



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.11.2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2208

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό05.2019 πράξης επιβολής προστίμου – άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 - του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ.05.2019 πράξη Επιβολής Προστίμου - άρθ. 58 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, φορολογικού έτους 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., 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:

Με τη με αριθμό05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 37.917,12€ (75.834,24 Χ 50%), λόγω ανακρίβειας της με αρ. .../2015 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε διαφορά ποσού 75.834,24€ μεταξύ του προκύπτοντος πιστωτικού υπολοίπου από την εκκαθάριση της υποβληθείσας από την προσφεύγουσα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ύψους 80.787,16€ και του πιστωτικού υπολοίπου ύψους 4.952,92€ που προέκυψε κατόπιν ελέγχου της υπό κρίση δήλωσης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η με αριθμό05.2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, για τον εξής λόγο:

- Έλλειψη νόμιμης βάσης – εσφαλμένη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 – παράβαση της αρχής της στενής ερμηνείας της.
- Η διαφορά φόρου προέκυψε, καθόσον κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε ότι εσφαλμένως δηλώθηκαν στο φορολογικό έτος 2014 εισοδήματα από μερίσματα από συμμετοχή σε κοινοπραξίες και ο αντίστοιχα προκαταβληθείς για αυτά φόρος, καθόσον ανάγονταν στο φορολογικό έτος 2015. Ωστόσο ο χρόνος κτήσης των εισοδημάτων από διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα) διευκρινίσθηκε με την ΠΟΛ 1223/2015 η οποία εκδόθηκε μετά την υποβολή της υπό κρίση δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο (πριν τροποποιηθεί με το άρθρο 3 παρ. 7γ του Ν. 4337/2015):

«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) τριάντα τοις εκατό (30%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης,

γ) εκατό τοις εκατό (100%) 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 και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου».

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 7γ του Ν. 4337/2015 και ισχύει βάσει του άρθρου 7 παρ. 1 του ίδιου νόμου για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή επιβολής προστίμου, που εκδίδονται από την ημερομηνία καταθέσεως του και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, εφαρμόζεται εφόσον συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο, ως κάτωθι:

«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:

.....
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, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους Ι 3 και ΙΙ 2 περ. α' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας 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, ενώ οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την είσπραξη επιστροφής φόρου, και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου. [...]. ΙΙ.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 του ν. 4174/2013:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό «της φορολογητέας ύλης για την οποία» διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης

άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές.»

Επειδή, βάσει της συνταχθείσας στις 08.06.2016 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος και της εκδοθείσας με αριθμό/08.06.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου σε εκτέλεση της με αριθμό/02.02.2016 εντολής προέκυψε διαφορά μεταξύ του δηλωθέντος πιστωτικού ποσού φόρου για επιστροφή και του προσδιορισθέντος βάσει ελέγχου, ύψους 75.834,24€, καθώς διαπιστώθηκε ότι ποσό παρακράτησης φόρου μερισμάτων 10% ύψους 14.809,87€ και ποσό καταβληθέντος φόρου εισοδήματος κοινοπραξιών (από τις οποίες έλαβε μέρος η προσφεύγουσα λόγω συμμετοχής της σε αυτές) ύψους 61.024,37€ ήτοι συνολικό ποσό 75.834,24€ αναγόταν στο φορολογικό έτος 2015, χρόνο κατά τον οποίο η προσφεύγουσα απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης των μερισμάτων και όχι στο φορολογικό έτος 2014, ως δηλώθηκε από την προσφεύγουσα.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει η υπό κρίση δήλωση φορολογίας εισοδήματος να υποβλήθηκε με επιφύλαξη λόγω ασάφειας του νόμου, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, ούτε εν συνεχεία να προσβλήθηκε η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με ενδικοφανή προσφυγή, με συνέπεια την οριστικοποίησή της.

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4174/2013 ορίζει την επιβολή προστίμου ανακριβούς δήλωσης, αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, εν προκειμένω το ποσό της διαφοράς φόρου εισοδήματος κατόπιν ελέγχου υπερβαίνει το 50% του φόρου που προέκυψε βάσει δήλωσης. Ωστόσο, καθόσον δεν αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση της προσφεύγουσας και κατά συνέπεια δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη της παρ. 1 περ. γ του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ως ίσχυε πριν τροποποιηθεί με το άρθρο 3 παρ. 7γ του Ν. 4337/2015, (ήτοι πρόστιμο 100% επί του ποσού της διαφοράς), αλλά η περ. β της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 πριν την τροποποίησή του από το Ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο 30% επί του ποσού της διαφοράς, δεν εφαρμόζεται στην υπό κρίση περίπτωση το νέο καθεστώς δη η διάταξη της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 ως τροποποιήθηκε με το Ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο 50% επί του ποσού της διαφοράς, εφόσον δεν είναι πιο ευνοϊκό (Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Σταματόπουλος, Ιούνιος 2018, σελ 351).

Κατόπιν των ανωτέρω, εφόσον διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκε ανακρίβεια της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ορθά επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58 ν. 4174/2013, ωστόσο επειδή δεν αποδείχθηκε ότι η ανακρίβεια οφειλόταν σε πρόθεση της προσφεύγουσας ο

ισχυρισμός της περί εσφαλμένης εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 γίνεται μερικώς αποδεκτός και το επιβληθέν πρόστιμο περιορίζεται στο 30% της διαφοράς ήτοι: $75.834,24\text{€} \times 30\% = 22.750,27\text{€}$, σύμφωνα με την περ. β της παρ. 1 του ανωτέρω άρθρου ως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. / 2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της υπ' αρ. 05.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

Φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αρ. 05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης	Διαφορά
Πρόστιμο αρ. 58 του Ν. 4174/2013	37.917,12€	22.750,27€	15.166,85€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.