



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/05/2022
Αριθμός απόφασης: 1619

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10/01/2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... ΑΒΕΕ» με ΑΦΜ, με έδρα στον Αττικής, ΧΛΜ Εθνικής Οδού κατά:

α) του προστίμου του αρ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού 2.146.557,80 Ευρώ το οποίο επιβλήθηκε και βεβαιώθηκε οίκοθεν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών με ΑΤΒ/27.12.2021 και ΑΧΚ/1/27.12.2021 κατόπιν υποβολής της με αρ. και ημερομηνία 2.12.2020 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015 βάσει των διατάξεων του αρ. 19 παρ. 3 γ' του ν. 4174/2013,

β) του προστίμου του αρ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού 1.273.212,43 Ευρώ το οποίο επιβλήθηκε και βεβαιώθηκε οίκοθεν από τον ίδιο ως άνω Προϊστάμενο με ΑΤΒ/10.12.2021 και ΑΧΚ/1/10.12.2021 κατόπιν υποβολής της με αρ. και ημερομηνία 2.12.2021 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015 βάσει των διατάξεων του αρ. 19 παρ. 3 γ' του ν. 4174/2013,

γ) του προστίμου του άρ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού 931.889,36 Ευρώ το οποίο επιβλήθηκε και βεβαιώθηκε οίκοθεν από τον ίδιο ως άνω Προϊστάμενο με ΑΤΒ/27.12.2021 και ΑΧΚ/1/27.12.2021 κατόπιν υποβολής της με αρ. και ημερομηνία 2.12.2020 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2016 βάσει των διατάξεων του άρ. 19 παρ. 3 γ' του ν. 4174/2013 και

δ) του προστίμου του άρ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού 134.580,64 Ευρώ το οποίο επιβλήθηκε και βεβαιώθηκε οίκοθεν από τον ίδιο ως άνω Προϊστάμενο με ΑΤΒ/10.12.2021 και ΑΧΚ/1/10.12.2021 κατόπιν υποβολής της με αρ. και ημερομηνία 2.12.2021 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2016 βάσει των διατάξεων του άρ. 19 παρ. 3 γ' του ν. 4174/2013, και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Τα ανωτέρω πρόστιμα του άρθρου 58 του ν.4174/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ .

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10/01/2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΑΒΕΕ» 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:

α)Κατόπιν υποβολής της με αρ. και με ημερομηνία 2.12.2020 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015, βάσει των διατάξεων του άρ. 19 παρ. 3 γ' του ν. 4174/2013, επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 2.146.557,80 Ευρώ το οποίο και βεβαιώθηκε οίκοθεν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών με ΑΤΒ/27.12.2021 και ΑΧΚ/1/27.12.2021.

β)Κατόπιν υποβολής της με αρ. και με ημερομηνία 2.12.2021 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015 βάσει των διατάξεων του άρ. 19 παρ. 3 γ' του ν. 4174/2013, επιβλήθηκε πρόστιμο του άρ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού 1.273.212,43 Ευρώ το οποίο και βεβαιώθηκε οίκοθεν από τον ίδιο ως άνω Προϊστάμενο με ΑΤΒ/10.12.2021 και ΑΧΚ/1/10.12.2021.

γ) κατόπιν υποβολής της με αρ. και ημερομηνία 2.12.2020 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2016 βάσει των διατάξεων του άρ. 19 παρ. 3 γ' του ν. 4174/2013 επιβλήθηκε πρόστιμο του άρ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού 931.889,36 Ευρώ το οποίο και βεβαιώθηκε οίκοθεν από τον ίδιο ως άνω Προϊστάμενο με ΑΤΒ/27.12.2021 και ΑΧΚ/1/27.12.2021.

δ) κατόπιν υποβολής της με αρ. και ημερομηνία 2.12.2021 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2016 βάσει των διατάξεων του άρ. 19 παρ. 3 γ' του ν. 4174/2013, επιβλήθηκε πρόστιμο του άρ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού 134.580,64 Ευρώ το οποίο και βεβαιώθηκε οίκοθεν από τον ίδιο ως άνω Προϊστάμενο με ΑΤΒ/10.12.2021 και ΑΧΚ/1/10.12.2021.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Τα ως άνω πρόστιμα τα οποία καταλογίσθηκαν δια της ταμειακής βεβαίωσης τους από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν υποβολής από την προσφεύγουσα των τροποποιητικών δηλώσεων τυγχάνουν ακυρωτέα ως τυπικά πλημμελή καθώς δεν εκδόθηκαν και δεν κοινοποιήθηκαν πράξεις επιβολής προστίμων.
- Από την γραμματική διατύπωση του άρθρου 19 παρ.3γ του ΚΦΔ όπως αυτό έχει σαφώς ερμηνευθεί με την ΠΟΛ 1119/2018 παρέπεται ότι η επιβολή προστίμου που ισούται με το ποσό του προστίμου άρθρου 58 παρ.1 του ΚΦΔ προβλέπεται μόνο όταν από την υποβληθείσα τροποποιητική φορολογική δήλωση προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή ήτοι μόνο από την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση προκύπτει χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση (χρεωστική δήλωση). Αντιθέτως, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή επί μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων. Εν προκειμένω με την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή αλλά προέκυψε μικρότερο ποσό πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή.
- Η θέση που εκφράζεται στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 35 παρ.2 του ν.4646/2019 είναι αυθαίρετη καθώς εξομοιώνει την έννοια του καταλογιζόμενου φόρου με την έννοια του ποσού προς επιστροφή που αξιώνεται από το Δημόσιο λόγω προηγούμενης υπερβάλλουσας επιστροφής προς τον φορολογούμενο.
- Η φορολογική αρχή όφειλε να επιβάλλει πρόστιμο το οποίο ανέρχεται σε ποσό 100 ευρώ σύμφωνα με την ΠΟΛ1252/2015, τα οριζόμενα στην ΠΟΛ1119/2018 και στα άρθρα 54 και 58 του ΚΦΔ.
- Αναφορικά με την δυνατότητα επιστροφής των ποσών σύμφωνα με την Απόφαση ΠΟΛ1119/2018 αναφέρεται ότι τα αναφερόμενα περί μη επιστροφής και συμψηφισμού και των καταβληθέντων ποσών δεν ισχύουν στην περίπτωση εκτέλεσης δικαστικών αποφάσεων, και ομοίως δεν ισχύουν και στην περίπτωση που εκδοθεί απόφαση ακύρωσης των επιβληθέντων προστίμων κατά το ενδικοφανές στάδιο.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από την Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στην φορολογική Αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του....».

Επειδή στην έννοια «οποιαδήποτε πράξη έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου» εντάσσονται οι πράξεις προσδιορισμού κύριου φόρου, πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, τελών ή οι

πράξεις οποιασδήποτε κύρωσης για παράβαση της φορολογικής, εν γένει, νομοθεσίας που έχουν εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από την Φορολογική Διοίκηση που αφορά σε φορολογική διαφορά.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνον κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών Αρχών (ΣτΕ 577/2004, ΣτΕ 3785/2006, [3693/2008](#), ΣτΕ 835/2010, ΣτΕ 3502/2011).

Επειδή στο **άρθρο 397 παρ.2 του ν.4512/2018** ορίζονται τα εξής:

«2. Η παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«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 στην Απόφαση ΠΟΛ 1119/2018 του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζονται ως προς τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 397 του ν.4512/2018 τα εξής:

«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 Τυχερά 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 επισυνάπτει 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 στο άρθρο 58 του ν.4174/2013 ορίζονται:

«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 το ως άνω άρθρο 58 του ν.4174/2013 τροποποιήθηκε με το άρθρο 35 παρ.2 του ν.4646/2019 και σύμφωνα με την παρ.30 του άρθρου 66 του ιδίου νόμου ισχύει για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του παρόντος.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4646/2019 για το άρθρο 35 παρ.2 αναφέρεται ότι με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου τροποποιείται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ και ορίζεται ότι τα πρόστιμα του άρθρου αυτού επιβάλλονται όταν με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατόπιν ελέγχου, προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή. 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 τον φορολογούμενο, χωρίς να το δικαιούται.

Επειδή εν προκειμένω ως προς τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης στην εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής αναφέρονται τα εξής:

«Στο πλαίσιο μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, (Αρ. εντολής ελέγχου/2/1118/28.01.2020 για το φορολογικό έτος 2014 και Αρ. εντολής ελέγχου/3/1118/23.02.2021 για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016) και πριν την κοινοποίηση στην εταιρεία των οικείων προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στις 7.12.2020 για το φορολογικό έτος 2014 και στις 6.12.2021 για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, τις κάτωθι (εκπρόθεσμες) τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων:

α) την με αρ. 20402/02.12.2020 πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος **φορολογικού έτους 2015** με την οποία το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 7.207.995,01 Ευρώ (κωδ. 750) της με αρ./14.07.2016 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας τροποποιήθηκε σε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 2.914.879,40 Ευρώ (κωδ. 750)

β) την με αρ./02.12.2021 δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος **φορολογικού έτους 2015** με την οποία το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 2.914.879,40 Ευρώ (κωδ. 750) της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας τροποποιήθηκε σε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 368.454,53 Ευρώ (κωδ. 750),

γ) την με αρ./02.12.2020 πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος **φορολογικού έτους 2016** με την οποία το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 11.405.967,08 Ευρώ (κωδ. 750) της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας τροποποιήθηκε σε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 7.678.409,61 Ευρώ (κωδ. 750) και

δ) την με αρ./02.12.2021 δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος **φορολογικού έτους 2016** με την οποία το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 7.678.409,61 Ευρώ (κωδ. 750) της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας τροποποιήθηκε σε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 6.332.603,19 Ευρώ (κωδ. 750).

Σε συνέχεια των ανωτέρω και κατόπιν των υπ' αριθμ. πρωτ./06.12.2021 και/13.12.2021 εγγράφων του ΚΕΜΕΕΠ, η υπηρεσία μας επέβαλε τα εξής πρόστιμα:

α) Αναφορικά με την με αρ./02.12.2020 πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2015 και λαμβάνοντας υπόψη ότι η **διαφορά μεταξύ του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή** με βάση την αρχική δήλωση (7.207.995,01 Ευρώ) και του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση (2.914.879,40 Ευρώ) ανερχόταν στο ποσό των 4.293.115,61 Ευρώ, ήτοι σε ποσό που υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή που προέκυπτε με βάση την αρχική φορολογική δήλωση καταλόγισε σε βάρος της εταιρείας μας, οίκοθεν πρόστιμο (σε ποσοστό 50% επί της διαφοράς αυτής) συνολικού ποσού 2.146.557,80 Ευρώ (ΑΤΒ/27.12.2021 και ΑΧΚ/1/27.12.2021).

β) Αναφορικά με την με αρ./02.12.2021 δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2015 και λαμβάνοντας υπόψη ότι η **διαφορά μεταξύ του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή** με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση (2.914.879,40 Ευρώ) και του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή με βάση τη δεύτερη τροποποιητική δήλωση (368.454,53 Ευρώ) ανερχόταν στο ποσό των 2.546.424,87 Ευρώ, ήτοι σε ποσό που υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή που προέκυπτε με βάση την πρώτη τροποποιητική φορολογική δήλωση καταλόγισε σε βάρος της εταιρείας μας, οίκοθεν πρόστιμο (σε ποσοστό 50% επί της διαφοράς αυτής) συνολικού ποσού 1.273.212,43 Ευρώ (ΑΤΒ...../ 10.12.2021 και ΑΧΚ/1/10.12.2021).

γ) Αναφορικά με την με αρ./02.12.2020 πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2016 και λαμβάνοντας υπόψη ότι η **διαφορά μεταξύ του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή** με βάση την αρχική δήλωση (-11.405.967,08 Ευρώ) και του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση (7.678.409,61 Ευρώ) ανερχόταν στο ποσό των 3.727.557,47 Ευρώ, ήτοι σε ποσό που υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή που προκύπτει με βάση την αρχική φορολογική δήλωση καταλόγισε σε βάρος της εταιρείας μας, οίκοθεν πρόστιμο (σε ποσοστό 25% επί της διαφοράς αυτής) συνολικού ποσού 931.889,36 Ευρώ (ΑΤΒ/27.12.2021 και ΑΧΚ/1/27.12.2021).

δ) Αναφορικά με την με αρ./02.12.2021 δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2016 και λαμβάνοντας υπόψη ότι η **διαφορά μεταξύ του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή** με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση (7.678.409,61) και του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή με βάση τη δεύτερη τροποποιητική δήλωση (6.332.603,19 Ευρώ) ανερχόταν στο ποσό των 1.345.806,42 Ευρώ ήτοι σε ποσό που ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή με βάση την πρώτη τροποποιητική

δήλωση καταλόγισε σε βάρος της εταιρείας μας, οίκοθεν πρόστιμο (σε ποσοστό 10% επί της διαφοράς αυτής) συνολικού ποσού 134.580,64 Ευρώ (ΑΤΒ/10.12.2021 και ΑΧΚ/1/10.12.2021).

Τα ανωτέρω πρόστιμα εξοφλήθηκαν από την προσφεύγουσα εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό τους, ήτοι στις 16.12.2021 και στις 28.12.2021 προκειμένου να περιοριστούν στο 60% βάσει των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018.».

Επειδή από τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες και με βάση τα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα κατόπιν υποβολής των ως άνω εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4512/2018, κατόπιν ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, έγινε άμεσος προσδιορισμός του κυρίου φόρου και προσδιορίστηκαν επίσης και πρόσθετοι φόροι ως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 19 και 58 του ΚΦΔ και του άρθρου 397 του ν.4512/2018, καθώς από το περιεχόμενο αυτών προκύπτει τροποποίηση του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή, ήτοι προέκυψε διαφορά ποσού προερχόμενου από πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης που έχει εισπραχθεί από τον φορολογούμενο, χωρίς όμως εν τέλει να το δικαιούται.

Συγκεκριμένα με την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων τροποποιήθηκε το πιστωτικό ποσό προς επιστροφή και προσδιορίστηκαν και καταβλήθηκαν τα παρακάτω πρόστιμα του άρθρου 19 και 58 του ΚΦΔ :

Φορολογικά έτη	1η Τροποποιητική δήλωση	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ 1ων ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΡΧΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΥΤΑΙ ΝΑ ΕΧΕΙ ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΙ)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 19, 58 Ν.4174/2013	ΔΙΑΓΡΑΦΗ 40%	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΟΥ 60%
2015	/02-12-2020	2.914.879,40	7.207.995,01	4.293.115,61	2.146.557,81	858.623,12	1.287.934,69
2016	/02-12-2020	7.678.409,61	11.405.967,08	3.727.557,47	931.889,37	372.755,75	559.133,62
Φορολογικά έτη	2η Τροποποιητική δήλωση	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ 2ων ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ 1ων ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΥΤΑΙ ΝΑ ΕΧΕΙ ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΙ)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013	ΔΙΑΓΡΑΦΗ 40%	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΟΥ 60%
2015	/02-12-2021	368.454,53	2.914.879,40	2.546.424,87	1.273.212,44	509.284,98	763.927,46
2016	/02-12-2021	6.332.603,19	7.678.409,61	1.345.806,42	134.580,64	53.832,26	80.748,38
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ					4.486.240,26	1.794.496,10	2.691.744,16

Από την ανωτέρω εικόνα διαπιστώνεται ότι ορθώς προσδιορίστηκαν τα υπό κρίση πρόστιμα και ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ.3γ και δ και 58 του ΚΦΔ και επίσης επισημαίνεται ότι

σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις ορίζεται σαφώς ότι φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται αφενός την ακυρότητα των προστίμων λόγω μη έκδοσης και κοινοποίησης σε αυτή πράξης επιβολής προστίμου και αφετέρου την αντισυνταγματικότητα των εφαρμοζόμενων διατάξεων του άρθρου 19 ΚΑΙ 58 του ΚΦΔ.

Ωστόσο ο προσδιορισμός του πρόσθετου φόρου προβλέπεται σαφώς από τις διατάξεις του άρθρου 19 και 58 του ΚΦΔ και των διατάξεων του άρθρου 397 του ν.4512/2018, όπως αυτές ισχύουν, τελεί σε γνώση του φορολογούμενου κατά τον χρόνο υποβολής αυτών, πραγματοποιείται και βεβαιώνεται με την εκκαθάριση του κύριου φόρου των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων και το ύψος αυτών (πρόσθετων φόρων) προσδιορίζεται από την υφιστάμενη ανακρίβεια των δηλώσεων η οποία σε κάθε περίπτωση επίσης τελεί σε γνώση του φορολογούμενου δεδομένου ότι πρόκειται για οικειοθελή δήλωση στοιχείων φορολογητέας ύλης από την πλευρά του η οποία διαφοροποιεί την αρχική του δήλωση.

Τέλος σημειώνεται ότι για την κρίση περί αντισυνταγματικότητας των εφαρμοζόμενων διατάξεων, αρμόδια είναι τα Διοικητικά δικαστήρια και όχι τα όργανα της Διοίκησης τα οποία οφείλουν σε κάθε περίπτωση να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομικό και φορολογικό πλαίσιο.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **10/01/2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **εταιρείας «..... ΑΒΕΕ» με ΑΦΜ**, και την επικύρωση :

α) του προστίμου του άρ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού **2.146.557,80 Ευρώ** το οποίο επιβλήθηκε και βεβαιώθηκε οίκοθεν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών με ΑΤΒ/27.12.2021 και ΑΧΚ/1/27.12.2021 κατόπιν υποβολής της με αρ. 20402 και ημερομηνία 2.12.2020 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015 βάσει των διατάξεων του άρ. 19 παρ. 3 γ' του ν. 4174/2013,

β) του προστίμου του άρ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού **1.273.212,43 Ευρώ** το οποίο επιβλήθηκε και βεβαιώθηκε οίκοθεν από τον ίδιο ως άνω Προϊστάμενο με ΑΤΒ/10.12.2021 και ΑΧΚ/1/10.12.2021 κατόπιν υποβολής της με αρ. 19780 και ημερομηνία 2.12.2021 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015 βάσει των διατάξεων του άρ. 19 παρ. 3 γ' του ν. 4174/2013,

γ) του προστίμου του άρ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού **931.889,36 Ευρώ** το οποίο επιβλήθηκε και βεβαιώθηκε οίκοθεν από τον ίδιο ως άνω Προϊστάμενο με ΑΤΒ/27.12.2021 και ΑΧΚ/1/27.12.2021 κατόπιν υποβολής της με αρ. 20401 και ημερομηνία 2.12.2020 τροποποιητικής

δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2016 βάσει των διατάξεων του άρ. 19 παρ. 3 γ' του ν. 4174/2013 και

δ) του προστίμου του άρ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού **134.580,64 Ευρώ** το οποίο επιβλήθηκε και βεβαιώθηκε οίκοθεν από τον ίδιο ως άνω Προϊστάμενο με ΑΤΒ/10.12.2021 και ΑΧΚ/1/10.12.2021 κατόπιν υποβολής της με αρ. και ημερομηνία 2.12.2021 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2016 βάσει των διατάξεων του άρ. 19 παρ. 3 γ' του ν. 4174/2013.

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**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 .