



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 08/3/2022

Αριθμός Απόφασης: 713

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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

3.Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 27/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία εδρεύει στο επί της οδού με ΑΦΜ κατά των υπ' αρ. & /2021 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58 παρ.1 περ. α' του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015 και 2016 αντίστοιχα, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Καλαμάτας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Καλαμάτας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν. πράξεων 30.11.2021) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου της προσφεύγουσας από το ΚΕΜΕΕΠ κοινοποιήθηκε, η με αριθ. πρωτ. /2020 επιστολή για την κοινοποίηση της υπ' αριθ. /2021

εντολής μερικού ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2015 & 2016, και, παράλληλα, της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, για τις φορολογικές περιόδους και τις φορολογίες που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 397 του ν.4512/2018, η προσφεύγουσα υπέβαλε προ της κοινοποίησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τις ποιο κάτω εκπρόθεσμες τροποποιητικές φορολογικές δηλώσεις:

α) για το φορολογικό έτος 2015 την αριθ./2021 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία προέκυψε επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ύψους 658.014,96 ευρώ, και

β) για το φορολογικό έτος 2016 την αριθ./2021 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία προέκυψε επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ύψους 785.466,91 ευρώ.

Η αρμόδια ΔΟΥ Καλαμάτας επέβαλε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016. Πιο συγκεκριμένα, η προϊσταμένη της ΔΟΥ Καλαμάτας εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις:

α) Την υπ' αριθ./2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 65.801,50 ευρώ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 58 παρ.1 περ. α' του ν.4174/2013, ως ποσοστό 10% επί διαφοράς φόρου 658.014,96 ευρώ που προέκυψε από την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης σε σχέση με τον φόρο που προέκυψε από την αρχική δήλωση, και

β) Την υπ' αριθ./2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 196.366,73 ευρώ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 58 παρ.1 περ. β' του ν.4174/2013, ως ποσοστό 25% επί διαφοράς φόρου 785.466,91 ευρώ που προέκυψε από την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης σε σχέση με τον φόρο που προέκυψε από την αρχική δήλωση.

Με την από 27/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

<<Διότι, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των άρθρων 19 παρ.3 περ. γ' και 58 παρ.1 του ν.4174/2013 και αναιτιολόγητα, η ΔΟΥ Καλαμάτας επέβαλε σε βάρος της εταιρείας μας πρόστιμα υποβολής ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2016.

.....

A. Με το άρθρο 58 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013....., με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 του ΚΦΔ ... & τη ν εγκύκλιο Πολ. 1119/22-6-2018, όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονται τα ακόλουθα:

.....

B. Όπως προαναφέρθηκε, στην εταιρεία μας κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ./2021

εντολή μερικού ελέγχου για τις φορολογικές περιόδους 1/1/2015 - 31/12/2016 που αφορά στον έλεγχο, μεταξύ άλλων, και της φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2015 και 2016.

Η εταιρεία μας για το φορολογικό έτος 2015 είχε υποβάλει, εμπροθέσμως στις 15-7- 2016, την υπ' αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Σχ. 3).

Επίσης, η εταιρεία μας για το φορολογικό έτος 2016 είχε υποβάλει, εμπροθέσμως στις 30-6-2017, την υπ' αριθ. Δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Σχ. 5).

Γ. Αναφορικά με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος κάθε φορολογικού έτους και τον προσδιορισμό των επιβληθέντων, δυνάμει των προσβαλλόμενων με την παρούσα πράξεων, προστίμων, θέτουμε υπό την κρίση Σας τα ακόλουθα:

α. Πρόστιμο για την υποβολή της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2015

Με την εμπρόθεσμη αρχική υπ' αριθ./2016 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (Σχ. 3), ο αναλογών φόρος (κωδ. 004 του Εντύπου Ν) ανήλθε σε 30.022.968,54 ευρώ και το συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (κωδ. 704 του Εντύπου Ν) προσδιορίστηκε σε 40.971.850,13 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./2021 (εκπρόθεσμη) τροποποιητική δήλωση (Σχ. 4), ο αναλογών φόρος εισοδήματος (κωδ. 004) διαμορφώθηκε σε 30.680.983,50 ευρώ και το συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (κωδ. 704) τροποποιήθηκε σε 41.629.865,09 ευρώ.

Δηλαδή, η διαφορά τόσο του αναλογούντος φόρου (κωδ. 004) όσο και του τελικού χρεωστικού ποσού φόρου για καταβολή (κωδ. 704) που προέκυψε, κατόπιν υποβολής της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης, ανήλθε σε 658.014,96 ευρώ.

Η διαφορά αυτή φόρου των 658.014,96 ευρώ επιβεβαιώνεται και από την ίδια τη φορολογική Αρχή (ΔΟΥ Καλαμάτας) στην από 24-11-2021 πράξη διαπίστωσης παράβασης που συνοδεύει την υπ' αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015.

Το ποσό αυτό διαφοράς φόρου των 658.014,96 ευρώ αναλογεί περίπου σε ποσοστό 2,2% επί του αναλογούντος φόρου (30.022.968,54 €, κωδ. 004) και σε ποσοστό 1,60% επί του συνολικού χρεωστικού ποσού για βεβαίωση (40.971.850,13 €, κωδ. 704) που προσδιορίστηκαν με βάση την αρχική υπ' αριθ./2016 δήλωση.

Συνεπώς, εσφαλμένα επιβλήθηκε σε βάρος μας πρόστιμο του άρθρου 58 παρ.1 του ΚΦΔ, δεδομένου ότι η διαφορά μεταξύ του αναλογούντος φόρου που προέκυψε από την αρχική δήλωση και αυτού που προέκυψε από την τροποποιητική δήλωση (2,2%) δεν υπερβαίνει το 5% του αναλογούντος φόρου της αρχικής δήλωσης.

Εν προκειμένω, η ΔΟΥ Καλαμάτας έσφαλε κατά το ότι, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία της ανωτέρω διάταξης, προφανώς θεώρησε ότι το πρόστιμο υπολογίζεται βάσει της διαφοράς μεταξύ του χρεωστικού ποσού για βεβαίωση (κωδ. 011 του εντύπου Ν) της αρχικής (10.971.431,34 €) και της τροποποιητικής δήλωσης (11.629.446,30 €), διαφορά που εν προκειμένω ανέρχεται σε 5,99%. Πλην όμως, κατ' ορθή ερμηνεία της ανωτέρω διάταξης, όπως προαναφέρθηκε, θα έπρεπε να είχε συγκρίνει είτε το ποσό της διαφοράς αναλογούντος φόρου (κωδ. 004 - Αναλογών φόρος), περίπτωση κατά την οποία δεν θα λάμβανε καθόλου υπόψη την προκαταβολή φόρου εισοδήματος του προηγούμενου έτους, είτε, έστω, τη διαφορά του συνολικού χρεωστικού ποσού για βεβαίωση (κωδ. 704 - Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση), περίπτωση κατά την οποία θα λάμβανε υπόψη τόσο την προκαταβολή φόρου εισοδήματος του προηγούμενου έτους όσο και την προκαταβολή του επόμενου έτους.

β. Πρόστιμο για την υποβολή της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2016

Με την εμπρόθεσμη αρχική υπ' αριθ./2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (Σχ. 5), ο αναλογών φόρος (κωδ. 004 του Εντύπου Ν) ανήλθε σε 28.036.617,47 ευρώ και το συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (κωδ. 704 του Εντύπου Ν) προσδιορίστηκε σε 26.053.796,69 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./2021 (εκπρόθεσμη) τροποποιητική δήλωση (Σχ. 6), ο αναλογών φόρος εισοδήματος (κωδ. 004) διαμορφώθηκε σε 28.822.084,38 ευρώ και το συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (κωδ. 704) τροποποιήθηκε σε 26.839,263,60 ευρώ.

Δηλαδή, η διαφορά τόσο του αναλογούντος φόρου (κωδ. 004) όσο και του τελικού χρεωστικού ποσού φόρου για καταβολή (κωδ. 704) που προέκυψε, κατόπιν υποβολής της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης, ανήλθε σε 785.466,91 ευρώ.

Η διαφορά αυτή φόρου των 785.466,91 ευρώ επιβεβαιώνεται και από την ίδια τη φορολογική Αρχή (ΔΟΥ Καλαμάτας) στην από 24-11-2021 πράξη Διαπίστωσης Παράβασης που συνοδεύει την υπ' αριθ./2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016.

Το ποσό αυτό διαφοράς φόρου των 785.466,91 ευρώ αναλογεί περίπου σε ποσοστό 2,8% επί του αναλογούντος φόρου (28.036.617,47 €, κωδ. 004) και σε ποσοστό 3% επί του συνολικού χρεωστικού ποσού για βεβαίωση (26.053.796,69 €, κωδ. 704) που προσδιορίστηκαν με βάση την αρχική υπ' αριθ./2017 δήλωση.

Σύμφωνα με τις προεκτεθείσες διατάξεις του άρθρου 58 παρ. 1 περ. β' του ΚΦΔ, πρόστιμο σε ποσοστό 25% επί της διαφοράς -εν προκειμένω- του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση και του φόρου που προέκυψε με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, επιβάλλεται στον φορολογούμενο μόνο στην περίπτωση που η εν λόγω διαφορά ανέρχεται σε ποσοστό πάνω από 20% τοις εκατό (και έως 50%) του φόρου που προέκυψε με βάση την αρχική φορολογική δήλωση. Σε κάθε δε περίπτωση, δυνάμει του άρθρου 58 παρ.1 του ΚΦΔ, το πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης του άρθρου αυτού δεν επιβάλλεται σε περίπτωση που το ποσό της διαφοράς φόρου είναι μικρότερο του 5%.

Ως εκ τούτου, στην περίπτωση αυτή, για την παράβαση της υποβολής της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης επιβάλλεται το πρόστιμο για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, όπως επιβεβαιώνεται και από την προπαρατεθείσα εγκύκλιο Πολ. 1119/2018 (παράγραφος 1.1. περ. β').

Συνεπώς, εσφαλμένα επιβλήθηκε σε βάρος μας πρόστιμο του άρθρου 58 παρ.1 του ΚΦΔ, δεδομένου ότι η διαφορά μεταξύ του αναλογούντος φόρου που προέκυψε από την αρχική δήλωση και αυτού που προέκυψε από την τροποποιητική δήλωση (2,8%) δεν υπερβαίνει το 5% του αναλογούντος φόρου της αρχικής δήλωσης.

Εν προκειμένω, η ΔΟΥ Καλαμάτας έσφαλε κατά το ότι, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία της ανωτέρω διάταξης, προφανώς θεώρησε ότι το πρόστιμο υπολογίζεται βάσει της διαφοράς μεταξύ του πιστωτικού ποσού για συμψηφισμό κωδ. (012 του εντύπου Ν) της αρχικής (1.973.311,05 €) και της τροποποιητικής δήλωσης (1.187.844,14 €), διαφορά που εν προκειμένω ανέρχεται σε 39,8%. Πλην όμως, κατ' ορθή ερμηνεία της ανωτέρω διάταξης, όπως προαναφέρθηκε, θα έπρεπε να είχε συγκρίνει είτε το ποσό της διαφοράς αναλογούντος φόρου (κωδ. 004 - Αναλογών φόρος), περίπτωση κατά την οποία δεν θα λάμβανε καθόλου υπόψη την προκαταβολή φόρου εισοδήματος του προηγούμενου έτους, είτε, έστω, τη διαφορά του συνολικού χρεωστικού ποσού για βεβαίωση (κωδ. 704 - Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση), περίπτωση κατά την οποία θα λάμβανε υπόψη τόσο την προκαταβολή φόρου εισοδήματος του προηγούμενου έτους όσο και την προκαταβολή του επόμενου έτους. Εξάλλου, και υπό την (εσφαλμένη) εκδοχή ότι η ΔΟΥ Καλαμάτας ορθώς συνέκρινε τη διαφορά του κωδικού 012 της δήλωσης (πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό), και πάλι δεν έπρεπε να μας επιβάλλει πρόστιμο καθώς το ποσό αυτό είναι πιστωτικό και όχι χρεωστικό.>>

* * * * *

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ΚΦΔ:

1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 του ΚΦΔ:

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, με την ΠΟΛ. 1119/22-6-2018 με ΘΕΜΑ: «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)», παρασχέθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των εν θέματι διατάξεων του Κ.Φ.Δ. αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων.

1. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1.1. Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (1.1.2015 για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια)

α) Με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 αντικαθίστανται η παράγραφος 1 του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. για την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης και η παράγραφος 3 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου για την υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης και παρέχεται η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, αρχικής ή τροποποιητικής, χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής, και μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, με διαφορετικές κυρώσεις, ανάλογα με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν.4512/2018, ήτοι από 17.1.2018 και μετά.

β) Ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις, για δηλώσεις που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. γίνεται η ακόλουθη διάκριση:

- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου επιβάλλονται οι κυρώσεις για τη διαδικαστική παράβαση της υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ.

- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται επί του ποσού του φόρου που προκύπτει προς καταβολή, αντί του προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου, κατά περίπτωση. Ωστόσο, το εν λόγω πρόστιμο 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), εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτής.

Η δυνατότητα της κατά τα ανωτέρω μείωσης των προστίμων δεν παρέχεται για τις δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις κατά την καταβολή υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ.

Ειδικά, εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, 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.

Επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ, το πρόστιμο του άρθρου αυτού δεν επιβάλλεται σε περίπτωση που η διαφορά φόρου μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και του φόρου με βάση τις προηγούμενες υποβληθείσες δηλώσεις είναι μικρότερη του 5%. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ. Ομοίως, το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ επιβάλλεται και σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις).

γ) Για τη μείωση του προστίμου στο εξήντα της εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος που προβλέπεται στην ανωτέρω περίπτωση β), ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει Α.Φ.Ε.Κ., εφόσον ο φορολογούμενος υποβάλει σχετική αίτηση, στην οποία αναφέρονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου για τις οποίες προέβη σε εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής και των αναλογούντων τόκων, και στην οποία επισυνάπτεται τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης.

δ) Για 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 του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν θίγεται μεν το δικαίωμα του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις (π.χ. για την τροποποίηση των περιγραφικών στοιχείων ακινήτων), εντούτοις, προσδιορισθέντες φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Τέλος, σε αυτό το στάδιο δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων με επιφύλαξη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 ΚΦΔ:

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση.

γ)

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α)

β)

γ)..... και

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

.....

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και της υπηρεσίας:

α. Ως προς το Πρόστιμο για την υποβολή της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2015

Η προσφεύγουσα έχει υποβάλλει την αρχική εμπρόθεσμη με αριθ./2016 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και ο φόρος που αναλογεί (κωδ. 004 του Εντύπου Ν) ανήλθε σε 30.022.968,54 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./2021 εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση, ο φόρος που αναλογεί (κωδ. 004) διαμορφώθηκε σε 30.680.983,50 ευρώ.

Δηλαδή, η διαφορά του αναλογούντος φόρου (κωδ. 004), κατόπιν υποβολής της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης, ανήλθε σε 658.014,96 ευρώ.

Το ποσό αυτό διαφοράς φόρου των 658.014,96 ευρώ αναλογεί σε ποσοστό 2,1917% επί του αναλογούντος φόρου (30.022.968,54 €, κωδ. 004) που προσδιορίστηκε με βάση την αρχική υπ' αριθ./2016 δήλωση (658.014,96/30.022.968,54=2,192%).

β. Ως προς το Πρόστιμο για την υποβολή της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2016

Με την εμπρόθεσμη αρχική υπ' αριθ./2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ο αναλογούν φόρος (κωδ. 004 του Εντύπου Ν) ανήλθε σε 28.036.617,47 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./2021 εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση, ο αναλογούν φόρος εισοδήματος (κωδ. 004) διαμορφώθηκε σε 28.822.084,38 ευρώ.

Δηλαδή, η διαφορά του αναλογούντος φόρου (κωδ. 004) που προέκυψε, κατόπιν υποβολής της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης, ανήλθε σε 785.466,91 ευρώ.

Το ποσό αυτό διαφοράς φόρου των 785.466,91 ευρώ αναλογεί σε ποσοστό 2,725% επί του αναλογούντος φόρου (28.036.617,47 €, κωδ. 004) που προσδιορίστηκε με βάση την αρχική υπ' αριθ./2017 δήλωση (785.466,91/28.036.617,47).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 παρ.1 περ. α' του ΚΦΔ και της ΠΟΛ,

1119/22-6-2018, το πρόστιμο του άρθρου 58 Α δεν επιβάλλεται σε περίπτωση που η διαφορά φόρου μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και του φόρου με βάση τις προηγούμενως υποβληθείσες δηλώσεις είναι μικρότερη του 5%.

Ως εκ τούτου, στην περίπτωση αυτή που δεν επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ, για την παράβαση της υποβολής της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης επιβάλλεται το πρόστιμο για τις διαδικαστικές παραβάσεις που προβλέπουν οι συνδυασμένες διατάξεις της παρ.1 περ. β και της παρ. δ του άρθρου 54 ΚΦΔ, που ανέρχεται σε πεντακόσια (500) ευρώ).

Επειδή, η διαφορά φόρου μεταξύ της αρχικής και της τροποποιητικής δήλωσης, για μεν το φορολογικό έτος 2015 ανέρχεται σε ποσοστό 2,192% και το φορολογικό έτος σε ποσοστό 2,725% επί του αναλογούντος αρχικού φόρου αντίστοιχα, ήτοι κάτω από 5%, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από 27/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με την τροποποίηση των υπ' αρ. 1 & 2 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58 παρ.1 περ. α' του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015 και 2016 αντίστοιχα, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Καλαμάτας.

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Φορολογικό έτος 2015

Πρόστιμο παρ.1 περ. β και της παρ. δ του άρθρου 54 ΚΦΔ πεντακόσια 500,00 ευρώ

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
65.801,50 ευρώ	500,00 ευρώ

Β. Φορολογικό έτος 2016

Πρόστιμο παρ.1 περ. β και της παρ. δ του άρθρου 54 ΚΦΔ πεντακόσια 500,00 ευρώ

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
196.366,73 ευρώ	500,00 ευρώ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.