



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09-12-2024

Αριθμός απόφασης: 2587

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

ΤΜΗΜΑ : Α7´ - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α´ 58/19-04-2024), 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 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 από **29/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμ./02-07-2024 πράξης

επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

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

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

Επί της από **29/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/02-07-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 5104/2024, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 3.300,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό καταχώρησης/02-07-2024 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, στο πλαίσιο των διατάξεων του Ν 4512/2018, κατόπιν της κοινοποίησης εντολής ελέγχου.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την 13-06-2019 την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/13-06-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 3.851,97€, προκαταβολή φόρου ύψους 16.773,44€, συμβ/να ποσά ύψους 237,60€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.308,38€ και τέλος επιτηδεύματος ύψους 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 24.821,39€

Ακολούθως, ο προσφεύγων, με την ως άνω εκπροθέσμως υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, συμπλήρωσε στον κωδικό 995 του εντύπου Ε1 το ποσό των 20.000,00€. Μετά την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/02-07-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 10.451,97€, προκαταβολή φόρου ύψους 16.773,44€, συμβ/να ποσά ύψους 237,60€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.108,38€ και τέλος επιτηδεύματος ύψους 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 33.221,39€.

Στη συνέχεια, δεδομένου ότι η διαφορά φόρου μεταξύ της αρχικώς υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και της εκπροθέσμως υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, υπερβαίνει σε ποσοστό το 50%, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το 50% της διαφοράς του φόρου.

Ο προσφεύγων, με το με αριθμ...../20240702/4233 αίτημα βάσει του άρθρου 74 του ν 5104/2024, ζήτησε τη διόρθωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου και τον προσδιορισμό του προστίμου σε ποσοστό 25% της διαφοράς του φόρου. Ωστόσο, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, απάντησε αρνητικά στο ως άνω αίτημα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της ως άνω πράξης, ισχυριζόμενος ότι δεν είναι νόμιμος ο υπολογισμός του προστίμου, καθώς το ποσοστό της διαφοράς φόρου είναι 33,20% (6.600,00€/19.877,18€) και συνεπώς το πρόστιμο που θα έπρεπε να υπολογιστεί ως εξής: διαφορά φόρου 6.600,00€*25%=1.650,00€. Ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή αφαιρέσε από τον αναλογούντα φόρο τα ποσά των παρακρατούμενων και της προκαταβολής φόρου, καθιστώντας τα μη συγκρίσιμα καθότι ανόμοια, παραβιάζοντας τη διάταξη του άρθρου 23§3 περ.γ' του Ν 5104/2024.Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την απόφαση 614/2020 του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 5104/2024 (προγενέστερο άρθρο 19 του Ν 4987/2022) 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 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, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ (προγενέστερο άρθρο 58 Ν 4987/2022) «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, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 58 του Ν.4987/2022, 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, στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4646/2019 και επί του άρθρου 35 αυτού, αναφέρεται ότι με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 2 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 την παράγραφο 4 του άρθρου 84 του Ν 5104/2024 «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. [4174/2013 \(Α' 170\)](#) και [4987/2022 \(Α' 206\)](#) εξακολουθούν να ισχύουν.»

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 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 $3.500 \text{ ευρώ} (10.000 - 3.000) \times 50 \% = 7.000 \times 50\%$, 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.6 του άρθρου 67 του Ν 4172/2013 «Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 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.

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.».

Επειδή, για τον υπολογισμό του ποσού του προστίμου που προβλέπεται από το άρθρο 58 παρ. 1 του Ν 4987/2022, 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. (σχετ. 614/2020 απόφαση Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης).

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την 13-06-2019 την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018. Επί του δηλωθέντος εισοδήματος στην ως άνω δήλωση φορολογίας εισοδήματος αναλογεί φόρος ύψους 19.877,18€.

Επειδή, ακολούθως, στις 25-04-2024 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 στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ...../19-04-2024 εντολή ελέγχου και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων στα πλαίσια των άρθρων 22, 23, 83 παρ.26 και 27 και άρθρο 84 του Ν 5104/2024.

Κατόπιν αυτού, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης/02-07-2024 τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2018 με την οποία δήλωσε στον κωδικό 995 του εντύπου Ε1 το ποσό των 20.000,00€. Ο εν λόγω κωδικός χρησιμοποιείται προκειμένου να εφαρμοστεί ο συντελεστής τριάντα τρία τοις εκατό (33%) που προβλέπεται από τις διατάξεις της [παραγράφου 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ](#) στο εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της [παραγράφου 4 του άρθρου 21](#).

Ο φόρος που αναλογεί στη φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στην ως άνω τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος ανέρχεται στο ποσό των 26.477,18€

Επειδή, η διαφορά του αναλογούντος φόρου μεταξύ αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ανέρχεται στο ποσό των 6.600,00€ (26.477,18€-19.877,18€) και το ποσοστό της διαφοράς φόρου προσδιορίζεται στο 33,20% (6.600,00€ / 19.877,18€).

Επειδή, το ποσό του φόρου που προέκυψε από την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, υπερβαίνει το ποσό του φόρου που προέκυψε από την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος σε ποσοστό μεταξύ 20% και 50% κι ειδικότερα σε 33,20%.

Επειδή, το ποσοστό της διαφοράς φόρου μεταξύ αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος είναι 33,20%, εσφαλμένα επιβλήθηκε το πρόστιμο της ανακριβούς υποβολής ύψους 3.300,00€ (6.600,00€ X 50%), ήτοι το 50% της διαφοράς του φόρου που προέκυψε.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα βασίμως προβάλλεται και το επιβαλλόμενο πρόστιμο πρέπει να διαμορφωθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν 4987/2022, σε ποσοστό 25% επί της διαφοράς του κυρίου φόρου και όχι σε ποσοστό 50% αυτής.

Επειδή, ωστόσο, εκ παραδρομής η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν 5104/2024, αντί εκείνων του άρθρου 58 του Ν 4987/2022, δεδομένου ότι η παράβαση της ανακριβούς υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ανάγεται στο φορολογικό έτος 2018, ημερομηνία ισχύος του Ν 4987/2022. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται και η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, ως προς τη νομική βάση.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της από **29/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:....., και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.

Προσβαλλόμενη πράξη	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Με αριθμ...../02-07-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 του Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2018	3.300,00€	1.650,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.