



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17-05-2019

Αριθμός απόφασης:1150

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:.....**, κατά της επιβολής κύρωσης πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν 2523/1997 για τη φορολογική περίοδο 01-03-2012 έως 28-02-2013, κατ'εφαρμογή του άρθρου 19 § 3 περ. γ' και των παραγρ'αφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013 κατόπιν υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την επιβολή κύρωσης πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν 2523/1997 για τη φορολογική περίοδο 01-03-2012 έως 28-02-2013, κατ'εφαρμογή του άρθρου 19 § 3 περ. γ' και των άρθρων 17

και 18 του Ν 4174/2013 κατόπιν υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../18-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Κατόπιν κοινοποίησης της υπ'αριθμ...../02-01-2018 εντολής ελέγχου από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων για την φορολογική περίοδο 01/03/2012-28/02/2013 και πριν την έκδοση προσωρινής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος η προσφεύγουσα προέβη την 27/11/2018 στην υποβολή της υπ'αριθμ...../27.11.2018 εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος στη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 § 3 περ.γ' του Ν 4174/2013. Συνεπεία της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε επιπλέον φόρος από την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ύψους 3.012.527,15€. Επιπροσθέτως, καταλογίστηκε πρόστιμο ποσού 1.598.748,16€, ήτοι τόκοι άρθρου 53 Ν 4174/13, ποσού 1.297.495,44€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 περ.1α' του ν.4174/2013 ποσού 301.252,71€, καθώς μετά την σύγκριση του προστίμου του άρθρου 1 του Ν 2523/97 και του προστίμου των άρθρων 58 και 53 του Ν 4174/13 επιλέχθηκε το δεύτερο ως ευνοϊκότερο.

Ακολουθως, δεδομένης της καταβολής ποσοστού 60% του ως άνω επιβληθέντος προστίμου ύψους 1.598.748,16€, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ'αριθμ.πρωτ...../07-12-2018 αίτηση προς τη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης ζητώντας να διαγραφεί το εναπομείναν υπόλοιπο ποσοστό προστίμου 40%, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013 και της ΠΟΛ 1119/2018.

Στη συνέχεια, η αρμόδια ΔΟΥ Θεσσαλονίκης διαπίστωσε ότι λανθασμένα είχε θεωρηθεί ως ευνοϊκότερο το άθροισμα των προστίμων των άρθρων 53 και 58, καθώς ο αρχικός υπολογισμός του προστίμου του άρθρου 58 του Ν 4174/2013 ήταν λανθασμένος. Από τον επαναυπολογισμό προέκυψε πρόστιμο ποσού 1.807.516,29€ υπολογιζόμενο με βάση το άρθρο 1 του Ν 2523/1997, το οποίο θεωρήθηκε ευνοϊκότερο από το άθροισμα των προστίμων των άρθρων 53 και 58 του Ν 4174/2013.

Τέλος, δεδομένης της καταβολής ποσοστού 60% του ως άνω επαναυπολογισθέντος προστίμου ύψους 1.807.516,29€, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ'αριθμ.πρωτ...../20-12-2018 αίτηση προς τη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης ζητώντας να διαγραφεί το εναπομείναν υπόλοιπο ποσοστό προστίμου 40%, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013 και της ΠΟΛ 1119/2018, ενώ παρεμπιπτόντως εξέφρασε την εκτίμησή της περί μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση της κύρωσης πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν 2523/1997 για τη φορολογική περίοδο 01-03-2012 έως 28-02-2013, καθώς θεωρεί πως το άθροισμα των προστίμων των άρθρων 53 και 58 του Ν 4174/2013, όπως είχε αρχικώς υπολογιστεί από την αρμόδια ΔΟΥ, είναι ευνοϊκότερο. Ειδικότερα, ισχυρίζεται:

1)Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 19 § 3 περ. γ', 72 §§ 17 και 18 και 58 § 1 του ΚΦΔ. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα θεωρεί ότι η αναλογία της διαφοράς του φόρου όπως προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση σε σχέση με την αρχική δήλωση ανέρχεται σε ποσοστό 13,23% [φόρος που προέκυψε με την τροποποιητική δήλωση 3.012.527,15/φόρος που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση 22.769.648,03€ (κωδ.700 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος)] και όχι σε ποσοστό 30,74% όπως κατέληξε η ΔΟΥ κατά τον επαναυπολογισμό του προστίμου [φόρος που προέκυψε με την τροποποιητική δήλωση 3.012.527,15/φόρος που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση 9.797.008,53€ (κωδ.011 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος)]

2)Η ερμηνεία της φορολογικής αρχής είναι αντίθετη στο γράμμα και στο σκοπό του νόμου, καθώς και στην αρχή της φορολογικής ισότητας.

3)Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας άλλως παράβαση διάταξης νόμου. Η φορολογική αρχή δεν προέβη στην έκδοση πράξης επιβολής κύρωσης, ως όφειλε βάσει των διατάξεων του ΚΦΔ.

4)Έλλειψη αιτιολογίας της πράξης επιβολής κύρωσης.

5)Νομιμότοκη επιστροφή των ποσών που έχουν καταβληθεί αχρεωστήτως.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 30 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι " 1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν 4174/2013 "1. «Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την

υποβολή της φορολογικής δήλωσης.2. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου σύμφωνα με το άρθρο 42 του Κώδικα, έως την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου.”

Επειδή, στο άρθρο 18 του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 397 του Ν 4512/2018 και ισχύει από 17-01-2018 και μετά, ορίζεται ότι “1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη 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.

δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

.....”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 397 του Ν 4512/2018 και ισχύει για τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται από 01-01-2018 και μετά “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 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. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που

ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ.Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε.Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.”

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν 4512/2018 “ Με τις προτεινόμενες διατάξεις τροποποιούνται τα άρθρα 18 και 19 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Κ.Φ.Δ) και προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής αρχικών ή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με πρόβλεψη διαφορετικών κυρώσεων, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκεται ο έλεγχος.

Οι τροποποιήσεις αυτές προτείνονται αφενός σε συμμόρφωση με την πρόσφατη σχετική νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 1364/2017), σύμφωνα με την οποία, ενόψει της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης δεν μπορεί το χρονικό όριο εντός του οποίου δύναται ο φορολογούμενος να ασκήσει τα δικαιώματά του να εξαρτάται από γεγονός άγνωστο σ' αυτόν, όπως είναι η έκδοση της εντολής ελέγχου, και αφετέρου αποτελούν υιοθέτηση των διεθνών βέλτιστων πρακτικών για την ενθάρρυνση της οικειοθελούς συμμόρφωσης (voluntary compliance) των φορολογουμένων προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις εξυπηρετείται η ταχύτερη είσπραξη των φόρων, χωρίς την καθυστέρηση του ελέγχου για την διαπίστωση της φορολογικής υποχρέωσης, την έκδοση σχετικής πράξεως και το ενδεχόμενο διοικητικής ή και δικαστικής αμφισβήτησης αυτής, ενώ παράλληλα παρέχεται κίνητρο στους φορολογούμενους για την άμεση εξόφληση της βάσει της υποβαλλόμενης δήλωσης προκύπτουσας οφειλής τους, μέσω σημαντικής μείωσης του ύψους των προβλεπομένων κυρώσεων, υπό την προϋπόθεση ότι η εξόφληση της σχετικής οφειλής θα γίνει εντός τριάντα (30) ημερών.

Αναλυτικά:

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις των παρ. 1 και 2 αντικαθίστανται η παρ. 1 του άρθρου 18 και η παρ. 3 του άρθρου 19 του ΚΦΔ, αντίστοιχα, και προβλέπεται ότι είναι δυνατή η υποβολή εκπρόθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις, γίνεται η ακόλουθη διάκριση:

.....

Η ανωτέρω διάκριση από πλευράς επιβαλλόμενων κυρώσεων παρίσταται αναγκαία, προκειμένου να υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση μεταξύ των φορολογουμένων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση συνεπεία παράλειψης ή λάθους και των φορολογουμένων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση, γνωρίζοντας ότι ελέγχονται ήδη, για τους οποίους οι κυρώσεις είναι αυστηρότερες.”

Επειδή, στην παράγραφο 17 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το Ν 4509/2017 και ισχύει από 01-01-2018, ορίζεται ότι “Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας”.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 18 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013 “Εξαιρετικά, για την υποβολή εκπρόθεσμων χρεωστικών δηλώσεων, που αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις έως τις 31.12.2013, επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του παρόντος, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλονται, αντί των ανωτέρω κυρώσεων, οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του παρόντος, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή. Εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ποσού του προστίμου της παραγράφου 17 του παρόντος άρθρου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο με επιφύλαξη.

Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν κατά το προηγούμενο εδάφιο πρόστιμο ή ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.”

Επειδή, στην παράγραφο 1.2.2 «Δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που

αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» της ΠΟΛ 1119/2018 «Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 § 1 του Ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 §§ 4, 5 και 6 του Ν.4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 § 18 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)» ορίζεται ότι " α) Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 398 του Ν. 4512/2018 τροποποιήθηκε εκ νέου η παράγραφος 18 του άρθρου 72 ΚΦΔ, με έναρξη ισχύος την 17.1.2018, στο πρότυπο των νέων διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του ίδιου νόμου, και ορίσθηκε ότι για χρεωστικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού φόρου επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ.

β) Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται η επεικότερη κύρωση για τον φορολογούμενο μεταξύ του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης της περ. α' της [παραγράφου 1 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997](#) (ήτοι 1% ή 1,5%, κατά περίπτωση, επί του προσδιορισθέντος φόρου ανά μήνα και μέχρι 60% του φόρου) και του προστίμου που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53, υπολογιζόμενου από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης του εκτελεστού τίτλου. Για τον υπολογισμό του προστίμου της παραγράφου 17 του άρθρου 72, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Ωστόσο, το ως άνω πρόστιμο (υπολογιζόμενο ως το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παρ. 2 ή 59 ΚΦΔ πλέον του τόκου του άρθρου 53 από 1.1.2014 (και από 1.1.2015 για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια) ή ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου ή του πρόσθετου φόρου), πλέον των αναλογούντων τόκων, εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου.

....."

Επειδή, στην παράγραφο 1.3 «Λοιπά Θέματα» της ως άνω ΠΟΛ ορίζεται ότι " δ) Εφόσον έχει υπολογισθεί κύρωση μεγαλύτερη από αυτή που θα έπρεπε να επιβληθεί σύμφωνα με την παρούσα (πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 αντί του προστίμου της παραγράφου 18 του άρθρου 72 ΚΦΔ είτε μεγαλύτερο ποσοστό πρόσθετου φόρου ή προστίμου), προκειμένου ο φορολογούμενος να τύχει της επεικότερης μεταχείρισης, υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η οποία, εφόσον ο φορολογούμενος δικαιούται μείωσης του πρόσθετου φόρου, υπολογίζει τις νέες επιβαρύνσεις (επιβολή τόκου άρθρου 53, για κάθε φορολογία μέχρι και την έκδοση του εκτελεστού

τίτλου και πρόστιμο άρθρου 54 του Ν. 4174/2013) και προχωρεί σε διαγραφή και επιστροφή ή συμψηφισμό του επί πλέον πρόσθετου φόρου.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του Ν 2523/1997 “ 1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,.....”

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι “ 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ν 4174/2013 “ 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο «από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.”

Επειδή, στο άρθρο 58 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “ 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.”

Επειδή, κατόπιν κοινοποίησης της υπ’αριθμ...../02-01-2018 εντολής ελέγχου από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ’αριθμ..../27-11-2018 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01-03-2012 έως 28-02-2013 αυξάνοντας τη φορολογητέα ύλη της. Από την υποβολή της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 3.012.527,15€.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, για χρεωστικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση

προσωρινού προσδιορισμού φόρου επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ./27-11-2018 εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος νομικού προσώπου διαχειριστικής περιόδου 01-03-2012 έως 28-02-2013, επιλέχθηκε από τη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης η ως άνω διάταξη του άρθρου 1 του Ν.2523/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως:

- Φόρος που προέκυψε με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος:9.797.008,53€ (κωδ 011 του εντύπου Ε5).
- Φόρος που προέκυψε με βάση την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος:12.809.535,68€ (κωδ 011 του εντύπου Ε5).

Διαφορά του φόρου που προέκυψε με βάση την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση και εκείνου που είχε προκύψει από την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση:12.809.535,68€-9.797.008,53€=3.012.527,15€.

Συνεπώς, ως βάση υπολογισμού του προστίμου της παραγράφου 17 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013, λαμβάνεται το ποσό των 3.012.527,15€.

Το ποσό του φόρου που προέκυψε με βάση την αρχικώς υποβληθείσα φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού της διαφοράς του φόρου που προέκυψε με βάση την τροποποιητική δήλωση σε ποσοστό 30,75% (3.012.527,15€/9.797.008,53). Ακολούθως, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 58 του Ν 4174/2013, το ποσοστό ανακρίβειας ανέρχεται σε ποσοστό 25% του ποσού της διαφοράς.

Διαφορά Φόρου:3.012.527,15€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (60%)	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.2 ΚΦΔ (25%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (59 μήνες Χ 0,73% = 43,07 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.807.516,29€	753.131,78€	1.297.495,44€	2.050.627,22€	1.807.516,29€

Μετά από τη σύγκριση των πρόσθετων φόρων του άρθρου 1 του Ν 2523/1997 με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 58 πλέον των τόκων του άρθρου 53, ορθώς η αρμόδια ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης επέβαλε το ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα ,ήτοι τους πρόσθετους φόρους του άρθρου 1 του Ν 2523/1997.

Ως προς τον τρίτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, από την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων προκύπτει άμεσος προσδιορισμός του φόρου, ήτοι δεν εκδίδεται εκκαθαριστικό σημείωμα αλλά απλώς παράγεται η ταυτότητα οφειλής, η οποία περιέχει τους κωδικούς αριθμούς πληρωμής με τη χρήση των οποίων καταβάλλεται ο φόρος. Στον άμεσο προσδιορισμό φόρου η φορολογική οφειλή

προσδιορίζεται χωρίς τη διενέργεια εκκαθάρισης και έκδοσης πράξης προσδιορισμού, απλώς και μόνο δια της υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Συνεπώς, στον εν λόγω προσδιορισμό φόρου δεν εφαρμόζεται το άρθρο 37, το οποίο αφορά την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου. (Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ερμηνεία Ν 4174/2013, σελ 800 επ.)

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 31 του Ν 4174/2013, στις περιπτώσεις που από την υποβολή αρχικής δήλωσης έχει προκύψει άμεσος προσδιορισμός φόρου, η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης έχει ως συνέπεια την έκδοση νέου άμεσου προσδιορισμού φόρου ο οποίος υποκαθιστά τον αρχικό. (Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ερμηνεία Ν 4174/2013, σελ 800 επ.)

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 2 του Ν 2523/1997 “ 6. Ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται και συμβεβαιώνεται με το φόρο της δήλωσης ”

Επειδή, θα πρέπει να επισημανθεί ότι τα πρόστιμα και οι λοιπές προσαυξήσεις έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη φορολογική υποχρέωση. Για το λόγο αυτό εξάλλου, σε περίπτωση που ακυρώνεται η φορολογική οφειλή εν όλω ή εν μέρει, επέρχεται αντίστοιχα ακύρωση στο σύνολο ή σε τμήμα των συναφών φορολογικών κυρώσεων, χωρίς μάλιστα να απαιτείται ιδιαίτερη κρίση (ΣΤΕ 663/95,1317/99). (Κ.Δ.Φινπκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Σελ.679).

Επειδή, βασική προϋπόθεση εφαρμογής του άρθρου 58 είναι η προηγούμενη διενέργεια διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη φορολογική διοίκηση. Απαιτείται συνεπώς η διενέργεια φορολογικού ελέγχου και η έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Εξαίρεση αποτελούν οι περιπτώσεις των άρθρων 18 § 1 περ. δ΄ και 19 § 3 περ.γ΄ του ΚΦΔ, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του Ν 4152/2018, και ισχύουν από 18-01-2018, για τις οποίες δεν απαιτείται η προηγούμενη έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Ανάλογα ισχύουν και για τις υποθέσεις, χρήσεις, περιόδους κλπ πριν από την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ. Σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ΚΦΔ είναι δυνατή η επιβολή προστίμου του άρθρου 58 τόσο με πράξη διορθωτικού προσδιορισμού όσο και πριν από αυτήν (και χωρίς να απαιτείται η έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού), στις περιπτώσεις που η οικειοθελής συμμόρφωση του φορολογούμενου λαμβάνει χώρα μετά την κοινοποίηση σε αυτόν της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14. (Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ερμηνεία Ν 4174/2013, σελ 1650-1651)

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/18-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Πρόσθετος Φόρος άρθρου 1 Ν 2523/1997 επί άμεσου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικού προσώπου φορολογικής περιόδου 01-03-2012 έως 28-02-2013 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής κατ'εφαρμογή του άρθρου 19 παρ.3 περ.γ και των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013:1.807.516,29€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξη

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.