



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 17-12-2021

Αριθμ. Αποφ.: 3575

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22-07-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αριθμ. **α)...../30-06-2021** πράξης επιβολής προστίμου του αρ.58 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, **β)/30-06-2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, **γ)/30-06-2021**

πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017 & **δ)/30-06-2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 12-8-2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22-07-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης επιχείρησης με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» 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:

- Με την με αριθμό/30-06-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογίας εισοδήματος, άρθρου 58 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ανακριβούς φορολογικής δήλωσης ύψους 3.892,78€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής ανακριβούς φορολογικής δήλωσης φορολογικού έτους 2015, στα πλαίσια της υπ' αριθμ./9-2-2021 εντολής ελέγχου.
- Με την με αριθμό/30-06-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογίας εισοδήματος, άρθρου 58 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ανακριβούς φορολογικής δήλωσης ύψους 2.881,15€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής ανακριβούς φορολογικής δήλωσης φορολογικού έτους 2016, στα πλαίσια της υπ' αριθμ./9-2-2021 εντολής ελέγχου.
- Με την με αριθμό/30-06-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογίας εισοδήματος, άρθρου 58 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ανακριβούς φορολογικής δήλωσης ύψους 3.168,24€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής ανακριβούς φορολογικής δήλωσης φορολογικού έτους 2017, στα πλαίσια της υπ' αριθμ. .../9-2-2021 εντολής ελέγχου.
- Με την με αριθμό/30-06-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογίας εισοδήματος, άρθρου 58 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ανακριβούς φορολογικής δήλωσης 5.171,92€, λόγω εκπρόθεσμης

υποβολής ανακριβούς φορολογικής δήλωσης φορολογικού έτους 2016, στα πλαίσια της υπ' αριθμ./9-2-2021 εντολής ελέγχου.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, βάσει της υπ' αριθμ./9-2-2021 εντολής ελέγχου, φορολογικών ετών 2015-2018.

Στις 18-2-2021 απεστάλη ταχυδρομικά στην προσφεύγουσα επιχείρηση η υπ' αριθμ./12-2-2021 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και η γνωστοποίηση περί της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 397 του ν.4412/2018.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε τις εξής δηλώσεις φόρου εισοδήματος:

- Υπ' αριθμ./17-6-2021 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, από την οποία προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 17.498,84€.
- Υπ' αριθμ...../17-6-2021 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, από την οποία προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 14.616,10€
- Υπ' αριθμ...../17-6-2021 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, από την οποία προέκυψε πιστωτικό ποσό ύψους 3.129,90€
- Υπ' αριθμ...../17-6-2021 2^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, από την οποία προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 3.144,85€

Με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το προβλεπόμενο στο άρθρο 58 του ν.4174/2013 πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015 – 2018.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/22-07-2021 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

- Για το έτος 2015 υπέβαλε την υπ' αριθμ..... αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος στην οποία δήλωσε φορολογικά κέρδη ύψους 294.264,64€ στα οποία αναλογεί φόρος 85.336,75€ (Κωδ. 004). Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 66.744,45€ (Κωδ.090), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 8.879,01€ (κωδ.008) και προέκυψε ποσό προς καταβολή ύψους 9.713,29€ (Κωδ.011).
- Μετά την υποβολή της/17-6-2021 τροποποιητικής δήλωσης, δηλώθηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 321.111,38€ (Κωδ.004), στα οποία αναλογεί φόρος 93.122,30€ Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 66.744,45€ (Κωδ.090), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 8.879,01€ (κωδ.008) και προέκυψε ποσό για καταβολή ύψους 17.498,84€ (Κωδ.011).

- Για το έτος 2016 υπέβαλε την υπ' αριθμ..... αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος στην οποία δήλωσε φορολογικά κέρδη ύψους 479.374,30€ στα οποία αναλογεί φόρος 139.018,55€ (Κωδ. 004). Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 111.572,45€ (Κωδ.090), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 18.592,30€ (κωδ.008) και προέκυψε ποσό προς καταβολή ύψους 8.853,80€ (Κωδ.011).
- Μετά την υποβολή της .../17-6-2021 τροποποιητικής δήλωσης, δηλώθηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 499.244,30€ (Κωδ.004), στα οποία αναλογεί φόρος 144.780,65€ Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 111.572,45€ (Κωδ.090), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 18.592,30€ (κωδ.008) και προέκυψε ποσό για καταβολή ύψους 14.616,10€ (Κωδ.011).
- Για το έτος 2017 υπέβαλε την υπ' αριθμ..... αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος στην οποία δήλωσε φορολογικά κέρδη ύψους 561.362,79€ στα οποία αναλογεί φόρος 162.795,21€ (Κωδ. 004). Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθέν φόρος συνολικού ποσού 144.815,49€ (Κωδ.090 & 009), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 27.446,10€ (κωδ.008) και προέκυψε πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό ύψους 9.466,38€ (Κωδ.012).
- Μετά την υποβολή της/17-6-2021 τροποποιητικής δήλωσης, δηλώθηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 583.212,71€ (Κωδ.521), στα οποία αναλογεί φόρος 169.131,69€ (Κωδ.004). Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο συνολικά παρακρατηθείς φόρος ύψους 144.815,49€ (Κωδ.090 & 009), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 27.446,10€ (κωδ.008) και προέκυψε πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό ύψους 3.129,90€ (Κωδ.012).
- Για το έτος 2018 υπέβαλε την υπ' αριθμ..... αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος στην οποία δήλωσε φορολογικά κέρδη ύψους 504.533,91€ στα οποία αναλογεί φόρος 146.314,83€ (Κωδ. 004). Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 135.534,10€ (Κωδ.090), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 17.979,72€ (κωδ.008) και προέκυψε πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό ύψους 7.198,99€ (Κωδ. 012)
- Μετά την υποβολή της .../17-6-2021 τροποποιητικής δήλωσης, δηλώθηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 540.202,31€ (Κωδ.004), στα οποία αναλογεί φόρος 156.658,67€ Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 135.534,10€ (Κωδ.090), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 17.979,72€ (κωδ.008) και προέκυψε ποσό για καταβολή ύψους 3.144,85€ (Κωδ. 011).

Σύμφωνα με την παρ.17 & 18 του άρθρου 72 του ΚΦΔ για τον υπολογισμό του προστίμου (του άρ.58 παρ.1) 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 στο μεταξύ έχουν υποβληθεί. Ως φόρος που προκύπτει με

βάση τις παραπάνω δηλώσεις νοείται ο φόρος που αναλογεί στην εκάστοτε φορολογητέα ύλη, χωρίς να αφαιρείται το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, αφού αυτό δεν είναι φόρος που προκύπτει με βάση την υποβληθείσα αρχική ή τροποποιητική δήλωση. Εσφαλμένα καταλογίστηκαν τα πρόστιμα των προσβαλλόμενων πράξεων σε ποσοστό 50%. Εσφαλμένα εξετάσθηκε η αναλογία της διαφοράς φόρου προς το χρεωστικό ποσό των αρχικών δηλώσεων, ενώ έπρεπε να εξετασθεί η αναλογία με βάση το φόρο που αναλογούσε στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη της χρήσης των αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.3 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ. 2 του άρθρου 397 του ν.4512/2018, «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 παρ.1 του άρθρου 58 του ν.4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το ν. 4337/2015 ορίζεται: «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 που προκύπτει προς καταβολή 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, κατ' εφαρμογή της εξουσιοδοτικής διάταξης του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 εκδόθηκε η Πολ. 1119/2018 - Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν. 4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)- σύμφωνα με την οποία: «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

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 ορίστηκε 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 επεικέστερη 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.**

2.1.1. Υποβολή δηλώσεων που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (άρθρα 18 και 19 ΚΦΔ) –Παράδειγμα 2

Στις 20.1.2018 κοινοποιείται εντολή ελέγχου για φορολογία εισοδήματος φυσικού προσώπου, μη επιτηδευματία, για το φορολογικό έτος 2015 και πριν κοινοποιηθεί ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, υποβάλλεται εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση στις 22.1.2018 και εκδίδεται την ίδια μέρα ο εκτελεστός τίτλος, δηλαδή η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, από την οποία προκύπτει **φόρος προς καταβολή 10.000 ευρώ**, ενώ με την αρχική δήλωση είχε προκύψει φόρος 3.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ για την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης, αλλά ποσό προστίμου ίσο με αυτό του άρθρου 58 παρ. 1, ήτοι 3.500 ευρώ $(10.000 - 3.000) \times 50 \% = 7.000 \times 50\%$, καθώς η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης υπερβαίνει το 50% του φόρου που είχε προκύψει με βάση την αρχική δήλωση) [...].».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013: «Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9. [...]»

Επειδή, με την Πολ. 1060/19-3-2015 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 9 & 68 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), σύμφωνα με την οποία: «3. Με την παραγράφο 3 του άρθρου αυτού προσδιορίζεται ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο οποίος υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται με βάση τα άρθρα 31 (άμεσος προσδιορισμός του φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης) και 32 (διοικητικός προσδιορισμός του φόρου) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), μετά την έκπτωση:

- α) του φόρου που παρακρατήθηκε,
- β) του φόρου που προκαταβλήθηκε και
- γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με βάση το άρθρο 9 του ν.4172/2013.

Όσον αφορά στη σειρά έκπτωσης των φόρων που προβλέπονται στις πιο πάνω περιπτώσεις α', β' και γ' και δεδομένου, ότι οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ.3 του ν.4172/2013 περιλαμβάνουν ρυθμίσεις ουσιαδώς όμοιες με εκείνες των προϊσχυουσών διατάξεων του άρθρου 109 παρ. 4 και 5 του ν. 2238/1994, για την ερμηνεία των οποίων έχουν εκδοθεί οι δεσμευτικές για τη Διοίκηση υπ' αριθμ. 1765/2014, 2988/2014 και 2539/2014 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, διευκρινίζεται ότι αυτοί θα πρέπει να εκπίπτουν από το συνολικό ποσό φόρου με την σειρά που ορίζουν οι εν λόγω διατάξεις, ήτοι, πρώτα ο φόρος που παρακρατήθηκε, μετά ο προκαταβλητέος φόρος και τέλος ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4646/2016, με το άρ.35 παρ.2 του οποίου τροποποιήθηκε η παρ.1 του άρ.58 του ν.4174/2013, αναφέρεται ότι *«τα εν λόγω πρόστιμα επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου καταλογίζεται ποσό προερχόμενο από πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης που έχει εισπραχθεί από το φορολογούμενο, χωρίς να το δικαιούται»*.

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι, εάν υποβληθεί τροποποιητική δήλωση μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54 , πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν στο μεταξύ υποβληθεί.

Επειδή, από τη γραμματική διατύπωση του άρθρου 58 του ΚΦΔ προκύπτει ότι το πρόστιμο επιβάλλεται επί της διαφοράς του ποσού του φόρου που προκύπτει από τη φορολογική δήλωση και όχι επί του αναλογούντος φόρου επί του δηλωθέντος ετήσιου εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα, το ως άνω πρόστιμο υπολογίζεται επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή για το οικείο φορολογικό έτος, όπως αυτό προσδιορίζεται από το 2^ο παράδειγμα της Πολ.1119/2015, σε ποσοστό 10%, 25% ή 50% του ποσού της διαφοράς, μεταξύ της αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης ή της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, για τον υπολογισμό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων εφαρμόζεται η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 68 του Ν.4172/2013, σύμφωνα με την οποία το ποσό της φορολογικής οφειλής προκύπτει κατόπιν

έκπτωσης του φόρου που παρακρατήθηκε, του φόρου που προκαταβλήθηκε και του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Επειδή, με την Πολ. 1198/6-12- 2017 ορίστηκε ο τύπος της Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου (για νομικά πρόσωπα νομικές οντότητες) που αφορούν φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, με τον οποίο εφαρμόζονται οι προαναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στις 18-2-2021 εστάλη ταχυδρομικά η υπ' αριθμ./12-2-2021 γνωστοποίηση - πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, με την οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ./9-2-2021 εντολή ελέγχου και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.45112/218. Κατόπιν αυτού, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογικών ετών 2015-2018 με τις οποίες αύξησε τα φορολογητέα κέρδη. Πιο συγκεκριμένα:

- **Στο φορολογικό έτος 2015** υπέβαλε την υπ' αριθμ..... αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 294.264,64€ στα οποία αναλογεί φόρος 85.336,75€ (Κωδ. 004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 66.744,45€ (Κωδ.090), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 8.879,01€ (κωδ.008) και προέκυψε ποσό προς καταβολή ύψους 9.713,29€ (Κωδ.011).
- Στις 17-6-2021 υπέβαλε την υπ' αριθμ. ... 1^η τροποποιητική δήλωση στην οποία δηλώθηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 321.111,38€ (Κωδ.004), στα οποία αναλογεί φόρος 93.122,30€ Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 66.744,45€ (Κωδ.090), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 8.879,01€ (κωδ.008) και προέκυψε ποσό για καταβολή ύψους 17.498,84€ (Κωδ.011).

Η διαφορά φόρου μεταξύ αρχικής και 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ανέρχεται σε ποσοστό $7.785,59/9.713,29 = 80,02\%$ και ως εκ τούτου ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας επέβαλε το προβλεπόμενο στην παρ.1 περ. γ' του άρθρου 58 του ν.4174/2013, πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης που ανέρχεται στο 50% της διαφοράς φόρου.

- **Στο φορολογικό έτος 2016** υπέβαλε την υπ' αριθμ.... αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος στην οποία δήλωσε φορολογικά κέρδη ύψους 479.374,30€ στα οποία αναλογεί φόρος 139.018,55€ (Κωδ. 004). Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 111.572,45€ (Κωδ.090), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 18.592,30€ (κωδ.008) και προέκυψε ποσό προς καταβολή ύψους 8.853,80€ (Κωδ.011).
- Στις 17/6/2021 υπέβαλε την υπ' αριθμ. 1^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία δηλώθηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 499.244,30€ (Κωδ.004), στα οποία αναλογεί φόρος 144.780,65€ Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους

111.572,45€ (Κωδ.090), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 18.592,30€ (κωδ.008) και προέκυψε ποσό για καταβολή ύψους 14.616,10€ (Κωδ.011).

Η διαφορά φόρου μεταξύ αρχικής και 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ανέρχεται σε ποσοστό $5.762,30/8.853,80 = 65,08\%$ και ως εκ τούτου ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας επέβαλε το προβλεπόμενο στην παρ.1 περ. γ' του άρθρου 58 του ν.4174/2013, πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης που ανέρχεται στο 50% της διαφοράς φόρου.

➤ **Στο φορολογικό έτος 2017** υπέβαλε την υπ' αριθμ..... αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος στην οποία δήλωσε φορολογικά κέρδη ύψους 561.362,79€ στα οποία αναλογεί φόρος 162.795,21€ (Κωδ. 004). Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθέν φόρος συνολικού ποσού 144.815,49€ (Κωδ.090 & 009), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 27.446,10€ (κωδ.008) και προέκυψε πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό ύψους 9.466,38€ (Κωδ.012).

- Στις 17-6-2021 υπέβαλε την υπ' αριθμ. 1^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία δηλώθηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 583.212,71€ (Κωδ.521), στα οποία αναλογεί φόρος 169.131,69€ (Κωδ.004). Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο συνολικά παρακρατηθείς φόρος ύψους 144.815,49€ (Κωδ.090 & 009), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 27.446,10€ (κωδ.008) και προέκυψε πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό ύψους 3.129,90€ (Κωδ.012).

Η διαφορά φόρου μεταξύ πιστωτικού υπολοίπου της αρχικής δήλωσης και πιστωτικού υπολοίπου της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ανέρχεται σε 6.336,48€ και ως εκ τούτου το ποσοστό αυτής ανέρχεται σε 100,00%, καθώς με την αρχική δήλωση επιστράφηκε ή συμψηφίστηκε φόρος και ως εκ τούτου ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας επέβαλε το προβλεπόμενο στην παρ.1 περ. γ' του άρθρου 58 του ν.4174/2013, πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης που ανέρχεται στο 50% της διαφοράς φόρου.

➤ **Στο φορολογικό έτος 2018** υπέβαλε την υπ' αριθμ..... αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος στην οποία δήλωσε φορολογικά κέρδη ύψους 504.533,91€ στα οποία αναλογεί φόρος 146.314,83€ (Κωδ. 004). Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 135.534,10€ (Κωδ.090), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 17.979,72€ (κωδ.008) και προέκυψε πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό ύψους 7.198,99€ (Κωδ. 012)

- Στις 24-12-2019 υπέβαλε την υπ' αριθμ. 1^η τροποποιητική δήλωση στην οποία δεν μεταβλήθηκε κανένας από τους προαναφερόμενους κωδικούς της αρχικής δήλωσης, ενώ και το πιστωτικό υπόλοιπο παρέμεινε στο ίδιο ποσό των 7.198,99€.
- Στις 17-6-2021 υπέβαλε την υπ' αριθμ. 2^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία δηλώθηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 540.202,31€ (Κωδ.004), στα οποία αναλογεί φόρος 156.658,67€ Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους

135.534,10€ (Κωδ.090), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 17.979,72€ (κωδ.008) και προέκυψε ποσό για καταβολή ύψους 3.144,85€ (Κωδ. 011).

Η διαφορά μεταξύ του πιστωτικού υπολοίπου της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης και του χρεωστικού υπολοίπου της 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ανέρχεται σε 7.198,99 + 3.144,85 = 10.343,84€ και ως εκ τούτου το ποσοστό αυτής ανέρχεται σε 100,00%, καθώς με την αρχική δήλωση δεν καταβλήθηκε φόρος. Ως εκ τούτου ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας επέβαλε το προβλεπόμενο στην παρ.1 περ. γ' του άρθρου 58 του ν.4174/2013, πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης που ανέρχεται στο 50% της διαφοράς φόρου.

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **22-07-2021** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής ανώνυμης επιχείρησης με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αριθμ./30-6-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
7.785,55 χ 50%	3.892,78€	3.892,78€

2)Υπ' αριθμ./30-6-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
5.762,30 χ 50%	2.881,15€	2.881,15€

3)Υπ' αριθμ./30-6-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017

Ποσό προστίμου 6.336,48 χ 50%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	3.168,24€	3.168,24€

4)Υπ' αριθμ./30-6-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018

Ποσό προστίμου 10.343,84 χ 50%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	5.171,92€	5.171,92€

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.