



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21.01.2022

Αριθμός απόφασης: 138

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

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 30.09.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα στη, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αρ. /03.08.2021 Πράξης επιβολής Προστίμου άρθρου 19 & 58 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, β) της με αρ.

...../03.08.2021 Πράξης επιβολής Προστίμου άρθρου 19 & 58 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016 και γ) της με αρ. /03.08.2021 Πράξης επιβολής Προστίμου άρθρου 19 & 58 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. 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 **30.09.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου **20107** ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αρ. /03.08.2021 Πράξη επιβολής Προστίμου άρθρου 19 & 58 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ύψους **17.361,98€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2015. Ειδικότερα η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της ηλεκτρονικής υποβολής της με α/α **494/27.07.2021 1ης Τροποποιητικής Δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015**, από την προσφεύγουσα, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό για βεβαίωση **10,711,10€** έναντι της με α/α **737/04.07.2016 αρχικής Δήλωσης** από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό **24.012,85€**, ήτοι συνολικός φόρος για καταβολή **34.723,95€** (10,711,10€ + 24.012,85€).

Επί της διαφοράς φόρου ύψους **34.723,95€**, επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους **17.361,98€** (34.723,95€ x 50%)

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθμό /2019 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ για τη φορολογία εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και εν συνεχεία της ηλεκτρονικής υποβολής της με α/α **07.2021 1ης Τροποποιητικής Δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015**.

-Με τη με αρ./**03.08.2021** Πράξη επιβολής Προστίμου άρθρου 19 & 58 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ύψους **7.634,71€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2016.

Ειδικότερα η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της ηλεκτρονικής υποβολής της με α/α**07.2021 1ης Τροποποιητικής Δήλωσης** φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, από την προσφεύγουσα, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό για βεβαίωση **14.617,65€** έναντι της με α/α**07.2017 αρχικής Δήλωσης** από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό **651,76€**, ήτοι συνολικός φόρος για καταβολή **15.269,41€** ($14.617,65€ + 651,76€$).

Επί της διαφοράς φόρου ύψους **15.269,41€**, επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους **7.634,71€** ($15.269,41€ \times 50\%$)

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθμό 278/2019 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ για τη φορολογία εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και εν συνεχεία της ηλεκτρονικής υποβολής της με α/α**07.2021 1ης Τροποποιητικής Δήλωσης** φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

-Με τη με αρ./**03.08.2021** Πράξη επιβολής Προστίμου άρθρου 19 & 58 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ύψους **1.358,44€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2017.

Ειδικότερα η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της ηλεκτρονικής υποβολής της με α/α**2021 1ης Τροποποιητικής Δήλωσης** φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, από την προσφεύγουσα, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό για βεβαίωση **259.386,80€** έναντι της με α/α**07.2018 αρχικής Δήλωσης** από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό για βεβαίωση **245.802,37€**, ήτοι συνολικός φόρος για καταβολή **13.584,43€** ($259.386,80€ - 245.802,37€$).

Επί της διαφοράς φόρου ύψους **13.584,43€**, επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους **1.358,44€** ($13.584,43€ \times 10\%$ του ποσού της διαφοράς, επειδή το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό (5,53%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση ($245.802,37€ : 13.584,43€ = 5,53\%$)).

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθμό**2019** εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ για τη φορολογία εισοδήματος φορολογικού έτους

2017 και εν συνεχεία της ηλεκτρονικής υποβολής της με α/α**2021 1ης Τροποποιητικής** Δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη τα εξής:

Η φορολογική αρχή εσφαλμένα εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις λαμβάνοντας υπόψη τη διαφορά φόρου μεταξύ αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης αφού αφαίρεσε τον φόρο που προκαταβλήθηκε για την προηγούμενη χρήση με αποτέλεσμα να προκύπτουν μεγαλύτερες διαφορές φόρου. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι για τον καθορισμό του ύψους του προστίμου σύμφωνα με το άρθρο 58 ν.4174/2013, για το οποίο χρησιμοποιείται ως βάση το ποσό διαφοράς μετξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, ως φόρος ο οποίος προκύπτει με βάση την ανωτέρω δήλωση, νοείται ο φόρος που αναλογεί στην εκάστοτε φορολογητέα ύλη, όπως αυτή δηλώνεται σε αμφοτέρες τις περιπτώσεις, χωρίς να αφαιρείται από αυτόν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε για την προηγούμενη χρήση, αφού τούτο δεν είναι φόρος, που προκύπτει με βάση την υποβληθείσα αρχική ή την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση, επικαλούμενη την υπ' αρ. 614/2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου και να του επιστραφεί εντόκως το ποσό των προσβαλλόμενων πράξεων το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλλει αχρεωστήτως, εκουσίως ή αναγκαστικώς στο Ελληνικό Δημόσιο.

-Παράλληλα, η προσφεύγουσα αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή.

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]». **Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης (25-02-2020)στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς[...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα

με τα παραπάνω οριζόμενα. [...]»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης (03-08-2021) στην προσφεύγουσα των ως άνω προβαλλόμενων πράξεων, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος) ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν κρίθηκε απαραίτητο να κληθεί η προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της προφορικώς ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς ούτε πολύ περισσότερο συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος εξαιρετικός λόγος, ώστε κατ' εξαίρεση να πρέπει να κληθεί από την Υπηρεσία μας, προκειμένου να αναπτύξει τους προβαλλόμενους με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμούς της. Για όλους τους παραπάνω λόγους, το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών του απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 16 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 ισχύει από 14/6/2018 ορίζεται ότι: 3. 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.** Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος κατά το μέρος που αφορά στα διανεμόμενα κέρδη του

νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που προβαίνει στη διανομή, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1198/2017 με Θέμα: «Τύπος 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 » αποφασίσθηκε Ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου, για νομικά πρόσωπα –νομικές οντότητες που αφορούν φορολογικά έτη 2014 και επόμενα ...

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 17 και 18 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: ..17. 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. 18. 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. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: 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.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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : « Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι :«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την ηλεκτρονική υποβολή της με α/α**2021 1ης Τροποποιητικής Δήλωσης** φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 η προσφεύγουσα αύξησε τα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη στο ποσό των **1.906.929,16€**, στα οποία αναλογεί φόρος εισοδήματος **553.009,46€** ($1.906.929,16 \text{ €} \times 29\%$, κωδ. 004).

Όπως προκύπτει από τη δήλωση αυτή, από το συνολικό ποσό των **553.009,46€** (κωδ. 700) αφαιρέθηκε ο φόρος που προκατέβαλε για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ποσού **542.048,70€** (κωδ. 008) και ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε ποσού **249,66€** (κωδ. 009) και έτσι προέκυψε ποσό για καταβολή **10.711,10€** (κωδ. 011), στο οποίο προστέθηκε ο προκαταβλητέος για την τρέχουσα χρήση φόρος, ποσού **518.035,85€** (κωδ. 014), και το τέλος επιτηδεύματος ποσού **800,00€** (κωδ. 911), **συνολικό οφειλόμενο ποσό 529.546,95€ (κωδ.704).**

Με βάση την τροποποιητική αυτή δήλωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης προσδιόρισε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 72 παρ. 18 του ΚΦΔ [(Ν 4174/2013), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 398 παρ. 1 του Ν 4512/2018], το οφειλόμενο βάσει του άρθρου 58 παρ. 1 περ. γ' του ίδιου Κώδικα πρόστιμο στο ποσό των **17.361,98€**, λαμβάνοντας υπόψη ότι η διαφορά μεταξύ του φόρου που προέκυψε για καταβολή με βάση την αρχική δήλωση **494.823,00€**) και του φόρου που προέκυψε για καταβολή με βάση την τροποποιητική δήλωση (**529.546,95€**) ανερχόταν στο ποσό των **34.723,95€**, καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους **17.361,98€** ($34.723,95\text{€} \times 50\%$), την οποία κοινοποίησε σ' αυτήν με ανάρτηση στο λογαριασμό της στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και με ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της, κατά το άρθρο 5 του Ν 4174/2013.

Δηλαδή, στην προκείμενη περίπτωση ως φόρος, βάσει του οποίου διαμορφώνεται η διαφορά, λαμβάνεται στη μεν αρχική δήλωση το ποσό των **518.285,51€**, το οποίο αναλογεί στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη ποσού **1.787.191,43€** ($1.787.191,43\text{€} \times 29\%$, κωδ. 004), από

το συνολικό ποσό των 518.285,51€ (κωδ. 700) αφαιρέθηκε ο φόρος που προκατέβαλε για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ποσού **542.048,70€** (κωδ. 008) και ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε ποσού **249,66€** (κωδ. 009) και έτσι προέκυψε Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό **24.012,85€** (κωδ. 012), στο οποίο προστέθηκε ο προκαταβλητέος για την τρέχουσα χρήση φόρος, ποσού **518.035,85€** (κωδ. 014), και το τέλος επιτηδεύματος ποσού 800,00€ (κωδ. 911), **συνολικό οφειλόμενο ποσό 494.823,00€ (κωδ.704).** Συνεπώς, το επιβλητέο πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ πρέπει να προσδιορισθεί στο ποσό των **3.472,40€ (34.723,95€/494.823,00€ =7,02%)**, με βάση την περ. α' της παρ. 1, δηλαδή σε ποσοστό 10% της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβληθείσα τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και όχι με βάση την περ. γ' της παρ. 1, δηλαδή σε ποσοστό 50% όπως λανθασμένα προσδιορίστηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, με την ηλεκτρονική υποβολή της με α/α**2021 1ης Τροποποιητικής** Δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 η προσφεύγουσα αύξησε τα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη στο ποσό των 1.836.958,85€, στα οποία αναλογεί φόρος εισοδήματος 532.718,07€ (1.836.958,85€ X 29%, κωδ. 004).

Όπως προκύπτει από τη δήλωση αυτή, από το συνολικό ποσό των 532.718,07€ (κωδ. 700) αφαιρέθηκε ο φόρος που προκατέβαλε κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ποσού 518.035,85€ (κωδ. 008) και ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε ποσού 64,57€ (κωδ. 009) και έτσι προέκυψε ποσό για καταβολή 14.617,65€ (κωδ. 011), στο οποίο προστέθηκε ο προκαταβλητέος για την τρέχουσα χρήση φόρος, ποσού 517.384,09€ (κωδ. 014), και το τέλος επιτηδεύματος ποσού 800,00€ (κωδ. 911), **συνολικό οφειλόμενο ποσό 532.801,74€ (κωδ.704).**

Με βάση την τροποποιητική αυτή δήλωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 72 παρ. 18 του ΚΦΔ [(Ν 4174/2013), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 398 παρ. 1 του Ν 4512/2018], το οφειλόμενο βάσει του άρθρου 58 παρ. 1 περ. γ' του ίδιου Κώδικα πρόστιμο στο ποσό των **7.634,71€**, λαμβάνοντας υπόψη ότι η διαφορά μεταξύ του φόρου που προέκυπτε για καταβολή με βάση την αρχική δήλωση **517.532,33€** και του φόρου που προέκυπτε για καταβολή με βάση την τροποποιητική δήλωση **532.801,74€** ανερχόταν στο ποσό των **15.269,41€** και καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους **7.634,71€ (15.269,41€ x 50%)**, την οποία κοινοποίησε σ' αυτήν με ανάρτηση στο λογαριασμό της στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής

Διοίκησης και με ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της, κατά το άρθρο 5 του Ν 4174/2013.

Δηλαδή, στην προκείμενη περίπτωση ως φόρος, βάσει του οποίου διαμορφώνεται η διαφορά, λαμβάνεται στη μεν αρχική δήλωση το ποσό των 517.448,66€, το οποίο αναλογεί στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη ποσού 1.784.305,73€ (1.784.305,73€ x 29%, κωδ. 004), από το συνολικό ποσό των 517.448,66€ (κωδ. 700) αφαιρέθηκε ο φόρος που προκατέβαλε για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ποσού 518.035,85€ (κωδ. 008) και ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε ποσού 64,57€ (κωδ. 009) και έτσι προέκυψε Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό 651,76€ (κωδ. 012), στο οποίο προστέθηκε ο προκαταβλητέος για την τρέχουσα χρήση φόρος, ποσού 517.384,09€ (κωδ. 014), και τέλος επιτηδεύματος ποσού 800,00€ (κωδ. 911), συνολικό οφειλόμενο ποσό 517.532,33€ (κωδ. 704).

Επειδή, το ποσοστό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβληθείσα τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, $(15.269,41€ / 517.532,33€ = 2,95\%)$, είναι μικρότερο του ποσοστού 5%, δεν επιβάλλεται πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, με την ηλεκτρονική υποβολή της με α/α07.2021 1ης Τροποποιητικής Δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 η προσφεύγουσα αύξησε τα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη στο ποσό των 2.678.524,43€, στα οποία αναλογεί φόρος εισοδήματος 776.772,08€ (2.678.524,43€ x 29%, κωδ. 004).

Όπως προκύπτει από τη δήλωση αυτή, από το συνολικό ποσό των 776.772,08€ (κωδ. 700) αφαιρέθηκε ο φόρος που προκατέβαλε κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ποσού 517.384,09€ (κωδ. 008) και ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε ποσού 1,19€ (κωδ. 009) και έτσι προέκυψε ποσό για καταβολή 259.386,80€ (κωδ. 011), στο οποίο προστέθηκε ο προκαταβλητέος για την τρέχουσα χρήση φόρος, ποσού 763.186,46€ (κωδ. 014), και το τέλος επιτηδεύματος ποσού 800,00€ (κωδ. 911), συνολικό οφειλόμενο ποσό 1.023.373,26€ (κωδ. 704).

Με βάση την τροποποιητική αυτή δήλωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 72 παρ. 18 του ΚΦΔ [(Ν 4174/2013), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 398 παρ. 1 του Ν 4512/2018], το οφειλόμενο βάσει του άρθρου 58 παρ. 1 περ. α' του ίδιου Κώδικα πρόστιμο στο ποσό των 1.358,44€, λαμβάνοντας υπόψη ότι η διαφορά μεταξύ του φόρου που προέκυπτε για καταβολή με βάση την αρχική δήλωση 1.009.788,83€) και του ίδιου φόρου που προέκυπτε για καταβολή με βάση την τροποποιητική δήλωση 1.023.373,26€

ανερχόταν στο ποσό των **13.584,43€**, και καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους **1.358,44€ (13.584,43€ χ 10%)** την οποία κοινοποίησε σ' αυτήν με ανάρτηση στο λογαριασμό της στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και με ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της, κατά το άρθρο 5 του Ν 4174/2013.

Δηλαδή, στην προκείμενη περίπτωση ως φόρος, βάσει του οποίου διαμορφώνεται η διαφορά, λαμβάνεται στη μεν αρχική δήλωση το ποσό των **763.187,65€**, το οποίο αναλογεί στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη ποσού **2.631.681,55€ (2.631.681,55€ χ 29%, κωδ. 004)**, από το συνολικό ποσό των **763.187,65€ (κωδ. 700)** αφαιρέθηκε ο φόρος που προκατέβαλε κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ποσού **517.384,09€ (κωδ. 008)** και ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε ποσού **1,19€ (κωδ. 009)** και έτσι προέκυψε χρεωστικό ποσό **245.802,37€ (κωδ. 011)**, στο οποίο προστέθηκε ο προκαταβλητέος για την τρέχουσα χρήση φόρος, ποσού **763.186,46€ (κωδ. 014)**, και το τέλος επιτηδεύματος ποσού **800,00€ (κωδ. 911)**, συνολικό οφειλόμενο ποσό **1.009.788,83€ (κωδ. 704)**.

Επειδή, το ποσοστό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβληθείσα τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση **(13.584,43€/1.009.788,83€ =1.35%)** είναι μικρότερο του ποσοστού 5%, δεν επιβάλλεται πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, οι ουσιαστικές παραβάσεις του άρθρου 58 ν. 4174/2013 συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία (ΠΟΛ.1252/2015).

Για τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **30.09.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της προσφεύγουσας εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, την τροποποίηση α) της με αρ./**03.08.2021** Πράξης επιβολής Προστίμου άρθρου 19 & 58 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, και την **ακύρωση** α) της με αρ./**03.08.2021** Πράξης επιβολής Προστίμου άρθρου 19 & 58 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016 και β) της με αρ./**03.08.2021** Πράξης επιβολής Προστίμου άρθρου 19 & 58 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αρ. /03.08.2021 Πράξη επιβολής Προστίμου άρθρου 19 & 58 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015.

Διαφορά φόρου: 34.723,95€

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. : (34.723,95€ x 10%)

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 3.472,40€

Η με αρ. /03.08.2021 Πράξη επιβολής Προστίμου άρθρου 19 & 58 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016.

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.: 0,00

Η με αρ. /03.08.2021 Πράξη επιβολής Προστίμου άρθρου 19 & 58 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017.

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.: 0,00

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