



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 1710/12-07-2024

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Αθην. Τακαντζά 8 – 10, Τ.Κ.: 546 39 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313332241
Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aaade.gr
Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

- Τις διατάξεις:
 - Του άρθρου 72 του Ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ58Α/19-04-2024), στο εξής Κ.Φ.Δ..
 - Του άρθρου 10 της με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 και ημερομηνία 23/10/2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ4738Β/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).
 - Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ6009Β/25-11-2022).
- Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
- Την με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 30/08/2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016), με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- Την με ημερομηνία κατάθεσης **21/03/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** του του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικώς, **κατά** της με αριθμό/05-03-2024 **Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου για το φορολογικό έτος 2021.
- Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.
- Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Βόλου.
- Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **21/03/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** του του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία ασκήθηκε **εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των ηλεκτρονικώς αναρτηθέντων σχετικών εγγράφων και των προβαλλόμενων ισχυρισμών της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/05-03-2024 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου για το φορολογικό έτος 2021 επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **250,00 €** λόγω υποβολής της με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/18-10-2023 **εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** για το εν λόγω φορολογικό έτος. Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από **05/03/2024 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος** της Δ.Ο.Υ. Βόλου για τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων του με Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης **21/03/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και **να τροποποιηθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου με μείωση του προστίμου στο ποσό των 100,00 €, προβάλλοντας τον ακόλουθο ισχυρισμό:**

Κατά την 18/10/2023 υπέβαλε εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021, διότι είχε παραλείψει να συμπεριλάβει την βάρκα του στην οικεία αρχική δήλωση. Λόγω του ότι είναι επιτηδεύματίας, για το εκπρόθεσμο της υποβολής της δήλωσης του επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 250,00 €, ενώ θα έπρεπε να του επιβληθεί πρόστιμο ποσού 100,00 € δεδομένου ότι η προσθήκη της βάρκας δεν αφορούσε στην επαγγελματική του δραστηριότητα αλλά στην προσωπική.

Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει βασιμότητας και γίνεται αποδεκτός, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύσσεται ακολούθως:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παρ. 1 εδ. 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, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παρ. 1 και παρ. 3 περ. α) και περ. β) του Ν.4987/2022 «Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» (ΦΕΚ206Α/04-11-2022), όπως ίσχυαν από 04/11/2022 έως 18/04/2024, οριζόταν ότι

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

3.α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, 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).», αναφέρεται ότι

«3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενό της.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 3 εδ. 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 του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος) παρ.

78 εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως η παράγραφος 78 προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν.4916/2022 (ΦΕΚ65Α/28-03-2022) και στη συνέχεια το πρώτο εδάφιο (της παραγράφου 78) αντικαταστάθηκε με τα ως ακολούθως εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 182 παρ. 2 του Ν.4964/2022 (ΦΕΚ150Α/30-07-2022) με ισχύ από 29/07/2022 δυνάμει της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου και νόμου, ορίζεται ότι

«78. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021 υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι την 30ή Αυγούστου 2022. Η καταβολή του φόρου για τις δηλώσεις του πρώτου εδαφίου πραγματοποιείται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες οι δύο πρώτες δόσεις καταβάλλονται μέχρι την 31η.8.2022 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των έξι (6) επόμενων μηνών.».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 72 παρ. 78 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), η **καταληκτική ημερομηνία** για την υποβολή **εμπρόθεσμης** αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2021 ήταν η **30/08/2022.**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 του Ν.4987/2022 «Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» (ΦΕΚ206Α/04-11-2022), με τις οποίες είχαν κωδικοποιηθεί –από 04/11/2022– οι αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως ίσχυαν από 11/12/2023 έως 18/04/2024, οριζόταν ότι **«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:**

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

α)

β) εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β), γ) και δ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων),

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος,

Τα πρόστιμα του παρόντος δεν επιβάλλονται, σε περίπτωση υποβολής:

α)

β) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ.».

Επειδή, στο κεφάλαιο II παρ. 2 περ. β) 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)», αναφέρεται 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 [παρ. 1 περ. β) και γ)].

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β)], καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων [άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ)], επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) 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, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., από 25/11/2009 ο προσφεύγων ασκεί την επαγγελματική δραστηριότητα του ιατρού με ειδικότητα καρδιολόγου. Εδρεύει στ... .. Τ... .. (νομού,) τηρεί βιβλία με βάση

τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. λόγω ιατρικής δραστηριότητας και υπάγεται στην φορολογική και ελεγκτική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε υποβάλει, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/18-07-2022 εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2021, από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου της οποίας είχε προκύψει χρεωστικό αποτέλεσμα ποσού 933,46 € (πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 18/07/2022).

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε, μέσω διαδικτύου, κατά την **18/10/2023**, την με αριθμό καταχώρησης **εκπρόθεσμη πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2021**, από τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου της οποίας προέκυψε **τελικό χρεωστικό ποσό 1.479,46 €** αντί χρεωστικού ποσού 933,46 που είχε προκύψει από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου βάσει της οικείας αρχικής δήλωσης, ήτοι **διαφορά φόρου προς καταβολή ποσού 546,00 €** δη **μεγαλύτερου** εκείνου των **100,00 €** (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης, αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... και ημερομηνία έκδοσης 18/10/2023). Στο **έντυπο Ε1** της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης συμπεριλήφθηκε σκάφος αναψυχής του προσφεύγοντος που είχε παραλειφθεί στην οικεία αρχική δήλωση. Ειδικότερα, **προστέθηκαν** ο **κωδικός 844 (αριθμός φορολογικού μητρώου κύριου ή κατόχου σκάφους αναψυχής ιδιωτικής χρήσης)** με τον **Α.Φ.Μ. του προσφεύγοντος**, ο **κωδικός 747 (μήκος σκάφους αναψυχής σε μέτρα)** με τον **αριθμό 6**, ο **κωδικός 733 (αριθμός μηνών κυριότητας σκάφους αναψυχής εντός του έτους 2021)** με τον **αριθμό 12**, ο **κωδικός 717 [ποσοστό (επί τοις εκατό) συνιδιοκτησίας σκάφους αναψυχής]** με τον **αριθμό 100**, ο **κωδικός 729 (έτος πρώτης νηολόγησης σκάφους αναψυχής)** με το **έτος 2002** και ο **κωδικός 711 [ποσό ετήσιας αντικειμενικής (τεκμαρτής) δαπάνης σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης]** με το **ποσό των 4.200,00 €**. Η δε διαφορά ποσού 546,00 € αφορά στον φόρο πολυτελούς διαβίωσης που προέκυψε από την προσθήκη του σκάφους αναψυχής (ποσό τεκμαρτής δαπάνης x συντελεστής φόρου = 4.200,00 € x 13% = 546,00 €).

Επειδή, ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Βόλου εκδόθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, η με αριθμό/05-03-2024 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) για το φορολογικό έτος 2021, με την οποία του επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 250,00 € λόγω υποβολής της με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία/18-10-2023 εκπρόθεσμης πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος, από την οποία προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου ποσού 546,00 € ήτοι μεγαλύτερου εκείνου των 100,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β) του Ν.4987/2022 που επέσυρε το εν λόγω πρόστιμο που προβλεπόταν από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ) του ίδιου νόμου.

Επειδή, ωστόσο, η μοναδική μεταβολή που επήλθε μεταξύ αρχικής και πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021, συνίστατο στην προσθήκη του ως άνω σκάφους αναψυχής που **δεν αφορούσε στην επαγγελματική δραστηριότητα** του προσφεύγοντος **αλλά σε στοιχείο ιδιοκτησίας του**. Συνεπώς, η παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης στην οποία υπέπεσε ο προσφεύγων όντως εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β) του Ν.4987/2022, αλλά θα έπρεπε να του επιβληθεί **πρόστιμο ποσού 100,00 €** δυνάμει των διατάξεων του **άρθρου 54 παρ. 2 περ. β)** του **ίδιου νόμου** και όχι πρόστιμο ποσού 250,00 € που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ) του εν λόγω νόμου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι η με αριθμό/05-03-2024 –εκδοθείσα κατά τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4987/2022– προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου** ποσού 250,00 € του **Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου** για το **φορολογικό έτος 2021 πρέπει να τροποποιηθεί** κατά τις διατάξεις του **άρθρου 54 παρ. 1 περ.**

β) και παρ. 2 περ. β) του ίδιου νόμου με τις οποίες προβλέπεται πρόστιμο ποσού 100,00 €.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 21/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.: και την τροποποίηση της με αριθμό/05-03-2024 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου για το φορολογικό έτος 2021 κατά τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. β) του Ν.4987/2022.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος –
Καταλογιζόμενο πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 με βάση την παρούσα απόφαση:**

Φορολογικό έτος 2021

Η με αριθμό/05-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Ν.4987/2022) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου τροποποιηθείσα ως ακολούθως:

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Πρόστιμο δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β) του Ν.4987/2022 λόγω υποβολής εκπρόθεσμης πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου (αριθμός δήλωσης/18-10-2023)	250,00 [άρθ. 54 παρ. 2 περ. γ) Ν.4987/2022]	<u>100,00</u> [άρθρο 54 παρ. 2 περ. β) Ν.4987/2022]

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.