



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 28-09-2023

Αριθμός απόφασης: e749

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@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' 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία 04/05/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμό πρωτ...../30-03-2023 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης επί της με αριθμό πρωτ...../08-02-2023 αίτησης της προσφεύγουσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

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

Η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση περίπτωση υπέβαλε ψηφιακά μέσω διαδικτύου, την με αριθμ. πρωτ...../04-05-2023 ενδικοφανή προσφυγή, 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:

Με την με αριθμό πρωτ...../30-03-2023 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης, απορρίφθηκε το ταυτάριθμο από 08-02-2023 αίτημα της προσφεύγουσας, που υποβλήθηκε βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 63B του ΚΦΔ, με το οποίο ζητούσε τη διαγραφή των προστίμων του άρθρου 58 του ΚΦΔ που της επιβλήθηκαν για τα φορολογικά έτη 2016 και 2018, λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, καθώς τόσο η αρχικώς υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος όσο και η υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση είναι αμφοτέρως πιστωτικές και σε αυτή την περίπτωση δεν επιβάλλεται πρόστιμο (άρθρο 35 παρ.2 του Ν 4646/2019).

Η ως άνω αίτηση απορρίφθηκε με το αιτιολογικό ότι για τον υπολογισμό του 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 (δηλαδή της διαφοράς μεταξύ των κωδικών 012 και 011 της αρχικής και της τροποποιητικής).

Ειδικότερα, στην προσφεύγουσα επιδόθηκε η με αριθμ.πρωτ...../29-04-2021 κοινοποίηση εντολής ελέγχου και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των πράξεων του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ.1 του Ν 4512/2018.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης/08-06-2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και ακολούθως υπέβαλε, βάσει των διατάξεων του Ν 4512/2018, την με αριθμό καταχώρησης/08-12-2022 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, από την οποία προέκυψε χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 11.877,89€.

Ακολούθως, με την με αριθμό/16-12-2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το προβλεπόμενο στο άρθρο 58 του ΚΦΔ πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 και ειδικότερα σε ποσοστό 50% επί του προκύψαντος φόρου (11.877,89€*50%).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ως προς το σκέλος που αφορά το φορολογικό έτος 2016, ισχυριζόμενη:

1) Έλλειψη σχετικής πρόβλεψης από τις διατάξεις του ΚΦΔ (Ν 4987/2022) για την επιβολή του προστίμου του άρθρου 58 στην περίπτωση που δεν προκύπτει φόρος. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι η φράση «προς καταβολή», όπως εισήχθη με την παράγραφο 2 του άρθρου 35 του Ν 4646/2019 και αναφέρεται στο άρθρο 58 του ΚΦΔ, σημαίνει να προκύπτει χρεωστικό ποσό στον κωδικό 011 του εντύπου Ν. Πριν την ως άνω τροποποίηση ατυχώς παρέχονταν η δυνατότητα επιβολής προστίμου ακόμα και όταν υπήρχε απλά διαφορά (μείωση) στο πιστωτικό ποσό του κωδικού 012 του εντύπου Ν.

2) Μη επαρκής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63B του ΚΦΔ «1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος άρθρου, για έναν από τους εξής λόγους:

α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης,

β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος....

4. Κατά της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, με την οποία απορρίπτεται η αίτηση του φορολογούμενου, καθώς και κατά της πράξης που εκδόθηκε με βάση την παρ. 3, χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.3 του ν. 4987/2022, «3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, 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 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 της παρ.1 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α, ή της παρ. 2 του άρθρου 59, 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 παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την περ.γ' πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

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

Με απόφαση του Διοικητή δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της εξουσιοδοτικής διάταξης του άρθρου 19 του ΚΦΔ 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 παραγράφος 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.

β) Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται η επιεικέστερη 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 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.1 του άρθρου 58 του Ν.4987/2022, 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 τον 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 τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) 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%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση» .

Επειδή, σύμφωνα με 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, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4646/2019, με το άρ.35 παρ.2 του οποίου τροποποιήθηκε η παρ.1 του άρ.58 του ν.4174/2013, 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 το φορολογούμενο, χωρίς να το δικαιούται».

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, με την Πολ. 1198/6-12- 2017 ορίστηκε ο τύπος της Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου (για νομικά πρόσωπα νομικές οντότητες) που αφορούν φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, με τον οποίο εφαρμόζονται οι προαναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στις 29-04-2021 εστάλη ταχυδρομικά η υπ' αριθμ. πρωτ. Κοινοποίηση εντολής ελέγχου και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των πράξεων του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με την οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ...../27-04-2021 εντολή ελέγχου και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων στα πλαίσια των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018. Κατόπιν αυτού, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2016 με την οποία αύξησε τα φορολογητέα κέρδη. Συγκεκριμένα:

- Στο **φορολογικό έτος 2016** υπέβαλε την υπ' αριθμ...../05-07-2017 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 40.479,40€, στα οποία αναλογεί φόρος 11.739,03€ (Κωδ.004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 29,76€ και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 25.129,21€ (Κωδ.008) και προέκυψε πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό ύψους 13.419,94€ (Κωδ.012).
- Στις 08-12-2022 υπέβαλε την υπ' αριθμ..... 1^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 81.437,66€, στα οποία αναλογεί φόρος 23.616,92€ (Κωδ.004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 29,76€ και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 25.129,21€ (Κωδ.008) και προέκυψε πιστωτικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.542,05€ (Κωδ.012).

Φορολογικό έτος 2016	Αρχική δήλωση (...../05-07-2017)	1 ^η τροποποιητική δήλωση (...../08-12-2022)
Φορολογητέα κέρδη (001)	40.479,40€	81.437,66€
Αναλογούν φόρος (004)	11.739,03€	23.616,92€
Μείον παρακρατηθείς φόρος (090)	29,76€	29,76€
Μείον προκαταβλητέος φόρος (008)	25.129,21€	25.129,21€
Μείον φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή (600)	0,00€	0,00€
Μείον φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε (009)	0,00€	0,00€
Πιστωτικό ποσό φόρου για συμψηφισμό (012)	13.419,94€	1.542,05€
Χρεωστικό ποσό φόρου για καταβολή (011)		

Επειδή, στο αρχικό πιστωτικό ποσό φόρου που προσδιορίστηκε με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους (13.419,94€) προστέθηκε η προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους (Κωδ.014) ύψους 11.709,27€ και το τέλος επιτηδεύματος (Κωδ.911) ύψους 2.600,00€ με αποτέλεσμα να προσδιοριστεί τελικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 889,33€.

Φορολογικό έτος 2016	
Πιστωτικό ποσό φόρου για συμψηφισμό (012)	13.419,94€
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους (014)	11.709,27€
Τέλος Επιτηδεύματος (911)	2.600,00€
Χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή	889,33€

Επειδή, το ως άνω ποσό φόρου βεβαιώθηκε με το τριπλότυπο βεβαίωσης με α/α/05-07-2017 και καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα, η οποία επωφελήθηκε από το προσδιορισθέν πιστωτικό ποσό φόρου για συμψηφισμό (κωδ 012) καταβάλλοντας ουσιαστικά μικρότερο ποσό τελικού φόρου και λοιπών επιβαρύνσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και ειδικότερα στην αιτιολογική έκθεση του Ν 4646/2019 (άρθρο 35 παρ.2) διευκρινίζεται ότι τα πρόστιμα της παρ.1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου καταλογίζεται ποσό προερχόμενο από πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης που έχει εισπραχθεί από το φορολογούμενο, χωρίς να το δικαιούται.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση καταλογίστηκε για την προσφεύγουσα επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ύψους 11.877,89€, το οποίο προέρχεται από το αρχικά προσδιορισθέν πιστωτικό ποσό φόρου προς συμψηφισμό, του οποίου η προσφεύγουσα επωφελήθηκε χωρίς να το δικαιούται.

Επειδή, αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, αυτός θα πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς προσαλλόμενη πράξη στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή είναι η με αριθμό πρωτ...../30-03-2023 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης και όχι η έκθεση ελέγχου που αποτελεί την αιτιολογία της με αριθμό/16-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία 04-05-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής εγγραφής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα και την επικύρωση της προσαλλόμενης απορριπτικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου 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.