



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/11/2021

Αριθμός απόφασης: 4149

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης 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 04.06.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Σάμου, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά των υπ' αριθμ. απόφασης α)/...../2021, β)/...../2021 και γ)/...../2021 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου, των οποίων ζητείται, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων, η ακύρωση, καθώς και τις από 13.4.2021, 21.5.2021 και 18.5.2021 αντίστοιχες οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04.06.2021 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:

1) Με την υπ' αριθμ. απόφασης/...../2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' ν.4174/2013) ύψους 100,00 € λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής, στις 25.10.2020, της υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (πρώτης) τροποποιητικής δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2016 και δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020, εκτύπωση της οποίας (πράξης) βρίσκεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του, από τη δήλωση αυτή ΦΕΦΠ δεν προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτική).

2) Με την υπ' αριθμ. απόφασης/...../2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' ν.4174/2013) ύψους 100,00 € λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής, στις 25.10.2020, της υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (δεύτερης) τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 και δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020, εκτύπωση της οποίας (πράξης) βρίσκεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του, από τη δήλωση αυτή ΦΕΦΠ δεν προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου (μηδενική).

3) Με την υπ' αριθμ. απόφασης/...../2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) 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 της εκπρόθεσμης υποβολής, στις 28.10.2020, της υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (πέμπτης) τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 και δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020, εκτύπωση της οποίας (πράξης) βρίσκεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του, αφενός από τη δήλωση αυτή ΦΕΦΠ

προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου (χρεωστική), αφετέρου ο προσφεύγων δεν ήταν υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων του, την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι υπηρετεί ως (ειδικευόμενος) σε τμήμα νοσηλείας Covid στο και ότι λόγω φόρτου εργασίας και κόπωσης, αλλά και από αμέλεια και άγνοια και επειδή δεν κατέστη δυνατό να επικοινωνήσει εγκαίρως με λογιστή λόγω της πανδημίας, δεν υπέβαλε εγκαίρως τις υπό κρίση τροποποιητικές φορολογικές δηλώσεις του ΦΕΦΠ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 2016 και 2017: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2016 και 2017), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Ως προς την υπ' αριθμ. απόφασης/...../2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016): «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 7 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016): «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. [...]. 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής [...] της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1094/28.6.2017 (ΦΕΚ Β' 2239/29.6.2017) απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης 129244/25.10.2020 τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 (25.10.2020): «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 τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1106/14.7.2017 (ΦΕΚ Β' 2437/17.7.2017) απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 (25.10.2020): «*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 τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 (25.10.2020): «*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 υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 (25.10.2020): «*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, του άρθρου 5 παρ. 1 και του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 2 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1025/21.2.2017 (ΦΕΚ Β' 618/28.2.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 (25.10.2020): «**Άρθρο 1:** Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων. Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ν. 4172/2013 [...] έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά [...] στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις [...] που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος **και το φόρο που παρακρατήθηκε**. Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις εισοδημάτων για τα οποία δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση [...]. **Άρθρο 5:** Τρόπος υποβολής των στοιχείων. 1. Τα στοιχεία που προβλέπεται να περιλαμβάνονται στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών [...] φορολογικού έτους 2016, **ο φόρος που παρακρατήθηκε** επί αυτών καθώς και το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου

(TAXISnet) [...]. 2. [...]. **Άρθρο 8:** Ημερομηνία υποβολής. 1. Για το φορολογικό έτος 2016 ως καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής ορίζεται η 31 Μαρτίου 2017. [...]. 2. Ως ημερομηνία υποβολής, κατά την ηλεκτρονική υποβολή, θεωρείται η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρισης αυτών στο σύστημα υποβολής των σχετικών βεβαιώσεων του TAXISnet με αυτόματη απόδοση στον αποστολέα - υπόχρεο μοναδικού αριθμού καταχώρισης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και του άρθρου 4 παρ. 2 εδ. γ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1034/7.3.2017 (ΦΕΚ Β' 759/9.3.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρισης/2020 τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 (25.10.2020): «**Άρθρο 1:** Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. 1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ΚΦΕ (ν. 4172/ 2013 [...]), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. [...]. Οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου. [...]. 2. [...]. **Άρθρο 4:** Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. 1. [...]. 2. Είναι υποχρεωτική [...]. Με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλονται στη Δ.ΗΛΕ.Δ, με τις αποφάσεις ΠΟΛ.1025/2017 και ΠΟΛ.1033/2014 όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ.1054/2015 και 1260/15, είτε **προσυμπληρώνονται** ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων (όπως από μισθωτές υπηρεσίες, συντάξεις κ.λπ.) **και οι παρακρατηθέντες φόροι** στους αντίστοιχους κωδικούς των πινάκων της δήλωσης, είτε οι φορολογούμενοι ενημερώνονται μέσω πίνακα για τα ποσά των εισοδημάτων τους και των παρακρατηθέντων φόρων, καθώς και λοιπών στοιχείων της δήλωσης (π.χ. δάνεια).»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρισης/2020 τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 (25.10.2020): «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) [...]. 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) [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους Ι 3 και ΙΙ 2 περ. α'-β' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Ι. 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** [...]. ΙΙ. 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 εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). [...]. 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') [...]. **Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής).** [...] γ) [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από την αντιπαραβολή της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2017 και αριθμό ειδοποίησης/2017 και της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 του ιδίου Προϊσταμένου με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020, που αμφότερες αφορούν στον προσφεύγοντα, η μόνη τροποποίηση που επέφερε ο προσφεύγων με την υποβολή της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (πρώτης) τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 στη μέχρι εκείνη την ημέρα (25.10.2020) εικόνα της δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 ήταν η διαγραφή του συνολικού ποσού του φόρου που **αναλογούσε** στους μισθούς που έλαβε ο προσφεύγων εντός του 2016 (κωδικός 313 της δήλωσης ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016), **ωστόσο,** στην εκκαθάριση ο εμφανιζόμενος ως συνολικός **αναλογών** φόρος παρέμεινε **αμετάβλητος** (1.048,19 €) -με αποτέλεσμα, όπως είναι φυσικό, να μην επέλθει καμία απολύτως μεταβολή στο αποτέλεσμα της εκκαθάρισης.

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι υπηρετεί ως (ειδικευόμενος) σε τμήμα νοσηλείας Covid στο και ότι λόγω φόρτου εργασίας και κόπωσης, αλλά και από αμέλεια και άγνοια και επειδή δεν κατέστη δυνατό να επικοινωνήσει εγκαίρως με λογιστή λόγω της πανδημίας, δεν υπέβαλε εγκαίρως τις υπό κρίση τροποποιητικές φορολογικές δηλώσεις του ΦΕΦΠ.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει, επί της ουσίας του, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος -και ανεξαρτήτως της (ουσίας) βασιμότητάς του-, γιατί, όπως συνάγεται σαφώς από τη συνδυαστική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 67 παρ. 1 και 4 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016)), για το φορολογικό έτος 2016 ο ίδιος είχε υποχρέωση να δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση όλα τα **εισοδήματά** του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, **όχι δε και τους αναλογούντες** (ή/και ακόμα τους παρακρατηθέντες επ' αυτών) φόρους, γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι ο προσφεύγων **εκ παραδρομής** υπέβαλε την ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/2020 (πρώτη) τροποποιητική δήλωσή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016, παρότι **δεν υπείχε σχετική υποχρέωση** σύμφωνα με την ισχύουσα κατά την ημερομηνία υποβολής της (25.10.2020) φορολογική νομοθεσία (άρθρο 19 παρ. 1 ν. 4174/2013), αφού ακριβώς η δήλωση αυτή δεν περιείχε καμία μεταβολή ως προς τη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη του σε σχέση με την αντίστοιχη αρχική, ως εκ τούτου κατά τα ως άνω διευκρινισθέντα με τις προπαρατεθεισες παραγράφους I 3 και II 2 περ. β' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών εσφαλμένα (ήτοι

νόμω αβάσιμα) του επιβλήθηκε με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. απόφασης/...../2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου το υπό κρίση πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' ν. 4174/2013) ύψους 100,00 € λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής, στις 25.10.2020, της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ. Για το λόγο αυτό, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, σ' ό,τι αφορά στην υπ' αριθμ. απόφασης/...../2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Ως προς τις υπ' αριθμ. απόφασης/...../2021 και/...../2021 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο καταβολής στον προσφεύγοντα του υπό κρίση ποσού αναδρομικών μισθών που ανάγονται στο έτος 2017 (2019): «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 7 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο καταβολής στον προσφεύγοντα του υπό κρίση ποσού αναδρομικών μισθών που ανάγονται στο έτος 2017 (2019): «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. [...]. 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής [...] της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1121/25.6.2018 (ΦΕΚ Β' 2478/27.6.2018) απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες υποβολής από τον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (δεύτερης) και υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (πέμπτης) τροποποιητικών δηλώσεων του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (25.10.2020 και 28.10.2020 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 τις ημερομηνίες υποβολής από τον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (δεύτερης) και υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (πέμπτης) τροποποιητικών δηλώσεων του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (25.10.2020 και 28.10.2020 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, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες υποβολής από τον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (δεύτερης) και υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (πέμπτης) τροποποιητικών δηλώσεων του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (25.10.2020 και 28.10.2020 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 τις ημερομηνίες υποβολής από τον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (δεύτερης) και υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (πέμπτης) τροποποιητικών δηλώσεων του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (25.10.2020 και 28.10.2020 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 ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες υποβολής από τον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (δεύτερης) και υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (πέμπτης) τροποποιητικών δηλώσεων του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (25.10.2020 και 28.10.2020 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 [...]. 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 της υπ' αριθμ. Α.1070/31.3.2020 (ΦΕΚ Β' 1267/9.4.2020) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες υποβολής από τον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (δεύτερης) και υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (πέμπτης) τροποποιητικών δηλώσεων του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (25.10.2020 και 28.10.2020 αντίστοιχα): **«Άρθρο 1:** Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. 1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου [...]. Ηλεκτρονικά, μέσω διαδικτύου, υποβάλλονται και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, 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. [...]. Οι σχετικές Πράξεις Προσδιορισμού Φόρου, στις περιπτώσεις αυτές, εκδίδονται και κοινοποιούνται στους φορολογούμενους από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, με εξαίρεση τις πράξεις που εκδίδονται κατόπιν ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις φορολογικών ετών 2015 και εφεξής. 5. [...]»

Επειδή, 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, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες υποβολής από τον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (δεύτερης) και υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (πέμπτης)

τροποποιητικών δηλώσεων του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (25.10.2020 και 28.10.2020 αντίστοιχα): «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 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 **εκατό (100) ευρώ** (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). [...]. 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). [...]. **Δεν επιβάλλεται πρόστιμο** σε περίπτωση **εκπρόθεσμης** υποβολής δήλωσης **χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής)**. [...] γ) [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από την αντιπαραβολή της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2019 και αριθμό ειδοποίησης/2019 και της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 του ιδίου Προϊσταμένου με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020, που αμφότερες αφορούν στον προσφεύγοντα, η μόνη τροποποίηση που επέφερε ο προσφεύγων με την υποβολή της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (δεύτερης) τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 στη μέχρι εκείνη την ημέρα (25.10.2020) εικόνα της δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 ήταν η διαγραφή-αφαίρεση («τροποποιητική») του υπό κρίση ποσού ύψους 761,74 € (καθώς και του σχετικού αναλογούντος φόρου ύψους 152,35 € και του σχετικού

παρακρατηθέντος φόρου ύψους 152,35 €), που αφορούσε σε αναδρομικά μισθών έτους 2017 (σε προσθήκη από το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας του (φορολογητέου) ποσού μισθών έτους 2017), **ωστόσο** το ποσό αυτό το είχε **ήδη** δηλώσει, **νόμιμα και εμπρόθεσμα** -υπό το πρίσμα των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 19 παρ. 1 και 3 ν. 4174/2013, 3 παρ. 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1068/12.4.2018 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και 4 παρ. 4 της υπ' αριθμ. Α.1070/31.3.2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 (πρώτης) τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (15.10.2019))-, με την υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 (πρώτη) τροποποιητική δήλωσή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017, το **επαναδήλωσε** δε με την υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (πέμπτη) τροποποιητική δήλωσή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 σε έτος μεταγενέστερο εκείνου, κατά το οποίο φαίνεται να εκδόθηκε η σχετική (διορθωτική) βεβαίωση μισθών (2019), ήτοι εντός του 2020, **με αποτέλεσμα να του επιβληθούν** τα ως άνω υπό κρίση πρόστιμα λόγω εκπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων αυτών, σε συμφωνία με τα οριζόμενα (εξ αντιδιαστολής) από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 5 εδ. α' 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.1070/31.3.2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως αυτές ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες υποβολής από τον προσφεύγοντα των ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (δεύτερης) και υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (πέμπτης) τροποποιητικών δηλώσεων του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (25.10.2020 και 28.10.2020 αντίστοιχα)) και τα ως άνω διευκρινισθέντα με την παρ. 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1083/2018 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή, σημειωτέον ότι α) τόσο η υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (τρίτη) όσο και η υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (τέταρτη) τροποποιητικές δηλώσεις ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 του προσφεύγοντος **δεν έχουν καμία απολύτως διαφορά** σε σχέση με την ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (δεύτερη) τροποποιητική δήλωσή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 και β) οι υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (δεύτερη),/2020 (τρίτη),/2020 (τέταρτη) και/2020 (πέμπτη) τροποποιητικές δηλώσεις του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 έχουν υποβληθεί **με διαφορά μιας μέρας μεταξύ τους** η καθεμιά.

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι υπηρετεί ως (ειδικευόμενος) σε τμήμα νοσηλείας Covid στο και ότι λόγω φόρτου εργασίας και κόπωσης, αλλά και από αμέλεια και άγνοια και επειδή δεν κατέστη δυνατό να επικοινωνήσει εγκαίρως με λογιστή λόγω της πανδημίας, δεν υπέβαλε εγκαίρως τις υπό κρίση τροποποιητικές φορολογικές δηλώσεις του ΦΕΦΠ.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει, επί της ουσίας του, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος -και ανεξαρτήτως της (ουσία) βασιμότητάς του-, γιατί **α)** σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων το ως άνω υπό κρίση ποσό ύψους 761,74 € **το δήλωσε νόμιμα και εμπρόθεσμα**, όπως είχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 1 και 4 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017)) σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 19 παρ. 1 και 3 ν. 4174/2013, 3 παρ. 5 της υπ' αριθμ.

ΠΟΛ.1068/12.4.2018 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και 4 παρ. 4 της υπ' αριθμ. Α.1070/31.3.2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 (πρώτης) τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (15.10.2019)), **ήδη** με την υπ' αριθμ. καταχώρησης/2019 (πρώτη) τροποποιητική δήλωσή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017· **β)** με την υπ' αριθμ. **δε** καταχώρησης/2020 (δεύτερη) τροποποιητική δήλωσή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 προφανώς **εκ παραδρομής** το διέγραψε-αφαίρεσε (παρότι δεν υπείχε σχετική υποχρέωση σύμφωνα με την ισχύουσα κατά την ημερομηνία υποβολής της (25.10.2020) φορολογική νομοθεσία (άρθρο 19 παρ. 1 ν. 4174/2013) -αφού δεν υπάρχει αντικειμενικά καμιά αμφιβολία αναφορικά με την είσπραξη αυτού του ποσού, το ύψος του και το έτος, στο οποίο ανάγεται-, αλλά ούτε και κανέναν ουσιαστικό λόγο για μια τέτοια ενέργεια) από τα δηλωθέντα εισοδήματά του έτους 2017, όπως συνάγεται σαφώς **τόσο** από το γεγονός ότι, όπως προεκτέθηκε, μετά τη δεύτερη αυτή τροποποιητική δήλωσή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 υπέβαλε την υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (τρίτη) και την υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (τέταρτη) τροποποιητικές δηλώσεις ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 του προσφεύγοντος, **χωρίς να μεταβάλει ως προς απολύτως κανένα στοιχείο** τη μέχρι τις αντίστοιχες οικείες ημερομηνίες (26.10.2020 και 27.10.2020 αντίστοιχα) εικόνα της δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017, **όσο** και από το γεγονός ότι το εν λόγω ποσό **το επαναδήλωσε τελικά** με την υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (πέμπτη) τροποποιητική δήλωσή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017, όπως άλλωστε είχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 1 και 4 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017)) σε συνδυασμό με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (28.10.2020)), **καθώς και** από το γεγονός ότι, επίσης όπως προεκτέθηκε, οι δεύτερη, τρίτη, τέταρτη και πέμπτη τροποποιητικές δηλώσεις του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 έχουν υποβληθεί **με διαφορά μιας μέρας μεταξύ τους** η καθεμιά. Ως εκ τούτου, κατά τα ως άνω διευκρινισθέντα με τις προπαρατεθείσες παραγράφους Ι 3 και ΙΙ 2 περ. β' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών εσφαλμένα (ήτοι νόμω αβάσιμα) του επιβλήθηκε με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. απόφασης/...../2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου το υπό κρίση πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' ν. 4174/2013) ύψους 100,00 € λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής, στις 25.10.2020, της υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (δεύτερης) τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017, **παράλληλα δε**, από τη στιγμή που η υποβολή της δήλωσης αυτής ΦΕΦΠ έγινε χωρίς να υφίσταται σχετική φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής), θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι επίσης εσφαλμένα (ήτοι νόμω αβάσιμα) του επιβλήθηκε με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. απόφασης/...../2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου το υπό κρίση 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 της εκπρόθεσμης υποβολής, στις 28.10.2020, της υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (πέμπτης) τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017, αφού η υποβολή της τελευταίας αυτής δήλωσης ΦΕΦΠ έγινε **προφανώς προς διόρθωση**

αποκατάσταση του λάθους που είχε γίνει με την υποβολή της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/2020 (δεύτερης) τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (πρβλ. και υπ' αριθμ./2019 (Αθήνα) απόφαση της Υπηρεσίας μας). Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, σ' ό,τι αφορά στις υπ' αριθμ. απόφασης/...../2021 και/...../2021 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 04.06.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, **και την ακύρωση** των υπ' αριθμ. απόφασης α)/...../2021, β)/...../2021 και γ)/...../2021 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σάμου.

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:

- 1) Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ν. 4174/2013 (υπ' αριθμ./...../2021 πράξη) συνολικού ποσού 0,00 €.
- 2) Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ν. 4174/2013 (υπ' αριθμ./...../2021 πράξη) συνολικού ποσού 0,00 €.
- 3) Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. β' ν. 4174/2013 (υπ' αριθμ./...../2021 πράξη) 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**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.