



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/03/2022
Αριθμός απόφασης: 734

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19/11/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, οδός &, κατά του άμεσου προσδιορισμού φόρου λόγω υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο 01/12/2014-30/11/2015, κατά το μέρος που αφορά στο βεβαιωθέν πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ..

5. Την ως πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19/11/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα, κατά τη διάρκεια τακτικού ελέγχου εκ μέρους του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τη φορολογική περίοδο 01/12/2014-30/11/2015 (δυνάμει της υπ' αριθμόν/1118 εντολής ελέγχου) και πριν την έκδοση του Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, προέβη στις 14/10/2021 στην υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19, παρ. 3 (γ') του Ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 397 του Ν. 4512/2018. Συνεπεία της εν λόγω υποβολής, προέκυψε επιπλέον ποσό κύριου φόρου ύψους 645.438,64 € σε σχέση με την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση.

Στο πλαίσιο αυτό, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται η προσφεύγουσα (ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ), υπολογίστηκε πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 58 του Ν. 4174/2013 λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, το οποίο προσδιορίστηκε σε **322.719,32 €** ως εξής:

	Ποσά (€)
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση αρχικής δήλωσης (κωδ. 011) (Α)	215.931,84
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση τροποποιητικής δήλωσης (κωδ. 011) (Β)	861.370,48
Διαφορά για υπολογισμό προστίμου (Β) – (Α) = (Γ)	645.438,64
Ποσοστό διαφοράς ως προς το αρχικό ποσό (Γ)/(Α)%	299% (> 50%)
Πρόστιμο (Γ) * 50%	322.719,32

Το πρόστιμο υπολογίστηκε και βεβαιώθηκε οίκοθεν από το Τμήμα Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ στις 22/10/2021 και εκδόθηκε η υπ' αριθμόν Ταυτότητα Οφειλής στις 26/10/2021.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσβάλλει την ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 19, παρ. 3 (γ'), 72, παρ. 18 και 58, παρ. 1 του Ν. 4174/2013.

2ος λόγος: Έλλειψη αιτιολογίας της πράξης επιβολής κύρωσης.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ανωτέρω πρόστιμο έχει υπολογιστεί λανθασμένα από τη φορολογική αρχή και ότι, ως βάση για τον υπολογισμό θα έπρεπε να ληφθεί η διαφορά του αναλογούντος φόρου μεταξύ της αρχικής και της τροποποιητικής δήλωσης, ως εξής:

	Ποσά (€)
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση αρχικής δήλωσης (κωδ. 004/700) (Α)	1.644.832,97
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση τροποποιητικής δήλωσης (κωδ. 004/700) (Β)	2.290.271,61
Διαφορά για υπολογισμό προστίμου (Β) – (Α) = (Γ)	645.438,64
Ποσοστό διαφοράς ως προς το αρχικό ποσό (Γ)/(Α)%	39% (> 20%)
Πρόστιμο (Γ) * 25%	161.359,66

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 3 (γ') του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 397 του Ν. 4512/2018 «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 το άρθρο 58, παρ. 1 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 35 του Ν. 4646/2019 «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 σύμφωνα με το άρθρο 68, παρ. 3 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 σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ έλαβε υπόψη, για τον υπολογισμό του προστίμου, τη διαφορά του χρεωστικού ποσού για βεβαίωση (κωδ. 011) μεταξύ της αρχικής και της τροποποιητικής δήλωσης.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83, και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο επίμαχος καταλογισμός χωρίς την έκδοση ιδιαίτερης πράξης επιβολής της κύρωσης παραβιάζει τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 62 του Ν. 4174/2013.

Επειδή ο λόγος αυτός προβάλλεται κατ' αρχήν αλυσιτελώς, σύμφωνα με το άρθρο 79, παρ. 5 (β') του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), διότι η προσφεύγουσα δεν προβάλλει, κατά τρόπο ορισμένο και αρκούντως τεκμηριωμένο, ότι από τη βεβαίωση του επίδικου ποσού χωρίς την έκδοση ιδιαίτερης πράξης, προξενήθηκε σε αυτή συγκεκριμένη βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της βεβαίωσης (ΣτΕ 2365/2013, 3260/2017).

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 σύμφωνα με το άρθρο 62, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, **τον προσδιορισμό φόρου**, την παραγραφή και την είσπραξη, **εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.**

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ δεν εξέδωσε ξεχωριστή πράξη επιβολής προστίμου και προέβη σε οίκοθεν βεβαίωση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **19/11/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία
..... με Α.Φ.Μ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.