



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1258**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 03.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου με την επωνυμία «.....» (.....), ΑΦΜ, Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, με έδρα στην Αθήνα, οδός Χαλκοκονδύλη αριθμός 56, νόμιμα εκπροσωπούμενου κατά δήλωσή του με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, κατά της υπ' αριθμ. /4.12.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ΦΕνπ) /

επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 υπ' αριθμ./4.12.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 04.12.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 03.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου με την επωνυμία «.....» (.....), 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./16.5.2024 (2^η τροποποιητική) δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ΦΕνπ) φορολογικού έτους 2018 το προσφεύγον δήλωσε για το φορολογικό έτος 2018 κέρδη (κωδικός 038 της δήλωσης) συνολικού ύψους 1.410.567,14 €, ζημία παρελθουσών χρήσεων (κωδικός 039 της δήλωσης) συνολικού ύψους 9.295.128,70 €, παρακρατηθέντα φόρο επί εισοδημάτων από πηγές Ελλάδας (κωδικός 050 της δήλωσης) συνολικού ύψους 361.624,20 €, φόρο που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση (κωδικός 009 της δήλωσης) συνολικού ύψους 361.624,20 €, πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (κωδικός 012 της δήλωσης) συνολικού ύψους 361.624,20 €, τέλη χαρτοσήμου (ΤΧ) στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων (κωδικός 006 της δήλωσης) συνολικού ύψους 664,94 € και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω ΤΧ (κωδικός 007 της δήλωσης) συνολικού ύψους 132,99 €, ήτοι πιστωτικό ποσό για επιστροφή συνολικού ύψους 360.826,27 €.

Με την υπ' αριθμ./4.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κανένα ποσό ΦΕνπ ούτε αμφισβητήθηκε η δηλωθείσα ζημία, απορρίφθηκε όμως το διατυπωθέν με την ως άνω δήλωσή του ΦΕνπ αίτημά του για επιστροφή του εν λόγω (πιστωτικού) ποσού ΦΕνπ συνολικού ύψους 360.826,27 € και του επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 ύψους 180.812,10 € (πλέον των ως άνω ποσών ΤΧ στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων συνολικού ύψους 664,94 € και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω ΤΧ συνολικού ύψους 132,99 €) λόγω ανακρίβειας της δήλωσής του αυτής ΦΕνπ με την αιτιολογία ότι το προσφεύγον δεν τεκμηρίωσε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) το ως άνω δηλωθέν ποσό παρακρατηθέντος φόρου συνολικού ύψους 361.624,20 € και ειδικότερα ότι δεν κατέστη δυνατό να επαληθευθεί η καταχώρηση του ποσού αυτού σε λογαριασμούς παρακράτησης φόρου των λογιστικών του αρχείων (βιβλίων).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του το προσφεύγον ζητά α) την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης και β) τη διάγνωση ότι δικαιούται επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου φόρου εισοδήματος της φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 κατόπιν

υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. /16.5.2024 (2^{ης} τροποποιητικής) δήλωσής του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Η επιβολή προστίμου ύψους 181.619,03 € στερείται παντελώς αιτιολογίας.
- 2) Η επιβολή προστίμου ύψους 181.619,03 € στερείται νομίμου ερείσματος.
- 3) Ο έλεγχος αρκείται στην γενικόλογη αναφορά ότι υφίσταται ανακολουθία μεταξύ των ποσών που έχει δηλώσει με το προσκομισθέν ισοζύγιο του φορολογικού έτους 2018, χωρίς ουδόλως να εκθέτει σε τι συνίστανται οι διαφορές αυτές, πού εντοπίζονται και σε ποιο ύψος.

Σε κάθε περίπτωση για το σύνολο των στοιχείων εσόδων κεφαλαίων δόθηκαν αναλυτικές συμφωνίες, από τις οποίες προκύπτουν σε μέρος των κονδυλίων μη σημαντικές διαφορές, της τάξεως των € 9.041,27, με τα έσοδα της δηλώσεως να είναι μικρότερα.

- 4) Δεν πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος που έπρεπε να γίνει, προκειμένου να τεκμηριωθούν τυχόν διαφορές στα δηλωθέντα έσοδά του, αλλά ο έλεγχος αρκέστηκε αβασίμως αλλά και χωρίς επαρκή και νόμιμη αιτιολογία να καταγράψει ασυμφωνία.
- 5) Οι διαπιστώσεις του ελέγχου στην ενότητα 8.1.6. της οικείας έκθεσης ελέγχου, ιδιαίτερα δε η διαπίστωση περί αδυναμίας επιβεβαίωσης των διενεργηθεισών παρακρατήσεων με βάση τις εγγραφές στα βιβλία του, παρίστανται αβάσιμες και εσφαλμένες.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στο προσφεύγον της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (05.12.2025): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του το προσφεύγον προσκομίζει αποδεικτικώς, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα έγγραφα: α) φωτοαντίγραφο της από 05.03.2019 «βεβαίωσης εισοδήματος από ομόλογα αλλοδαπής προέλευσης» της Διεύθυνσης Λειτουργικής Υποστηρίξεως Επενδυτικών Προϊόντων της (υπογραφείσα από), με την οποία βεβαιώνεται ότι το προσφεύγον έλαβε για το 2018 εισόδημα (τόκους) από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης συνολικού ύψους 1.782.033,20 €, επί του οποίου παρακρατήθηκε στην Ελλάδα φόρος με συντελεστή 15% συνολικού ύψους 267.304,96 €, και β) φωτοαντίγραφο της από 21.6.2019 «βεβαίωσης εισοδήματος από τίτλους Ελληνικού Δημοσίου (άρθρο 40 ν. 4172/2013)» της της (υπογραφείσα από), με την οποία βεβαιώνεται ότι το προσφεύγον έλαβε για το 2018 εισόδημα (τόκους) από άυλους τίτλους έκδοσης Ελληνικού Δημοσίου συνολικού ύψους 238.205,03 €, επί του οποίου παρακρατήθηκε στην Ελλάδα φόρος με συντελεστή 15% συνολικού ύψους 35.730,78 €.

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του το προσφεύγον προβάλλει ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου στην ενότητα 8.1.6. της οικείας έκθεσης ελέγχου, ιδιαίτερα δε η διαπίστωση περί αδυναμίας επιβεβαίωσης των διενεργηθεισών παρακρατήσεων με βάση τις εγγραφές στα βιβλία του, παρίστανται αβάσιμες και εσφαλμένες, καθώς:

α) Ο κωδικός 090 της δήλωσης είναι προσυμπληρωμένος σύμφωνα με τη σχετική ενημέρωση από τους φορείς. Κατά συνέπεια είναι αδύνατο να μην έχουν αναρτηθεί σχετικές βεβαιώσεις.

Παράλληλα, δε ζητήθηκε από τον έλεγχο «εκτύπωση ανά φορέα παρακράτησης», προκειμένου να παρασχεθεί, όπως ευχερώς θα μπορούσε να γίνει, εάν ήθελε υποτεθεί ότι δεν υφίσταντο οι σχετικές βεβαιώσεις.

β) Αναφορικά με το ποσό των 58.588,46 €, περιλαμβάνεται ανάλυση με αναγραφή ΑΦΜ στη σελ. 5 Πίνακας 3Α1α της δήλωσης. Το ποσό αυτό αφορά δώδεκα (12) ελληνικές εταιρείες, για τις οποίες δύναται να γίνει αίτηση για την παραλαβή σχετικών βεβαιώσεων. Σημειώνεται επίσης ότι τα ποσά εσόδων και παρακράτησης συμφωνούν με τα περιλαμβανόμενα σε ετήσια αναφορά της διαχειρίστριας του χαρτοφυλακίου του.

γ) Η ελεγκτική ομάδα ζήτησε την καρτέλα του λογαριασμού 33.13.06 και της δόθηκαν οι καρτέλες των λογαριασμών 33.13.00 και 33.13.06, όπου καταγράφεται το σύνολο των παρακρατήσεων. Σύμφωνα με την έκθεση διαπιστώθηκε αδυναμία συμφωνίας, η οποία όμως δεν υφίσταται, δεδομένου ότι το σύνολο των εγγραφών περιλαμβάνουν αιτιολογία με σαφή αναφορά στο αντίστοιχο έσοδό του.

δ) Σε κάθε περίπτωση δε ζητήθηκε συμφωνία από τους ελεγκτές, καθώς θα είχε προσκομισθεί. Βάσει των σχετικών αναλύσεων των χρεωστικών κινήσεων των καρτελών των ανωτέρω λογαριασμών προκύπτουν τα εξής:

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΕΙΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ	33.13.00	33.13.06	ΣΥΝΟΛΟ	ΔΗΛΩΣΗ
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΗΜΕΔΑΠΗΣ	58.588,46		58.588,46	58.588,46
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	49.462,43		49.462,43	
ΟΜΟΛΟΓΑ	36.181,21	272.007,32	308.188,53	303.035,74
ΠΩΛΗΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ	7.461,96		7.461,96	
ΤΟΚΟΙ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ		3.507,14	3.507,14	
ΤΟΚΟΙ ΠΡΟΘ/ΚΩΝ ΚΑΤΑΘ.		2.651,37	2.651,37	
ΣΥΝΟΛΟ	151.694,06	278.165,83	429.859,89	361.624,20

Είναι σαφές ότι οι καρτέλες των λογαριασμών παρακράτησης περιλαμβάνουν τα αιτούμενα ποσά, που έχουν περιληφθεί στον κωδικό 009 της τροποποιητικής δήλωσης και μάλιστα σε μικρότερο ύψος από το πραγματικά παρακρατηθέν.

ε) Σύμφωνα με τις έγγραφες εξηγήσεις του επί του οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, κατά το 2018 χρησιμοποίησε για τη λογιστικοποίηση των παρακρατήσεων φόρων τόσο το λογαριασμό 33.13.06 «παρακράτηση φόρου τόκων» όσο και τον 33.13.00 «προκαταβολή φόρου εισοδήματος», στον οποίο καταχωρούνταν κυρίως οι παρακρατήσεις φόρου μερισμάτων, με τους δύο λογαριασμούς να έχουν χρεωθεί κατά τη χρήση με συνολικό ποσό 429.859,89 €. Σε κάθε κίνηση υπάρχει σχετική αιτιολογία και θα μπορούσε να αντιστοιχιστεί από τον έλεγχο με το σχετικό έσοδο. Το σύνολο των καταχωρίσεων πραγματοποιείται βάσει πινακίων που αποστέλλονται από τον θεματοφύλακα, ο οποίος συγκεντρώνει τις κινήσεις των διαχειριστών των επενδυτικών χαρτοφυλακίων. Κατά συνέπεια υφίσταται το σύνολο της τεκμηρίωσης για τις εν λόγω κινήσεις, όπως και το σύνολο των λογιστικών εγγραφών.

στ) Η αίτηση επιστροφής αφορά σε δηλωθέντα έσοδα τόκων και μερισμάτων, όπως είναι σαφές από την ανάλυση των πινάκων 3Α2 και 3Α1α της δήλωσής του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018,

για τα οποία είτε υπάρχουν βεβαιώσεις είτε υπάρχει δυνατότητα επιβεβαίωσης από το ΕΛΚΕ μέσω ηλεκτρονικής διασταύρωσης με βάση τον δηλωθέντα ΑΦΜ της εκάστοτε εταιρείας, από την οποία εισπράχθηκε μέρισμα.

ζ) Δεν έχουν περιληφθεί στο αιτούμενο ποσό παρακρατηθέντες φόροι επί τόκων καταθέσεων συνολικού ποσού 7.327,02 €, ενώ το αντίστοιχο έσοδο ποσού 48.846,34 € περιλαμβάνεται στο εισόδημα (Πίνακας 3Α2, οι δύο πρώτες γραμμές) λόγω του γεγονότος ότι οι τράπεζες υποχρεούνται σε ηλεκτρονική ενημέρωση προς τη ΓΓΠΣ για τις παρακρατήσεις των ανωτέρω εισοδημάτων και δεν εκδίδουν σχετικές βεβαιώσεις. Ελλείπει έγχαρτων βεβαιώσεων και εκ παραδρομής το ποσό των εν λόγω παρακρατήσεων που περιλαμβάνονταν στον κωδικό 090 και αφορούσε στις προθεσμιακές καταθέσεις διαγράφηκε κατά την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης μαζί με το σύνολο των λοιπών παρακρατημένων φόρων, για τους οποίους υφίστατο ηλεκτρονική πληροφόρηση, συνολικού ποσού 42.324,53 €.

η) Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη στερείται επαρκούς αιτιολογίας και σε κάθε περίπτωση περιέχει μη νόμιμη αιτιολογία, καθόσον:

(1) Αποδεδειγμένα είναι αδύνατη η συμφωνία του αποτελέσματος της δήλωσης ΦΕνπ με τις οικονομικές καταστάσεις βάσει των ειδικών διατάξεων που ισχύουν περί φορολόγησής του, ενώ τα δηλωθέντα αποτελέσματα εμφανίζουν μη σημαντική απόκλιση σε σχέση με τα λογιστικά βιβλία του.

(2) Για το σύνολο των δηλωθέντων παρακρατημένων φόρων υπάρχει σχετική τεκμηρίωση, οι φόροι δε αυτοί έχουν κατάλληλα δηλωθεί, ενώ όλα αυτά μπορούν ευχερώς να επιβεβαιωθούν από τη φορολογούσα αρχή.

(3) Η λογιστικοποίηση σε λανθασμένο λογαριασμό δε μεταβάλλει το γεγονός της πραγματοποίησης της παρακράτησης φόρου από τη στιγμή που επιβεβαιώνεται αντίστοιχα και η πραγματοποίηση του ανάλογου εσόδου, ήτοι της είσπραξης τόκων και μερισμάτων, για τις παρακρατήσεις φόρων, των οποίων ζητείται η επιστροφή.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει επί της ουσίας τους να γίνουν εν μέρει δεκτοί ως ουσία βάσιμοι και συγκεκριμένα για εκείνο το μέρος από το ως άνω δηλωθέν στους κωδικούς 050 (παρακρατηθείς φόρος επί εισοδημάτων από πηγές Ελλάδας), 009 (φόρος που παρακρατήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση) και 012 (πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό) ποσό συνολικού ύψους 361.624,20 € που τεκμηριώνεται από τις ως άνω προσκομισθείσες βεβαιώσεις της ήτοι για ποσό συνολικού ύψους 303.035,74 € (=267.304,96 € + 35.730,78 €) -λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι το αντίστοιχο εισόδημα (1.782.033,20 € + 238.205,03 €) δηλώθηκε από το προσφεύγον με την ως άνω υπ' αριθμ. /16.5.2024 (2^{ης} τροποποιητική) οικεία δήλωσή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018-, και να αναγνωριστεί ότι το προσφεύγον έχει δικαίωμα να του επιστραφεί ποσό συνολικού ύψους 302.237,81 € (=303.035,74 € - 664,94 € [ΤΧ στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων] - 132,99 € [εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω ΤΧ]) από το αιτηθέν προς επιστροφή ποσό πιστωτικού υπολοίπου συνολικού ύψους 360.826,27 €. Για το λόγο αυτό, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτός ως ουσία βάσιμος.

Επειδή, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την από 10.10.2024 υπεύθυνη δήλωση του, ΑΦΜ(που σύμφωνα με την εκτύπωση της σχετικής καρτέλας από τα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), η οποία

(εκτύπωση) περιλαμβάνεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του, ήταν κατά την ημερομηνία αυτή νόμιμος εκπρόσωπος του προσφεύγοντος), το προσφεύγον από το ως άνω ποσό συνολικού ύψους 302.237,81 € έχει εισπράξει, ήδη από τις 19.9.2019, ποσό συνολικού ύψους 41.526,60 €.

Επειδή, δεδομένης της μερικής αποδοχής κατά τα ανωτέρω του πέμπτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής **παρέλκει**, όπως είναι προφανές, η εξέταση των τρίτου και τέταρτου λόγων της.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στο προσφεύγον της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (05.12.2025): «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 το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του το προσφεύγον προβάλλει ότι η επιβολή εν προκειμένω του ως άνω προστίμου ύψους 180.812,10 € στερείται νομίμου ερείσματος, ειδικότερα δε ότι:

α) Η ως άνω υπό κρίση υπ' αριθμ./16.5.2024 (2^η τροποποιητική) δήλωσή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018 αφορούσε σε επιστροφή παρακρατηθέντων φόρων και όχι σε ανακριβή φορολογική δήλωση, όπου το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση αυτήν υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Συνεπώς, εν προκειμένω δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 54 ν. 5104/2024, από τη διατύπωση της οποίας είναι σαφές ότι πρόστιμο επιβάλλεται σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης, εφόσον το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση αυτήν υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου.

β) Είναι τουλάχιστον αβάσιμο και οξύμωρο να επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ήμισυ του παρακρατηθέντος φόρου, την επιστροφή του οποίου αιτήθηκε, αφού εν προκειμένω δεν προέκυψε στο πλαίσιο του ελέγχου ότι ο φόρος που κατέβαλε υπολείπεται του φόρου που αναλογούσε, αλλά αντιθέτως κατέβαλε περισσότερο φόρο από αυτόν που όφειλε και αιτήθηκε προς επιστροφή. Τούτο ενισχύεται από την ίδια τη διατύπωση του άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024, όπου ρητώς γίνεται αναφορά ότι επιβάλλεται πρόστιμο «**επί της διαφοράς φόρου, που προκύπτει προς καταβολή**», επικαλείται δε συναφώς την υπ' αριθμ. 614/2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου

γ) Υιοθέτηση διαφορετικής ερμηνείας συνεπάγεται ότι, ενώ η Φορολογική Διοίκηση οφείλει να προβεί σε επιστροφή φόρου, όπως εν προκειμένω, άρα οφείλει φόρο που αχρεωστήτως

εισπράχθηκε, θα δύναται να επιβάλλει επιπροσθέτως και πρόστιμο επί του φόρου που αχρεωστήτως εισέπραξε. Μία τέτοιου είδους προσέγγιση ωστόσο ουδόλως βρίσκει έρεισμα στο νόμο, αλλά και στην ίδια την αιτιολογική βάση της επιβολής προστίμου, που αποτελεί διοικητική κύρωση εις βάρος φορολογούμενου που με πράξεις ή παραλείψεις του ζημίωσε τη Φορολογική Διοίκηση, μη καταβάλλοντας οφειλόμενο φόρο. Εξάλλου, μία τέτοια προσέγγιση θα ήγγε αποτρεπτικά για την υποβολή οποιασδήποτε διορθωτικής δήλωσης εις βάρος του φορολογούμενου και θα ενεργούσε ως ποινή για την άσκηση ενός καθ' όλα νόμιμου δικαιώματος.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει επί της ουσίας τους να γίνουν δεκτοί ως νόμω βάσιμοι, δεδομένου ότι:

α) Ήδη από τη διατύπωση (γραμματική ερμηνεία) της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στο προσφεύγον της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (05.12.2025)) συνάγεται ότι η επιβολή του προστίμου που προβλέπεται από αυτήν επί υποβολής ανακριβούς φορολογικής δήλωσης προϋποθέτει να προκύπτει από την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ποσό φόρου **προς καταβολή** και ειδικότερα διαφορά φόρου προς καταβολή σε σύγκριση με την οικεία (ελεγχθείσα) φορολογική δήλωση, με ευνόητη συνέπεια ότι, αν από τον διενεργούμενο έλεγχο προκύπτει μηδενισμός ή περιορισμός του προκύπτοντος από την (εκκαθάριση της) υποβληθείσα(ς) δήλωση(ς) πιστωτικού υπολοίπου και το αιτηθέν πιστωτικό υπόλοιπο δεν έχει επιστραφεί/συμψηφιστεί, δεν τίθεται ζήτημα επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024.

β) Στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προεκτέθηκε (κατά την εξέταση του πέμπτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής), στο προσφεύγον επιστράφηκε μόνο ένα μέρος (συνολικού ύψους 41.526,60 €) από το ως άνω ποσό συνολικού ύψους 302.237,81 € που αναγνωρίζεται με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας προς επιστροφή· δεν του έχει δηλαδή επιστραφεί ποσό πέραν του αναγνωριζόμενου προς επιστροφή ποσού (ήτοι ποσό που δεν το δικαιούται), ώστε να τίθεται ζήτημα επιβολής προστίμου για το υπερβάλλον αυτό ποσό.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, δεδομένης της αποδοχής κατά τα ανωτέρω του δεύτερου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής **παρέλκει**, όπως είναι προφανές, η εξέταση του πρώτου λόγου της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 03.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου με την επωνυμία «.....» (.....), ΑΦΜ, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. /4.12.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
---------	----------------	----------------	------------	----------------

		1	2	3	3 - 1 = 4
Φορολογητέα αποτελέσματα		-7.884.561,56	-7.884.561,56	-7.884.561,56	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	361.624,20	0,00	303.035,74	58.588,46
	Χρεωστικό ποσό				
ΤΧ στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		664,94	664,94	664,94	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα εν λόγω ΤΧ		132,99	132,99	132,99	0,00
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018		-	180.812,10	-	-
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)		<u>797,93</u>	<u>181.610,03</u>	<u>797,93</u>	<u>0,00</u>
Ποσό προς επιστροφή		<u>360.826,27</u>	<u>0,00</u>	<u>302.237,81</u>	<u>58.588,46</u>
Ποσό που έχει ήδη επιστραφεί		<u>41.526,60</u> (δεν έχει αποτυπωθεί στο σώμα της πράξης)	<u>41.526,60</u> (δεν έχει αποτυπωθεί στο σώμα της πράξης)	<u>41.526,60</u>	<u>0,00</u>

(κατά τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ./4.12.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο προσφεύγον.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.