



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 23/01/2025



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 119

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του η οποία ασκήθηκε 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. πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 του ν.5104/2024, ποσού 99.737,94 ευρώ, λόγω υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης βάσει του ν.4512/2018.

Σύμφωνα με την οικεία από έκθεση ελέγχου, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τις χρήσεις 2018, 2019 και 2020, ο προσφεύγων υπέβαλε την τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020. Από την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2019 προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή ποσού 199.475,89 ευρώ. Δεδομένου ότι η διαφορά φόρου υπερβαίνει το 50% του φόρου που είχε καταλογισθεί με την προηγούμενη δήλωση (465,12 ευρώ) επισύρεται πρόστιμο ποσοστού 50% επί της διαφοράς, ήτοι 99.737,94 ευρώ.

Η ως άνω εντολή ελέγχου (.....), που αφορούσε τη διενέργεια ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2018 - 31/12/2020 στην επιχείρηση του προσφεύγοντος (με αντικείμενο εργασιών) από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εκδόθηκε δυνάμει του με αριθμό πρωτ. εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και του αιτήματος του άρθρου 14 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) στον προσφεύγοντα, ο τελευταίος προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία και ο έλεγχος προέβη στις

προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των γενικών διατάξεων (Α.1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.).

Στη συνέχεια ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη:

Α) το πόρισμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, όπως αποτυπώθηκε στην από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 και του ν.4987/2022, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση του προσφεύγοντος:

- στη χρήση 2018 δεν εξέδωσε Α.Λ.Π. για πωληθέντα προϊόντα σε άγνωστο πλήθος συναλλαγών από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώου &, συνολικής καθαρής αξίας 324.165,23 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 77.799,65 ευρώ,

- στη χρήση 2019 δεν εξέδωσε Α.Λ.Π. για πωληθέντα προϊόντα σε άγνωστο πλήθος συναλλαγών από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, συνολικής καθαρής αξίας 456.426,81 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 109.542,43 ευρώ,

- στη χρήση 2020 δεν εξέδωσε Α.Λ.Π. για πωληθέντα προϊόντα σε άγνωστο πλήθος συναλλαγών από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, συνολικής καθαρής αξίας 82.657,76 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 19.837,86 ευρώ,

Β) το γεγονός ότι για το φορολογικό έτος 2018 δεν έχουν καταχωρηθεί ούτε στα βιβλία της επιχείρησης ούτε στην υποβληθείσα δήλωση του εντύπου Ε3 ενδοκοινοτικές αποκτήσεις συνολικής αξίας 317.655,44 ευρώ,

Γ) το γεγονός ότι από διασταύρωση των δεδομένων των δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας που υποβλήθηκαν στην Γ.Γ.Π.Σ. και τα μισθωτήρια συμβόλαια που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές στα δηλωθέντα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτου ανά φορολογικό έτος:

- για το φορολογικό έτος 2018 διαφορά ύψους 2.520,00 ευρώ ($360,00 * 12 - 150,00 * 12$)

- για το φορολογικό έτος 2019 διαφορά ύψους 3.480,00 ευρώ ($360,00 * 12 - 70,00 * 12$)

- για το φορολογικό έτος 2020 διαφορά ύψους 3.480,00 ευρώ ($360,00 * 12 - 70,00 * 12$)

προσδιόρισε τα καθαρά αποτελέσματα και τις φορολογητέες εισροές και εκροές για τις ανάγκες υπολογισμού του Φ.Π.Α. ανά φορολογικό έτος. Ωστόσο, πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των προσωρινών αποτελεσμάτων ο προσφεύγων προέβη στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις (2018 - 2020), σε συμμόρφωση με τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι οποίες ήταν οι εξής:

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΑΡ. ΤΡΟΠ/ΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Ν.5104/2024 - ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ
2018	1 ^η τροπ. - αρ.

2019	1 ^η τροπ. – αρ.
2019	2 ^η τροπ. – αρ.
2020	1 ^η τροπ. – αρ.

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ Φ.Π.Α.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΡ. ΤΡΟΠ/ΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ – ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ
01/10/2018 – 31/12/2018
01/10/2019 – 31/12/2019
01/10/2020 – 31/12/2020

Μετά την εκκαθάριση των δηλώσεων και τον καταλογισμό των φόρων ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι δεν προέκυψαν διαφορές επί των δηλωθέντων εισοδημάτων και των δηλώσεων Φ.Π.Α. ούτε φόρος για βεβαίωση και δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις για καταλογισμό προστίμων.

Η αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας) που παρέλαβε τις τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. του προσφεύγοντος βεβαίωσε τους φόρους και επέβαλε τα πρόστιμα που προβλέπονται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.5104/2024.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση του προσβαλλόμενου προστίμου που επιβλήθηκε κατόπιν υποβολής και εκκαθάρισης της υπ' αριθ. τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Δε συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 54 παρ. 1 γ του ν.5104/2024, το οποίο επικαλείται η αρμόδια φορολογική αρχή, καθώς δεν υφίσταται διορθωτικός προσδιορισμός φόρου από τη διοίκηση αλλά διορθωτικός προσδιορισμός κατόπιν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης στην οποία προέβη ο ίδιος οικειοθελώς, επομένως πρόκειται για εκπρόθεσμη δήλωση η οποία δεν επισύρει αυτό το πρόστιμο.

2. Με την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης βεβαιώθηκε φόρος ποσού 199.941,01 ευρώ πλέον προσαυξήσεων ύψους 79.041,15 ευρώ, επομένως έχει καταλογισθεί ήδη ο φόρος που του αναλογεί και η επιβολή του εν λόγω προστίμου αντιβαίνει στην αρχή της χρηστής διοίκησης, που επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου ώστε να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνείες των σχετικών διατάξεων.

3. Η επιβολή του προστίμου αντιβαίνει στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, η οποία πηγάζει από το κράτος δικαίου και συσχετίζεται με τις αρχές της αναλογικότητας, της νομιμότητας και της καλής πίστης.

4. Με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης αναγράφηκε το ποσό των 539.138,74 ευρώ ως αξία αγοράς εμπορευμάτων, το ποσό των 546.502,08 ευρώ ως αξία εμπορευμάτων λήξης και το ποσό των 25.577,90 ευρώ ως λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας, με αποτέλεσμα το κόστος πωληθέντων να ανέρχεται σε 18.214,56 ευρώ. Εκ παραδρομής όμως δε δηλώθηκε η απομείωση της αξίας του εμπορεύματος, συνολικού ύψους 150.000,00 ευρώ (50.000,00 ευρώ λόγω καταστραμμένων ή ελαττωματικών προϊόντων και 100.000,00 ευρώ λόγω παρέλευσης μεγάλου χρονικού διαστήματος από την αγορά και απώλειας της εμπορικής τους αξίας). Εάν είχε γίνει ορθή αποτίμηση το κόστος πωληθέντων θα ανερχόταν σε 168.214,56 ευρώ και αντίστοιχα τα καθαρά κέρδη δε θα ξεπερνούσαν τα 317.468,86 ευρώ, γεγονός που πρέπει να λάβει υπόψη της η διοίκηση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση 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 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.

δ) Για την εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής εφαρμόζονται η περ. α) της παρ. 1 και οι παρ. 3 έως 5 του άρθρου 75.

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

[...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 53 «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«6. Εάν δεν υποβληθεί δήλωση από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, περιλαμβανομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. με βάση το κανονικό ή τα ειδικά καθεστώτα του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248) υποβλητέας στην Ελλάδα ή, εφόσον η Ελλάδα είναι κράτος μέλος κατανάλωσης, σε άλλο κράτος μέλος, φορολογίας κεφαλαίου και παρακρατούμενων φόρων, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 «Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. 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 με τον πρώτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι λανθασμένα η φορολογική διοίκηση εξέδωσε σε βάρος του πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 του ν.5104/2024, που αφορά τις περιπτώσεις ανακριβούς δήλωσης και έκδοσης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη διοίκηση, αφού εν προκειμένω η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκε μετά την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης από τον ίδιο και όχι μετά από έλεγχο των φορολογικών αρχών, οπότε συντρέχει περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης. Περαιτέρω με τον δεύτερο ισχυρισμό του υποστηρίζει ότι η φορολογική του υποχρέωση για το φορολογικό έτος 2019 εξαντλήθηκε με τη βεβαίωση φόρου ποσού 199.941,01 ευρώ πλέον προσαυξήσεων ποσού 79.041,15 ευρώ, κατόπιν υποβολής της υπ' αριθ. τροποποιητικής δήλωσης.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης διαπιστώνεται ότι μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020 από το Κ.Ε.ΦΟ.Μ.Ε.Π., και πριν την έκδοση των προσωρινών αποτελεσμάτων και του Σ.Δ.Ε. ο προσφεύγων τροποποίησε τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2019, αρχικά με την υποβολή της υπ' 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, από την οποία προέκυψε κύριος φόρος ποσού 197.954,40 ευρώ και στη συνέχεια με την υποβολή της υπ' αριθ. 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε κύριος φόρος ύψους 199.941,01 ευρώ, που βεβαιώθηκε με την έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή επομένως, αφενός μεν ο προσφεύγων προέβη στην υποβολή της υπ' αριθ. 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, εκπρόθεσμα και δη μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.Μ.Ε.Π., αφετέρου δε από την εκκαθάριση της δήλωσης αυτής προέκυψε φόρος για καταβολή, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 του ν.5104/2024, κατά ρητή διατύπωση της περίπτωσης γ, παρ. 3 του άρθρου 23 του ίδιου νόμου.

Επειδή με την υποβολή της υπ' αριθ. αρχικής δήλωσης, φορολογικού έτους 2019, του προσφεύγοντος, είχε εκδοθεί η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, βάσει της οποίας βεβαιώθηκε φόρος εισοδήματος (κύριος φόρος) ποσού 465,12 ευρώ, ενώ με την έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 199.475,89 ευρώ, ήτοι μεγαλύτερη του 50% του αρχικού φόρου, εφαρμόζεται η παράγραφος 1γ του άρθρου 54 του ν.5104/2024, σύμφωνα με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού 50% επί της διαφοράς του φόρου.

Ως εκ τούτου κρίνεται ορθή η επιβολή προστίμου ύψους 99.737,94 ευρώ ($199.475,89 * 50\%$) λόγω υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.Μ.Ε.Π. και απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι οι δύο πρώτοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Επειδή με τον τρίτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε κατά παράβαση της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και των αρχών της νομιμότητας και της καλής πίστης.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 του ν.5104/2024, σύμφωνα με τα προπαρατεθέντα.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή εξάλλου οι κανονιστικές αποφάσεις της διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή σε κάθε περίπτωση ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος βασίζεται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερονομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος ο τρίτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με τον τέταρτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι κατά την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης εκ παραδρομής δεν απομείωσε την αξία του αποθέματος των εμπορευμάτων που τηρούσε στο τέλος της χρήσης 2019 κατά 150.000,00 ευρώ, με συνέπεια τα καθαρά κέρδη να έχουν δηλωθεί αυξημένα κατά το ποσό αυτό.

Επειδή, προκειμένου να στηρίξει το επιχείρημά του ότι η πραγματική αξία του τελικού αποθέματος ήταν σημαντικά μικρότερη της δηλωθείσας (546.502,08 ευρώ) αναφέρει ότι αφενός εμπόρευμα αξίας 50.000,00 ευρώ ήταν καταστραμμένο ή ελαττωματικό και αφετέρου ότι εμπόρευμα αξίας 100.000,00 ευρώ είχε απαξιωθεί εμπορικά λόγω παρέλευσης μεγάλου χρονικού διαστήματος από την αγορά του, χωρίς ωστόσο να επικαλείται οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο ή γεγονός ούτε αποδεικνύεται ο εν λόγω ισχυρισμός από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.

Επειδή ο έλεγχος, διενεργώντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Απόφασης Α.1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. υπολόγισε για το φορολογικό έτος 2019 τα καθαρά κέρδη από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος σε 457.629,31 ευρώ, λαμβάνοντας υπόψη τελικό απόθεμα ύψους 546.502,08 ευρώ, που αποτελούν και τις δηλωθείσες αξίες από τον προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος ο τέταρτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019

Ποσό για καταβολή: 99.737,94 ευρώ

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.