



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 17/12/2024

Αριθμ. Αποφ.: 2690



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10,
Ταχ. Κώδικας : 54639, Θεσ/νικη
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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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 **01-08-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» με **ΑΦΜ**, με έδρα στο . . . , Τ.Κ.,

κατά της υπ' αριθμ. .../04-07-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρ. 54 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων φορολογικού έτους 2018.
6. Την από 07-07-2024 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **01/08/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου.. προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας ... **Α.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. .../04-07-2024 πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 54 παρ.1 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, πρόστιμο ύψους ποσού **28.912,90€**, φορολογικού έτους 2018, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ'αριθμ. .../03-07-2024 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, βάσει των διατάξεων του ν.4512/2018, στα πλαίσια της υπ' αριθμ. .../08-03-2024 εντολής ελέγχου του

Στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της προσφεύγουσας επιχείρησης εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε η υπ'αριθμ. .../08-03-2024 εντολή ελέγχου. Κατόπιν αυτού, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε την υπ'αριθμ. /03-7-2024 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, από την οποία προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 289.128,97€.

Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το προβλεπόμενο στο άρθρο 54 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, το οποίο υπολογίστηκε σε ποσοστό 8,77% επί του προκύπτοντος φόρου της τροποποιητικής δήλωσης. (289.128,97/3.295.835,81) σε σχέση με το ποσό φόρου του κωδ.011 (χρεωστικό για βεβαίωση) της αρχικής δήλωσης.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../01-08-2024 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι σύμφωνα με την .../2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, κατά τον υπολογισμό του προστίμου του άρθρου 58 του ν.4174/2013 και πλέον 54 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) για το οποίο χρησιμοποιείται ως βάση υπολογισμού η διαφορά φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, ως φόρος που προκύπτει από τις ως άνω δηλώσεις, νοείται ο φόρος που αναλογεί στην εκάστοτε δήλωση, χωρίς να αφαιρείται από

αυτόν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε την προηγούμενη χρήση, αφού αυτό δεν είναι φόρος που προκύπτει με βάση την υποβληθείσα αρχική ή την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την 1942/2024 απόφαση της ΔΕΔ Αθήνας.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ.3 περ. γ' του ν.5104/2024: «Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, **επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, κατά περίπτωση.** Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την τελευταία 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 μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, και συνυπολογίζεται το σύνολο των προστίμων που έχουν επιβληθεί για τις ήδη υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 54 του ν.5104/2024 ορίζεται: «Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου 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, για τον υπολογισμό του ύψους του προστίμου που προβλέπονταν στο άρθρο 58 παρ.1 του ν.4987/2022 και πλέον στο άρθρο 54 παρ.1 του ν.5104/2024, 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 αμφότερες 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. (Δ.Εφ.Θ. 614/2020).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε την υπ' αριθμ..../26-07-2019 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 23.180.470,50€ (κωδ. 001) στα οποία αναλογεί φόρος 6.722.336,45€ (Κωδ. 004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς/καταβληθείς φόρος ύψους 100,18€ (Κωδ.009), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 3.413.783,01€ (κωδ.008), ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε ύψους 12.522,68€ (Κωδ. 050) και ο φόρος αλλοδαπής ύψους 94,77€ (Κωδ. 600) και προέκυψε ποσό προς καταβολή ύψους 3.295.832,81€ (Κωδ.011), πριν τον υπολογισμό της προκαταβολής για το επόμενο έτος (2019).

Με την υποβολή της υπ'αριθμ. .../2019 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης μεταβλήθηκε το ύψος της προκαταβολής του τρέχοντος φορολογικού έτους (Κωδ. 051) από 6.709.713,59 σε 6.373.835,81€, με αποτέλεσμα να μειωθεί το ποσό προς καταβολή ενώ ο αναλογούν φόρος παρέμεινε αμετάβλητος.

Στις 03-05-2024, κατόπιν κοινοποίησης της .../2024 εντολής ελέγχου, υπέβαλε την υπ' αριθμ. 1241 2^η τροποποιητική δήλωση στην οποία δηλώθηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 24.177.466,97€ (Κωδ.001), στα οποία αναλογεί φόρος 7.011.465,42€ (Κωδ. 004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς/καταβληθείς φόρος ύψους 100,18€ (Κωδ.009), καθώς και ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 3.413.783,01€ (κωδ.008), ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε ύψους 12.522,68€ (Κωδ. 050) και ο φόρος αλλοδαπής ύψους 94,77€ (Κωδ. 600) και προέκυψε ποσό προς καταβολή ύψους 3.584.964,78€ (Κωδ.011).

Η διαφορά φόρου (αναλογούντος) μεταξύ αρχικής και 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ανέρχεται σε 289.128,97€ (7.011.465,42€ - 6.722.336,45€) που αντιστοιχεί σε ποσοστό $289.128,97/6.722.336,45 = 4,30\%$.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, για τον υπολογισμό του προστίμου λαμβάνεται υπόψη η διαφορά φόρου (αναλογούντος) που προκύπτει από τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις και όχι η διαφορά που προκύπτει μετά την εκκαθάριση του φόρου από τη διοίκηση. Η διαφορά φόρου προκύπτει λαμβάνοντας υπόψη τον αναλογούντα φόρο ανεξάρτητα αν μέρος αυτού έχει

παρακρατηθεί ή προκαταβληθεί, καθώς αφορά το ίδιο φορολογικό έτος. Συνεπώς, αναλογούν φόρος τροποποιητικής δήλωσης μείον αναλογούν φόρος αρχικής δήλωσης = διαφορά φόρου προς καταβολή (7.011.465,42€ - 6.722.336,45€ =289.128,97€).

Ποσοστό διαφοράς επί του ποσού που προέκυψε βάσει δήλωσης: $289.128,97 / 6.722.336,45 = 4,30\%$, ήτοι κάτω από το ελάχιστο προβλεπόμενο όριο του άρθρου 54 παρ.1 του ν.5104/2024, για την επιβολή προστίμου ανακριβούς δήλωσης.

Κατόπιν αυτού, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός και η προσβαλλόμενη πράξη ακυρώνεται.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **01-08-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας **Α.Ε. με Α.Φ.Μ.:**

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

1)Επί της υπ' αριθμ./04-07-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ.1 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2018

| Ποσό προστίμου | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-----------------------|-------------------|-----------------|
| | 28.912,90€ | 0,00 € |

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.