



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 06-10-2023

Αριθμ. Αποφ.: 824

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10,
Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 31-05-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία» με ΑΦΜ, με έδρα στο, επί της οδού Τ.Κ., κατά: α)της υπ' αριθμ./08-05-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρ. 58 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020 και β)της υπ'αριθμ./08-05-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρ.58 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης φορολογικού έτους 2020 & 2021.

6. Την από 16-05-2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **31/05/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας **Α.Ε.Β.Ε.** με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./**08-05-2023** πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, πρόστιμο ύψους ποσού **9.267,04€**, φορολογικού έτους 2020, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ'αριθμ./**05-05-2023** τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, βάσει των διατάξεων του ν.4512/2018, στα πλαίσια της υπ' αριθμ./**22-08-2022** εντολής ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ.
- Με την υπ' αριθ./**08-05-2023** πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, πρόστιμο ύψους ποσού **4.105,42€**, φορολογικού έτους 2021, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ'αριθμ./**05-05-2023** τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, βάσει των διατάξεων του ν.4512/2018, στα πλαίσια της υπ' αριθμ./**16-02-2023** εντολής ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ.

Στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2020 & 2021 της προσφεύγουσας επιχείρησης εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν οι υπ'αριθμ./**22-08-2022** &/**16-02-2023** εντολές ελέγχου, καθώς και οι γνωστοποιήσεις σχετικά με τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων φόρου εισοδήματος μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 397 του ν.4512/2018.

Κατόπιν αυτού, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε τις εξής δηλώσεις φόρου εισοδήματος:

- Υπ' αριθμ./**05-05-2023** 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, από την οποία προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 37.068,14€.
- Υπ' αριθμ./**05-05-2023** 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, από την οποία προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 41.054,26€

Με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το προβλεπόμενο στο άρθρο 58 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος, το οποίο προσδιορίστηκε στο φορολογικό έτος 2020, σε ποσοστό 25% επί του προκύπτοντος φόρου της τροποποιητικής δήλωσης και στο φορολογικό έτος 2021, σε ποσοστό 10% επί του προκύπτοντος φόρου αντίστοιχης τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/**31-05-2023** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

Σε ότι αφορά την/2023** προσβαλλόμενη πράξη.**

1. Υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ του αριθμού της τροποποιητικής δήλωσης, ήτοι και του αναφερόμενου στην πράξη αριθμού δήλωσης, ήτοι, γεγονός που δημιουργεί ζήτημα ασφάλειας δικαίου.
2. Τα φορολογητέα κέρδη, όπως εμφανίζονται στον κωδ. 001 της τροποποιητικής δήλωσης ανέρχονται σε 3.855.051,04€ και ο φόρος που αναλογεί (κωδ. 004) ανέρχεται σε 925.212,25€. Η διαφορά μεταξύ του φόρου της αρχικής και της τροποποιητικής ανέρχεται σε 37.068,14€. Το ποσοστό της διαφοράς του φόρου θα έπρεπε να υπολογιστεί ως κλάσμα του κωδικού του αναλογούντος φόρου της αρχικής δήλωσης (004) και να έχει τη μορφή 37.068,14€(διαφορά φόρου)/888.144,11€(ποσό αρχικής χρεωστικής δήλωσης φ.ε.), ήτοι μας δίνει αποτέλεσμα 4,176€ και ως εκ τούτου, σύμφωνα με το άρθρο 58 του ΚΦΔ, κανένα

πρόστιμο δεν θα έπρεπε να επιβληθεί. Εσφαλμένα ο προϊστάμενος λαμβάνει ως βάση υπολογισμού το χρεωστικό ποσό για βεβαίωση της αρχικής δήλωσης αντί του ποσού του αναλογούντος φόρου, ήτοι λαμβάνει ως κλάσμα 37.068,14€ (διαφορά φόρου)/107.762,87€(χρεωστικό ποσό για βεβαίωση της αρχικής δήλωσης φ.ε.) που δίνει ποσοστό 34,40%, χωρίς καμία νομική θεμελίωση, με αποτέλεσμα μεγαλύτερα πρόστιμα. Υποχρέωση της διοίκησης να συμμορφώνεται με τις δικαστικές αποφάσεις. Θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η 614/2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, ως προς το νομικό τμήμα, δεδομένου ότι είναι τελεσίδικη.

Σε ότι αφορά την/08-05-2023 προσβαλλόμενη πράξη

1. Υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ του αριθμού της τροποποιητικής δήλωσης, ήτοι και του αναφερόμενου στην πράξη αριθμού δήλωσης, ήτοι, γεγονός που δημιουργεί ζήτημα ασφάλειας δικαίου.
2. Τα φορολογητέα κέρδη, όπως εμφανίζονται στον κωδ. 001 της τροποποιητικής δήλωσης ανέρχονται σε 4.498.163,74€ και ο φόρος που αναλογεί (κωδ. 004) ανέρχεται σε 989.596,02€. Η διαφορά μεταξύ του φόρου της αρχικής και της τροποποιητικής ανέρχεται σε 41.054,26€. Το ποσοστό της διαφοράς του φόρου θα έπρεπε να υπολογιστεί ως κλάσμα του κωδικού του αναλογούντος φόρου της αρχικής δήλωσης (004) και να έχει τη μορφή 41.054,26€(διαφορά φόρου)/948.541,76€(ποσό αρχικής χρεωστικής δήλωσης φ.ε.), ήτοι μας δίνει αποτέλεσμα 4,328€ και ως εκ τούτου, σύμφωνα με το άρθρο 58 του ΚΦΔ, κανένα πρόστιμο δεν θα έπρεπε να επιβληθεί. Εσφαλμένα ο προϊστάμενος λαμβάνει ως βάση υπολογισμού το χρεωστικό ποσό για βεβαίωση της αρχικής δήλωσης αντί του ποσού του αναλογούντος φόρου, ήτοι λαμβάνει ως κλάσμα 41.054,26€ (διαφορά φόρου)/326.827,74€(χρεωστικό ποσό για βεβαίωση της αρχικής δήλωσης φ.ε.) που δίνει ποσοστό 12,57%, χωρίς καμία νομική θεμελίωση, με αποτέλεσμα μεγαλύτερα πρόστιμα. Με τον τρόπο αυτό εντελώς αυθαίρετα η φορολογική αρχή αφαιρεί από τον αναλογούντα φόρο το φόρο που έχει ήδη προκαταβληθεί το προηγούμενο φορολογικό έτος.
3. Ελλιπής αιτιολογία για την επιβολή των προστίμων.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.3 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ. 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, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το ν. 4337/2015 ορίζεται: «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, κατ' εφαρμογή της εξουσιοδοτικής διάταξης του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 εκδόθηκε η Πολ. 1119/2018 - 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)- σύμφωνα με την οποία: «**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 ορίστηκε 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.

β) Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται η επεικέστερη κύρωση για τον φορολογούμενο μεταξύ του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 (ήτοι 1% ή 1,5%, κατά περίπτωση, επί του προσδιορισθέντος φόρου ανά μήνα και μέχρι 60% του φόρου) και του προστίμου που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53, υπολογιζόμενου από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης του εκτελεστού τίτλου. Για τον υπολογισμό του προστίμου της παραγράφου 17 του άρθρου 72, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, **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.**

2.1.1. Υποβολή δηλώσεων που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (άρθρα 18 και 19 ΚΦΔ) –Παράδειγμα 2

Στις 20.1.2018 κοινοποιείται εντολή ελέγχου για φορολογία εισοδήματος φυσικού προσώπου, μη επιτηδευματία, για το φορολογικό έτος 2015 και πριν κοινοποιηθεί ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, υποβάλλεται εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση στις 22.1.2018 και εκδίδεται την ίδια μέρα ο εκτελεστός τίτλος, δηλαδή η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, από την οποία προκύπτει **φόρος προς καταβολή 10.000 ευρώ**, ενώ με την αρχική δήλωση είχε προκύψει φόρος 3.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ για την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης, αλλά ποσό προστίμου ίσο με αυτό του άρθρου 58 παρ. 1, ήτοι $3.500 \text{ ευρώ} (10.000 - 3.000) \times 50 \% = 7.000 \times 50\%$, καθώς η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης υπερβαίνει το 50% του φόρου που είχε προκύψει με βάση την αρχική δήλωση) [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 68 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, με την Πολ. 1060/19-3-2015 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 9& 68 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), σύμφωνα με την οποία: «3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού προσδιορίζεται ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο οποίος υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται με βάση τα άρθρα 31 (**άμεσος** προσδιορισμός του φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης) και 32 (**διοικητικός** προσδιορισμός του φόρου) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), **μετά την έκπτωση**:

α) του φόρου που **παρακρατήθηκε**,

β) του φόρου που **προκαταβλήθηκε** και

γ) του φόρου που **καταβλήθηκε στην αλλοδαπή** με βάση το άρθρο 9 του ν.4172/2013.

Όσον αφορά στη σειρά έκπτωσης των φόρων που προβλέπονται στις πιο πάνω περιπτώσεις α', β' και γ' και δεδομένου, ότι οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ.3 του ν.4172/2013 περιλαμβάνουν ρυθμίσεις ουσιαδώς όμοιες με εκείνες των προϊσχυουσών διατάξεων του άρθρου 109 παρ. 4 και 5 του ν. 2238/1994, για την ερμηνεία των οποίων έχουν εκδοθεί οι δεσμευτικές για τη Διοίκηση υπ' αριθμ. 1765/2014, 2988/2014 και 2539/2014 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, διευκρινίζεται ότι αυτοί θα πρέπει να εκπίπτουν από το συνολικό ποσό φόρου με την σειρά που ορίζουν οι εν λόγω διατάξεις, ήτοι, πρώτα ο φόρος που παρακρατήθηκε, μετά ο προκαταβλητέος φόρος και τέλος ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή».

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι, εάν υποβληθεί τροποποιητική δήλωση μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54 , πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με

βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν στο μεταξύ υποβληθεί.

Επειδή, από τη γραμματική διατύπωση του άρθρου 58 του ΚΦΔ προκύπτει ότι το πρόστιμο επιβάλλεται **επί της διαφοράς του ποσού του φόρου που προκύπτει από τη φορολογική δήλωση και όχι επί του αναλογούντος φόρου** επί του δηλωθέντος ετήσιου εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα, το ως άνω πρόστιμο υπολογίζεται επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή για το οικείο φορολογικό έτος, όπως αυτό προσδιορίζεται από το 2^ο παράδειγμα της Πολ.1119/2015, σε ποσοστό 10%, 25% ή 50% του ποσού της διαφοράς, μεταξύ της αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης ή της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, για τον υπολογισμό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων εφαρμόζεται η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 68 του Ν.4172/2013, σύμφωνα με την οποία το ποσό της φορολογικής οφειλής προκύπτει κατόπιν έκπτωσης του φόρου που παρακρατήθηκε, του φόρου που προκαταβλήθηκε και του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, κατόπιν κοινοποίησης των υπ'αριθμ./22-08-2022 &/16-02-2023 εντολών ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2020 & 2021, γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018. Κατόπιν αυτού, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις υπ'αριθμ. &/05-05-2023 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογικών ετών 2020 & 2021 αντίστοιχα, με τις οποίες αύξησε τα φορολογητέα κέρδη των αρχικών υπ'αριθμ./14-09-2021 &/01-09-2022 δηλώσεων φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2020 & 2021 αντίστοιχα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί αναντιστοιχίας των αριθμών των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω:

- **στο φορολογικό έτος 2020** η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε την υπ' αριθμ...../14-09-2021 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 3.700.600,44€ (κωδ. 001) στα οποία αναλογεί φόρος 888.144,11€ (Κωδ. 004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 7,32€ (Κωδ.009), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 780.373,92€ (κωδ.008) και προέκυψε ποσό προς καταβολή ύψους 107.762,87€ (Κωδ.011).
Στις 05-05-2023 υπέβαλε την υπ' αριθμ. 1^η τροποποιητική δήλωση στην οποία δηλώθηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 3.855.051,04€ (Κωδ.001), στα οποία αναλογεί φόρος 925.212,25€ (Κωδ. 004). Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 7,32€ (Κωδ.009), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 780.373,92€ (Κωδ.008) και προέκυψε ποσό για καταβολή ύψους 144.831,01€ (Κωδ.011).
Η διαφορά φόρου μεταξύ αρχικής και 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ανέρχεται σε 37.068,14€ (144.831,01€ - 107.762,87€) που αντιστοιχεί σε ποσοστό $37.068,14/107.762,87 = 34,40\%$ και ως εκ τούτου ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επέβαλε το προβλεπόμενο στην παρ.1 περ. β' του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ, πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης που ανέρχεται στο 25% της διαφοράς φόρου.
- **στο φορολογικό έτος 2021** η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε την υπ' αριθμ...../01-09-2022 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 4.311.553,44€ (Κωδ. 001) στα οποία αναλογεί φόρος 948.541,76€ (Κωδ. 004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 13,02€ (Κωδ.009), καθώς και ο

προκαταβλητέος φόρος ύψους 621.693,56€ (κωδ.008) και προέκυψε ποσό προς καταβολή ύψους 326.827,74€ (Κωδ.011).

Στις 05-05-2023 υπέβαλε την υπ' αριθμ. 1^η τροποποιητική δήλωση στην οποία δηλώθηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 4.498.163,74€ (Κωδ.001), στα οποία αναλογεί φόρος 989.596,02€ (Κωδ. 004). Από το συνολικό ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 13,02€ (Κωδ.009), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 621.693,56€ (Κωδ.008) και προέκυψε ποσό για καταβολή ύψους 367.882,00€ (Κωδ.011).

Η διαφορά φόρου μεταξύ αρχικής και 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ανέρχεται σε 41.054,26€ (367.882,00€ - 326.827,74€) που αντιστοιχεί σε ποσοστό $41.054,26/326.827,74 = 12,56\%$ και ως εκ τούτου ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επέβαλε το προβλεπόμενο στην παρ.1 περ. α' του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ, πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης που ανέρχεται στο 10% της διαφοράς φόρου.

Επειδή, το πρόστιμο που προκύπτει σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ.1 του ΚΦΔ υπολογίζεται με βάση τη σύγκριση του κωδικού 011 και τη διαφορά μεταξύ του χρεωστικού υπολοίπου της δήλωσης. Ως εκ τούτου Ποσοστό διαφοράς χρεωστικού ποσού = (Χρεωστικό ποσό Τροποποιητικής Δήλωσης – Χρεωστικό ποσό αρχικής) / Χρεωστικό ποσό αρχικής. Στην προκειμένη περίπτωση ορθώς υπολογίστηκε το ποσοστό διαφοράς μεταξύ των δύο δηλώσεων, προκειμένου να υπολογιστεί εν συνεχεία το πρόστιμο του άρθρου 58 παρ.1. Πιο συγκεκριμένα, το ποσό των εννέα χιλιάδων διακοσίων εξήντα επτά Ευρώ και τεσσάρων λεπτών του Ευρώ (9.267,04 €) το οποίο προκύπτει, ως ποσοστό 25% επί του ποσού του προκύπτοντος φόρου , ήτοι του ποσού των 37.068,14 € , κατά τις διατάξεις περί εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης του Ν. 4512/2018 για την φορολογική περίοδο από 1-1-2020 έως 31-12-2020. Επίσης αναφορικά με την περίοδο 2021 το ποσό των τεσσάρων χιλιάδων εκατόν πέντε Ευρώ και σαράντα δύο λεπτών του Ευρώ (4.105,42 €), προκύπτει κατά την προσβαλλομένη απόφαση, ως ποσοστό 10 % επί του ποσού του προκύπτοντος φόρου , ήτοι του ποσού των 41.054,26 €, κατά τις διατάξεις περί εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης του Ν. 4512/2018 για την φορολογική περίοδο από 1-1-2021 έως 31-12-2021.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 197 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δικ.): «*Το αναφερόμενο στις προηγούμενες παραγράφους δεδικασμένο ισχύει υπέρ και κατά εκείνων που διατέλεσαν διάδικοι, καθώς και αυτών που έγιναν, κατά τη διάρκεια της δίκης ή μετά το πέρας της, καθολικοί ή ειδικοί διάδοχοί τους, εκτείνεται δε και σε εκείνους από τους οποίους, σύμφωνα με το νόμο, μπορεί να αξιωθεί η εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης. Το δεδικασμένο που ισχύει για τον πρωτοφειλέτη καλύπτει και τον εγγυητή, και το αντίστροφο. Το δεδικασμένο που ισχύει για το νομικό πρόσωπο εκτείνεται και στα μέλη του*».

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **31-05-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας **Α.Ε.Β.Ε. με Α.Φ.Μ.:**

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1)Επί της υπ' αριθμ./08-05-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	9.267,04€	9.267,04 €

2)Επί της υπ' αριθμ./08-05-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	4.105,42€	4.105,42 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής 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.