



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/07/2024

Αριθμός απόφασης: 2148

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 413

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **02/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., με έδρα

ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά των υπ' αριθμ:

-/05.04.2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,
-/..../05.04.2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

5. Τις ως πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 02/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα, κατά τη διάρκεια τακτικού ελέγχου εκ μέρους του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 (δυνάμει της υπ' αριθμόν/13-03-2023 εντολής ελέγχου) και πριν την έκδοση των Προσωρινών Προσδιορισμών Φόρου Εισοδήματος, προέβη την 01/04/2024 στην υποβολή των υπ' αριθμ. /01-04-2024 και /01-04-2024 αντίστοιχα εκπρόθεσμων τροποποιητικών Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19, παρ. 3 (γ') του Ν. 4987/2022 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 397 του Ν. 4512/2018. Συνεπεία της εν λόγω υποβολής, προέκυψαν επιπλέον ποσά κύριου φόρου σε σχέση με τις αρχικώς υποβληθείσες δηλώσεις, ύψους 6.023,06 € για το 2018 και 5.748,79 € για το 2019.

Στο πλαίσιο αυτό, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται η προσφεύγουσα (ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ), υπολογίστηκαν πρόστιμα σύμφωνα με το άρθρο 58 του ν. 4987/2022 λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, τα οποία προσδιορίστηκαν ως εξής:

Φορολογικό έτος 2018	Ποσά (€)
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό αρχικής δήλωσης (κωδ. 012) (Α)	69.330,71
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό τροποποιητικής δήλωσης (κωδ. 012) (Β)	63.307,64
Διαφορά για υπολογισμό προστίμου (Β) – (Α) = (Γ)	6.023,06
Ποσοστό διαφοράς ως προς το αρχικό ποσό (Γ)/(Α)%	8,69% (> 5%)
Πρόστιμο (Γ) * 10%	602,30

Φορολογικό έτος 2019	Ποσά (€)
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό αρχικής δήλωσης (κωδ. 012) (Α)	169,56
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση τροποποιητικής δήλωσης (κωδ. 011) (Β)	5.579,23
Διαφορά για υπολογισμό προστίμου (Β) + (Α) = (Γ)	5.748,79
Ποσοστό διαφοράς ως προς το αρχικό ποσό (Γ)/(Α)%	3.390%(>50%)
Πρόστιμο (Γ) * 50%	2.874,40

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσβάλλει τις ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 19, παρ. 3 (γ') και 58, παρ. 1 του ν.4987/2022.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω πρόστιμα έχουν υπολογιστεί λανθασμένα από τη φορολογική αρχή και ότι, ως βάση για τον υπολογισμό θα έπρεπε να ληφθεί η διαφορά του αναλογούντος φόρου μεταξύ της αρχικής και της τροποποιητικής δήλωσης, ως εξής:

Φορολογικό έτος 2018	Ποσά (€)
----------------------	----------

Φόρος που αναλογεί βάσει αρχικής δήλωσης (κωδ. 004/700) (Α)	134.022,03
Φόρος που αναλογεί βάσει τροποποιητικής δήλωσης (κωδ. 004/700) (Β)	140.045,09
Διαφορά για υπολογισμό προστίμου (Β) – (Α) = (Γ)	6.023,06
Ποσοστό διαφοράς ως προς το αρχικό ποσό (Γ)/(Α)%	4,49% (< 5%)
Πρόστιμο (Γ) * 0%	0,00

Φορολογικό έτος 2019	Ποσά (€)
Φόρος που αναλογεί βάσει αρχικής δήλωσης (κωδ. 004/700) (Α)	127.978,88
Φόρος που αναλογεί βάσει τροποποιητικής δήλωσης (κωδ. 004/700) (Β)	133.727,67
Διαφορά για υπολογισμό προστίμου (Β) – (Α) = (Γ)	5.748,79
Ποσοστό διαφοράς ως προς το αρχικό ποσό (Γ)/(Α)%	4,49% (< 5%)
Πρόστιμο (Γ) * 0%	0,00

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 3 (γ') του ν.4987/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 397 του Ν. 4512/2018 «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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58, παρ. 1 του ν.4987/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 35 του Ν. 4646/2019 «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 στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4646/2019 και επί του άρθρου 35 αυτού, 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 σύμφωνα με το άρθρο 68, παρ. 3 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 σύμφωνα με την παρ. 15 του άρθρου 70 του ν.4987/2022, για τον υπολογισμό του ποσού του προστίμου της παρ. 14 του ίδιου άρθρου (δηλ. του προστίμου που προβλέπεται από το άρθρο 58 παρ. 1), 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. **Ως φόρος δε που προκύπτει με βάση τις παραπάνω δηλώσεις νοείται ο φόρος που αναλογεί στην εκάστοτε φορολογητέα ύλη, όπως αυτή δηλώνεται σε αμφοτερές τις περιπτώσεις, χωρίς να αφαιρείται από αυτόν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε για την προηγούμενη χρήση, αφού τούτο δεν είναι φόρος που προκύπτει με βάση την υποβληθείσα αρχική ή την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση (σχετ. η υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου).**

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, για τον υπολογισμό του προστίμου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ θα έπρεπε να λάβει υπόψη τη διαφορά του αναλογούντος φόρου (κωδ. 004/700) μεταξύ των αρχικών και των τροποποιητικών δηλώσεων.

Επειδή λαμβανομένου υπόψη του αναλογούντος φόρου, στην προκειμένη περίπτωση το ποσοστό της διαφοράς ως προς το αρχικό ποσό υπολείπεται του 5%, με αποτέλεσμα να μην επιβάλλεται πρόστιμο λόγω ανακρίβειας κατά το άρθρο 58, παρ. 1 του ν.4987/2022.

Α πο φα σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **02/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση των υπ' αριθμ./05.04.2024 και/05.04.2024 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθ. 58 ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

A)/05.04.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018
Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

B)/05.04.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019
Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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