



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11-11-2022

Αριθμός απόφασης: 2183

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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.Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 17/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ... του ...**, με ΑΦΜ: ..., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον φορολογικό της εκπρόσωπο ... του ..., κατά της με αριθμό ... /25-02-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), λόγω ανακριβούς δήλωσης φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αναφερόμενη προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ. ... /17-06-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της ... του ... με ΑΦΜ: ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (ημερομηνία κοινοποίησης 23-05-2022) 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 αριθμό ... /25-02-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 του Ν 4174/2013, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 16.649,50€, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα είχε υποβάλει την με αριθμό καταχώρησης ... /04-09-2015 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, ως φορολογική κάτοικος Ελλάδος, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/04-09-2015 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2014, με μηδενικό ποσό φόρου προς καταβολή.

Ακολούθως, κατόπιν του με αριθμό πρωτ. ... /01-07-2020 εγγράφου της ΔΟΥ ΣΤ' Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης η με αριθμό ... /08-12-2020 εντολή ελέγχου για έλεγχο φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2012 έως 2014 για την προσφεύγουσα.

Με το παραπάνω εμπιστευτικό έγγραφο της ΔΟΥ ΣΤ' Θεσσαλονίκης διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης το με αριθμό πρωτ. ... ΕΜΠ έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, τμήμα Γ', Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας περί ανταλλαγής πληροφοριών με τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα για τα εισοδήματα της προσφεύγουσας από την αλλοδαπή.

Μετά την κοινοποίηση της με αριθμό ... /08-12-2020 εντολής ελέγχου, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 18-12-2020, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398§1 του Ν 4512/2018, την με αριθμό ... /2020 εκπρόθεσμα 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, δηλώνοντας στον κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ.προέλ., όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολ.», του εντύπου Ε1, το ποσό των 66.233,98€ και στον κωδικό 411 «Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα αλλοδαπής», του εντύπου Ε1, το ποσό των 37.471,23€. Μετά την εκκαθάριση της ανωτέρω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης ... /23-02-2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση με τελικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 37.581,08€.

Κατά της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό πρωτ. ... /29-04-2021 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Ωστόσο, δεδομένου ότι το ποσό του φόρου που προέκυψε από την υποβληθείσα 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 υπερβαίνει το ποσό του φόρου που είχε προκύψει από την υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπό

κρίση φορολογικού έτους, σε ποσοστό μεγαλύτερο του 50%, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 Ν 4174/2013.

Επιπλέον, η προσφεύγουσα υπέβαλλε την με αριθμό πρωτ. ... /06-05-2021 αίτηση για τη μεταφορά της φορολογικής της κατοικίας από την Ελλάδα στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα (Ντουμπάι) για το χρονικό διάστημα από 01-01-2010 έως 31-12-2014, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης. Κατά της ως άνω σιωπηρής, η προσφεύγουσα υπέβαλλε την με αριθμό κατάθεσης ΑΚΥ ... /25-10-2021 αίτηση ακύρωσης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, ισχυριζόμενη ότι από 23-05-2010 έως και 31-12-2014 ήταν φορολογικός κάτοικος Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων (Ντουμπάι) και συνακόλουθα το κτηθέν στην αλλοδαπή εισόδημά της δεν υπάγεται σε φορολόγηση στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4174/2013 «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε

περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. «Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Ν 4174/2013 «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 19 του Ν 4174/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 2 του άρθρου 397 του Ν 4512/2018, «3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.».

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 398 του Ν 4512/2018 ορίζεται ότι «Μετά το πρώτο εδάφιο της παρ. 18 του [άρθρου 72](#) του ν. [4174/2013](#), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με το [άρθρο 49](#) παρ. 4 του ν. [4509/2017 \(Α' 201\)](#), προστέθηκαν εδάφια ως εξής:

«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.».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν 4512/2018 αναφορικά με τα άρθρα 397 και 398 ορίζεται ότι «Με τις προτεινόμενες διατάξεις τροποποιούνται τα άρθρα 18 και 19 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Κ.Φ.Δ) και προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής αρχικών ή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με πρόβλεψη διαφορετικών κυρώσεων, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκεται ο έλεγχος.

Οι τροποποιήσεις αυτές προτείνονται αφενός σε συμμόρφωση με την πρόσφατη σχετική νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 1364/2017), σύμφωνα με την οποία, ενόψει της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης δεν μπορεί το χρονικό όριο εντός του οποίου δύναται ο φορολογούμενος να ασκήσει τα δικαιώματά του να εξαρτάται από γεγονός άγνωστο σ' αυτόν, όπως είναι η έκδοση της εντολής

ελέγχου, και αφετέρου αποτελούν υιοθέτηση των διεθνών βέλτιστων πρακτικών για την ενθάρρυνση της οικειοθελούς συμμόρφωσης (voluntary compliance) των φορολογουμένων προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις εξυπηρετείται η ταχύτερη είσπραξη των φόρων, χωρίς την καθυστέρηση του ελέγχου για την διαπίστωση της φορολογικής υποχρέωσης, την έκδοση σχετικής πράξεως και το ενδεχόμενο διοικητικής ή και δικαστικής αμφισβήτησης αυτής, ενώ παράλληλα παρέχεται κίνητρο στους φορολογούμενους για την άμεση εξόφληση της βάσει της υποβαλλόμενης δήλωσης προκύπτουσας οφειλής τους, μέσω σημαντικής μείωσης του ύψους των προβλεπομένων κυρώσεων, υπό την προϋπόθεση ότι η εξόφληση της σχετικής οφειλής θα γίνει εντός τριάντα (30) ημερών.

.....

Η ανωτέρω διάκριση από πλευράς επιβαλλόμενων κυρώσεων παρίσταται αναγκαία, προκειμένου να υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση μεταξύ των φορολογουμένων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση συνεπεία παράλειψης ή λάθους και των φορολογούμενων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση, γνωρίζοντας ότι ελέγχονται ήδη, για τους οποίους οι κυρώσεις είναι αυστηρότερες.

Τέλος, με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις ορίζεται ότι για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν θίγεται μεν το δικαίωμα του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις, εντούτοις, προσδιορισθέντες φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται, ενώ δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων σε αυτό το στάδιο με επιφύλαξη.».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1073/2018, με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018(Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας-Κ.Φ.Δ., Α' 170)», ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι :

«Α.Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην

παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα : [...] 5. Σε εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εφόσον αυτές αφορούν τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του ν.4174/2013 ως προς την επιβολή των προστίμων ή του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων. Η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρέχεται στον φορολογούμενο μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. , στον οποίο διαβιβάζεται η πληροφοριακή έκθεση των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.»

Επειδή, ακολούθως με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1119/2018, με θέμα «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), ορίζεται στην ενότητα 1.2.2, ότι :

«1.2.2. Δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

α) Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 398 του ν. 4512/2018 τροποποιήθηκε εκ νέου η παράγραφος 18 του άρθρου 72 ΚΦΔ, με έναρξη ισχύος την 17.1.2018, στο πρότυπο των νέων διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του ίδιου νόμου, και ορίσθηκε ότι για χρεωστικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού φόρου επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ..

[....]

γ) Για τη μείωση του προστίμου ή του πρόσθετου φόρου στο εξήντα της εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος 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.

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

Τέλος, φόροι, πρόστιμα, τέλη και εισφορές που προσδιορίζονται με βάση τις ανωτέρω δηλώσεις, δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Επιπλέον, σε αυτό το στάδιο δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων με επιφύλαξη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 §1 του Ν 4174/2013 «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, η προσφεύγουσα είχε υποβάλλει την με αριθμό καταχώρησης ... /04-09-2015 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, ως φορολογική κάτοικος Ελλάδος, χωρίς να συμπεριλάβει εισοδήματα από την αλλοδαπή. Μετά την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης ... /04-09-2015 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2014, με μηδενικό ποσό φόρου προς καταβολή.

Επειδή, με το με αριθμό πρωτ./01-07-2020 εμπιστευτικό έγγραφο του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΣΤ΄ Θεσσαλονίκης, διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, τμήμα Γ΄, Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας περί ανταλλαγής πληροφοριών με τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα για τα εισοδήματα της προσφεύγουσας από την αλλοδαπή.

Κατόπιν του παραπάνω εμπιστευτικού εγγράφου του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΣΤ΄ Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης η με αριθμό ... /08-12-2020 εντολή ελέγχου, για έλεγχο φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2012 έως 2014 για την προσφεύγουσα.

Ακολούθως, με το με αριθμό πρωτ. ... /10-12-2020 έγγραφο της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η προαναφερθείσα εντολή ελέγχου και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18,19 και 72 παρ.18 του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 §1 του Ν 4512/2018. Επιπλέον, της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα για περιορισμό του προστίμου του άρθρου 58 του Ν 4174/2013, σε ποσοστό εξήντα τοις εκατό (60%) σε περίπτωση που η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, η προσφεύγουσα, μετά την κοινοποίηση της με αριθμ. ... /08-12-2020 εντολής ελέγχου, υπέβαλε εκπροθέσμως στις 18-12-2020 την με αριθμό καταχώρησης ... /2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 §1 του Ν 4512/2018, ως φορολογική κάτοικος Ελλάδας, προσθέτοντας τα εισοδήματα που απέκτησε στην αλλοδαπή.

Επειδή, δυνάμει της ανωτέρω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/23-02-2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 37.581,08€.

Επειδή, η αρμόδια ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης εξέδωσε τη με αριθμό ειδοποίησης ... /23-02-2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, προσδιορίζοντας τον οφειλόμενο φόρο με βάση τα ποσά που η ίδια η προσφεύγουσα δήλωσε και μάλιστα οικειοθελώς στην με αριθμό 4965 υποβληθείσα την 18-12-2020 τροποποιητική δήλωση.

Επειδή, η ως άνω τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα και εκκαθαρίστηκε βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του Ν 4512/2018, οι οποίες σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1119/2018, ορίζουν ρητώς ότι φόροι, πρόστιμα, τέλη και εισφορές που προσδιορίζονται με βάση τις ανωτέρω δηλώσεις, δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Επειδή, το ποσό του φόρου που προέκυψε από την εμπροθέσμως υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, το ποσό του φόρου που προέκυψε από το διορθωτικό προσδιορισμό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) το ποσό του φόρου που είχε προκύψει με βάση την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, τα ποσά των φόρων και προστίμων που προσδιορίζονται από τις δηλώσεις που υποβάλλονται βάσει των διατάξεων του Ν 4512/2018, δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί φορολογικής κατοικίας στην αλλοδαπή απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 17-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... του ..., με ΑΦΜ: ..., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον φορολογικό της εκπρόσωπο ... του

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Η με αριθμό ... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 §1 του Ν 4174/2013	16.649,50€	16.649,50€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της