης τροποποιητικών δηλώσεων τους ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 (27.12.2019 και 30.12.2019, αντίστοιχα): «*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 30^η Ιουλίου 2018.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία (συν)υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του τόσο της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 πρώτης όσο και της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 δεύτερης τροποποιητικών δηλώσεων τους ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 (27.12.2019 και 30.12.2019, αντίστοιχα): «*Για τους σκοπούς του Κώδικα, ισχύουν οι έννοιες των όρων, όπως εκάστοτε ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εκτός αν τους αποδίδεται ρητώς διαφορετική έννοια στον Κώδικα. Οι παρακάτω ορισμοί ισχύουν για τους σκοπούς του Κώδικα: α) ως «φορολογούμενος» νοείται: αα. κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλλει φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα ή έχει οποιαδήποτε άλλη φορολογική υποχρέωση ή ββ. [...], β) [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 και 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία (συν)υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του τόσο της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 πρώτης όσο και της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 δεύτερης τροποποιητικών δηλώσεων τους ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017

(27.12.2019 και 30.12.2019, αντίστοιχα): «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. [...]. 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.** γ. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και του άρθρου 3 παρ. 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1068/12.4.2018 (ΦΕΚ Β' 1319/17.4.2018) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία (συν)υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του τόσο της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 πρώτης όσο και της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 δεύτερης τροποποιητικών δηλώσεών τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (27.12.2019 και 30.12.2019, αντίστοιχα): «**Άρθρο 1:** Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. 1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. [...]. Ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου υποβάλλονται και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, καθώς και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις των φορολογικών ετών 2015 και 2016. 2. [...]. **Άρθρο 3:** Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου. 1. [...]. 5. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών [...] 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 στη Δ.Ο.Υ. **εκτός των δηλώσεων που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις, οι οποίες για το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής υποβάλλονται ηλεκτρονικά.** [...]. 6. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και του άρθρου 4 παρ. 4-5 της υπ' αριθμ. Α.1041/29.1.2019 (ΦΕΚ Β' 353/11.2.2019) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία (συν)υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του τόσο ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 πρώτης όσο και της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 δεύτερης τροποποιητικών δηλώσεών τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (27.12.2019 και 30.12.2019, αντίστοιχα): «**Άρθρο 1:** Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. 1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. [...]. Ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου υποβάλλονται και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, καθώς και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις από το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής. 2.

[...]. **Άρθρο 4:** Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου. 1. [...]. 4. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών [...] 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 στη Δ.Ο.Υ., **εκτός από τις δηλώσεις που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις φορολογικών ετών 2015 και εφεξής**, οι οποίες υποβάλλονται **ηλεκτρονικά**. [...]. 5. Οι τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα εξαιτίας εκπρόθεσμης έκδοσης ή διόρθωσης της βεβαίωσης αποδοχών/ αμοιβών/ εισοδημάτων από τον αρμόδιο φορέα που έχει την υποχρέωση έκδοσης και χορήγησης βεβαίωσης εισοδημάτων από μισθωτή εργασία, συντάξεις [...] κ.λπ. και όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των εισοδημάτων, θεωρούνται εμπρόθεσμες και υποβάλλονται χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ. χωρίς πρόστιμα και τόκους εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν από τον φορέα. Όταν αποστέλλεται ηλεκτρονικά στην Α.Α.Δ.Ε. εκπρόθεσμα ή διορθώνεται βεβαίωση από τον φορέα, τότε **ο φορέας ενημερώνει υποχρεωτικά τον φορολογούμενο ότι έχει εκδοθεί βεβαίωση και συνεπώς έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση**. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1083/2018 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...δεδομένου ότι ούτε στον νόμο ούτε στην ΠΟΛ.1034/2017 Απόφαση Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται προθεσμία υποβολής για τις τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τον φορολογούμενο, είτε επειδή [...] είτε επειδή ο εργοδότης, λόγω λάθους (π.χ. υπολογισμών, κατηγοριοποίησης εισοδήματος), εξέδωσε διορθωτική βεβαίωση ή τροποποίησε το αντίστοιχο αρχείο βεβαιώσεων αποδοχών που υποβάλλεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και αποστέλλεται με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (TAXISnet), ανεξάρτητα από τη χρήση που αφορούν, για τις ως άνω δηλώσεις [...], με την παρούσα γίνονται δεκτά τα ακόλουθα: α) [...]. β) Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις όπως και αυτές που υποβάλλονται εξαιτίας λάθους του εργοδότη ή του ταμείου κοινωνικής ασφάλισης και όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των αποδοχών ή συντάξεων, **θεωρούνται εμπρόθεσμες και υποβάλλονται χωρίς κυρώσεις εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν από τον εκκαθαριστή οι διορθωτικές βεβαιώσεις αποδοχών - συντάξεων**. [...] γ) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία (συν)υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 πρώτης τροποποιητικής δήλωσής τους ΦΕΦΤ φορολογικού έτους 2017 (27.12.2019): «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 [...] φορολογική δήλωση, από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή **υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση**, γ) [...]. 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, γ) [...].
3. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους I 3 και II 2 περ. α'-β' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «I. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι **διαδικαστικές παραβάσεις** σχετίζονται με τη **μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων** που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως **στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης** [...]. II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. **Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)**. α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή [...] δηλώσεων, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου [...] (παρ. 1 περ. α'). Για κάθε παράβαση [...] εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις) [...] επιβάλλεται πρόστιμο [...]. β) **Εκπρόθεσμη υποβολή** [...] δηλώσεων από τις οποίες **προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β' και γ')**. Για την εκπρόθεσμη υποβολή [...] δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β') [...], επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο **εκατό (100) ευρώ**, όταν ο φορολογούμενος **δεν είναι υπόχρεος τήρησης** λογιστικών βιβλίων [...] (περ. β' [...] της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 54). [...] γ) [...]»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι την υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 δεύτερη τροποποιητική δήλωσή του ΦΕφπ 2017, στην οποία (υπολαμβάνει ότι) αφορά το ως άνω πρόστιμο, την υπέβαλε εκ παραδρομής στην προσπάθειά του να συμπεριλάβει αναδρομικά συντάξεων που αφορούσαν στο 2016, ως εκ τούτου στην εν λόγω τροποποιητική δήλωση ΦΕφπ δε συμπεριλήφθηκε κανένα νέο στοιχείο, πράγμα που επιβεβαιώνεται από την οικεία πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ), με την οποία δεν τροποποιείται το οφειλόμενο ποσό ΦΕφπ.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις σχετικές καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, η μοναδική (και τελευταία) τροποποιητική δήλωση ΦΕφπ φορολογικού έτους **2016** που υπέβαλαν ο προσφεύγων και ο σύζυγός του εντός του **2019** (και τελευταία τροποποιητική δήλωση ΦΕφπ για το φορολογικό έτος 2016) είναι η υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019, η μόνη δε τροποποίηση που επέφερε ο προσφεύγων με τη δήλωσή του αυτή στη μέχρι εκείνη την ημέρα (27.12.2019) εικόνα της δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους **2016** ήταν η δήλωση-προσθήκη («συμπληρωματική») ποσού ύψους 132,56 € (και του σχετικού παρακρατηθέντος φόρου ύψους 26,51 €), που αφορούσε σε αναδρομικά επικουρικής σύνταξης έτους 2016 (όπως προκύπτει από την αντιπαραβολή της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/2019 και αριθμό ειδοποίησης/2019 και της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 του ιδίου Προϊσταμένου με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/2018 και αριθμό ειδοποίησης/2018, που αμφότερες

αφορούν στον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, σε συνδυασμό με την εικόνα των αποδοχών του προσφεύγοντος για το 2018 (φορολογικό έτος 2018) -στην οποία εμφανίζονται οι αποδοχές του σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες - φορείς μέχρι 31.12.2019 και η οποία περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και φορολογητέο ποσό ύψους 132,56 € και ποσό παρακρατηθέντος φόρου ύψους 26,51 € που αφορούν στο έτος 2016), το ποσό δε αυτό το δήλωσε-πρόσθεσε με την υποβολή της τροποποιητικής-«συμπληρωματικής» αυτής δήλωσής του ΦΕφπ εντός του έτους, κατά το οποίο εκδόθηκε η σχετική βεβαίωση συντάξεων, ήτοι εντός του 2019. Από αυτό συνάγεται ότι ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι την υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 δεύτερη τροποποιητική δήλωσή του ΦΕφπ 2017, στην οποία (υπολαμβάνει ότι) αφορά το ως άνω πρόστιμο, την υπέβαλε εκ παραδρομής στην προσπάθειά του να συμπεριλάβει αναδρομικά συντάξεων που αφορούσαν στο 2016 είναι **ανακριβής**.

Επειδή, περαιτέρω, όπως συνάγεται από τις υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 πρώτη τροποποιητική και υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 δεύτερη τροποποιητική δηλώσεις ΦΕφπ φορολογικού έτους **2017** του προσφεύγοντος και της συζύγου του σε συνδυασμό με την εικόνα των αποδοχών του για το 2018 (φορολογικό έτος 2018), στην οποία εμφανίζονται οι αποδοχές του σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες - φορείς μέχρι 31.12.2019 και η οποία περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και φορολογητέο ποσό ύψους 123,72 € και ποσό παρακρατηθέντος φόρου ύψους 24,74 € που αφορούν στο έτος 2017, και με την εικόνα των αποδοχών του για το 2017 (φορολογικό έτος 2017), στην οποία εμφανίζονται οι αποδοχές του σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες - φορείς μέχρι 31.12.2018 και η οποία περιλαμβάνει και τα ως άνω ποσά ύψους 123,72 € (φορολογητέο ποσό) και 24,74 € (ποσό παρακρατηθέντος φόρου) με έτος έκδοσης της σχετικής βεβαίωσης αποδοχών το 2019, η μόνη τροποποίηση που επέφερε ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 δεύτερη τροποποιητική δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 στη μέχρι εκείνη την ημέρα (30.12.2019) εικόνα της δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους **2017** ήταν η δήλωση-προσθήκη («συμπληρωματική») του ως άνω ποσού ύψους 123,72 € (και του σχετικού παρακρατηθέντος φόρου ύψους 24,74 €), που αφορούσε σε αναδρομικά επικουρικής σύνταξης έτους 2017, το ποσό δε αυτό το δήλωσε-πρόσθεσε με την υποβολή της τροποποιητικής-«συμπληρωματικής» αυτής δήλωσής του ΦΕφπ εντός του έτους, κατά το οποίο εκδόθηκε η σχετική βεβαίωση συντάξεων, ήτοι εντός του 2019, **με αποτέλεσμα να μην του επιβληθεί** κανένα πρόστιμο σχετικό με την υποβολή αυτής της δήλωσης, σε συμφωνία με τα οριζόμενα από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1068/12.4.2018 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και του άρθρου 4 παρ. 4 εδ. α' της υπ' αριθμ. Α. 1041/29.1.2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω δήλωσής του ΦΕφπ (30.12.2019)) και τα ως άνω διευκρινισθέντα με την παρ. 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1083/2018 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ -κάτι που επιβεβαιώνεται και από τη σχετική καρτέλα που τηρείται στα ηλεκτρονικά συστήματα της ΑΑΔΕ, εκτύπωση της οποίας βρίσκεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του («Μήνες Εκπροθ.: 0»)- και σε αντίθεση με όσα εσφαλμένα υπολαμβάνει ο προσφεύγων. Για το λόγο αυτό, **παρέλκει** η εξέταση των ως άνω ισχυρισμών του από τη στιγμή και στο βαθμό που αυτοί εδράζονται στην εσφαλμένη προϋπόθεση ότι το υπό κρίση πρόστιμο του

επιβλήθηκε λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 δεύτερης τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, όπως προκύπτει από την αντιπαραβολή της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/2018 και αριθμό ειδοποίησης/2018 και της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 του ιδίου Προϊσταμένου με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/2019 και αριθμό ειδοποίησης/2019, που αμφότερες αφορούν στον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, με την υποβολή της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 τροποποιητικής δήλωσής τους ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 αυξήθηκε το συνολικό ποσό από κύριες συντάξεις του προσφεύγοντος -και συνακόλουθα το συνολικό φορολογητέο του εισόδημα- κατά το ποσό των 25,65 €, δηλαδή **δεν τροποποιήθηκαν**, κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 19 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία (συν)υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 τροποποιητικής δήλωσής τους ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 (27.12.2019)), απλώς **στοιχεία πληροφοριακού χαρακτήρα** της υπ' αριθμ. καταχώρησης/2018 αρχικής δήλωσής τους ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, όπως συνάγεται από τις υπ' αριθμ. καταχώρησης/2018 αρχική και υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 πρώτη τροποποιητική δηλώσεις ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 του προσφεύγοντος, η μόνη τροποποίηση που επέφερε ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 πρώτη τροποποιητική δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 στη μέχρι εκείνη την ημέρα (27.12.2019) εικόνα της δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 ήταν η δήλωση-προσθήκη («συμπληρωματική») ποσού ύψους 25,65 €, που αφορούσε, όπως συνάγεται από την εικόνα των αποδοχών του για το 2017 (φορολογικό έτος 2017) -στην οποία εμφανίζονται οι αποδοχές του σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες -φορείς μέχρι 31.12.2018 και η οποία περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και φορολογητέο ποσό ύψους 13.754,37 € που αφορά στο έτος 2017, σε κύρια σύνταξη έτους 2017, το ποσό δε αυτό το δήλωσε-πρόσθεσε μόλις με την υποβολή της τροποποιητικής-«συμπληρωματικής» αυτής δήλωσης του ΦΕφπ το επόμενο έτος εκείνου, κατά το οποίο φαίνεται να εκδόθηκε η σχετική (διορθωτική) βεβαίωση συντάξεων (2018), ήτοι εντός του 2019, **με αποτέλεσμα να του επιβληθεί** με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου το υπό κρίση πρόστιμο λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης αυτής, σε συμφωνία με τα οριζόμενα (εξ αντιδιαστολής) από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1068/12.4.2018 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και του άρθρου 4 παρ. 4 εδ. α' της υπ' αριθμ. Α.1041/29.1.2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως όλες αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω δήλωσής του ΦΕφπ (27.12.2019)) και τα ως άνω διευκρινισθέντα με την παρ. 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1083/ 2018 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ -κάτι που επιβεβαιώνεται και από τη σχετική καρτέλα που τηρείται στα ηλεκτρονικά συστήματα της ΑΑΔΕ, εκτύπωση της οποίας βρίσκεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του («Μήνες Εκπροθ.: 17»).

Επειδή, κατόπιν των προεκτεθέντων στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος θα έπρεπε να απορριφθεί ως νόμω

αβάσιμος. **Πλην όμως** η Υπηρεσία μας θεωρεί, σε συνέχεια προηγούμενων αποφάσεων της επί πραγματικών περιστατικών ουσιαδώς όμοιων με αυτά της υπό κρίση υπόθεσης (π.χ. υπ' αριθμ. 948/19.3.2019 (Αθήνα), 2565/13.9.2019 (Αθήνα), 2886/18.10.2019 (Αθήνα) και 2887/18.10.2019 (Αθήνα) αποφάσεις) και υπό το πρίσμα της αρχής της χρηστής διοίκησης, ότι το υπό κρίση πρόστιμο, το οποίο σε συμφωνία, καταρχήν, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, πρέπει να ακυρωθεί-διαγραφεί, ακυρουμένης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι ούτε από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης ούτε από τα προσκομιζόμενα από τον προσφεύγοντα έγγραφα προκύπτει αν και πότε έλαβε ο τελευταίος γνώση της ως άνω διόρθωσης των υπό κρίση αποδοχών του από κύριες συντάξεις ύψους 25,65 €, ώστε να μπορεί να υποβάλει εμπροθέσμως σχετική τροποποιητική δήλωση ΦΕΦΠ γι' αυτές (πρβλ. και προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 εδ. β' της υπ' αριθμ. Α.1041/29.1.2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία (συν)υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 τροποποιητικής δήλωσής τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (27.12.2019): «...ο φορέας ενημερώνει υποχρεωτικά τον φορολογούμενο ότι έχει εκδοθεί βεβαίωση και συνεπώς έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση»). Για το λόγο αυτό, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 10.3.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /2020 (αριθμ. πρωτ. /..... /2020) πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου **και την ακύρωση** της πράξης αυτής.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. β' ν. 4174/2013 συνολικού ποσού 0,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.