



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 18-04-2023

Αριθμός απόφασης: 802

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 19-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου 50734 ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και διακριτικούς τίτλους «.....», «.....» και «.....» με ΑΦΜ:....., που εδρεύει στο Δήμο της Περιφερειακής Ενότητας, κατά

Α) της υπ' αριθμ...../18-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων και

Β) της υπ' αριθμ...../18-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Τρικάλων .

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

Επί της από 19/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και διακριτικούς τίτλους «.....», «.....» και «.....» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθμό/18-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 169.826,94€ (339.653,88€*50%), λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, στο πλαίσιο του άρθρου 397-398 του Ν 4512/2018, κατόπιν κοινοποίησης της υπ'αριθμ...../01118/13-01-2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ως άνω ΔΟΥ.

2) Με την με αριθμό/18-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 120.344,51€ (240.689,03€*50%), λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, στο πλαίσιο του άρθρου 397-398 του Ν 4512/2018, κατόπιν κοινοποίησης της υπ'αριθμ...../01118/13-01-2022 εντολής ελέγχου.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών φόρων, τελών εισφορών και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, βάσει της με αριθμ./13-01-2022 εντολής ελέγχου φορολογικών ετών 2016 και 2017.

Στην προσφεύγουσα επιδόθηκε η με αριθμ.πρωτ...../17-01-2022 κοινοποίηση εντολής ελέγχου-γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με το άρθρο 397 του Ν 4512/2018.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε τις παρακάτω δηλώσεις φόρου εισοδήματος:

α) Την υπ'αριθμ...../11-11-2022 4^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, από την οποία προέκυψε χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 339.653,88€ και

β) Την υπ'αριθμ...../11-11-2022 3^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, από την οποία προέκυψε χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 240.689,04€

Με τις προβαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το προβλεπόμενο στο άρθρο 58 του ΚΦΔ πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και ειδικότερα σε ποσοστό 50% επί του προκύψαντος φόρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση των προβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι κατά τον υπολογισμό του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ, για τον οποίο χρησιμοποιείται ως βάση το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί, ως φόρος 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. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την με αριθμ.614/2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης. Εάν είχαν χωρήσει οι ορθοί υπολογισμοί, τα αντίστοιχα ποσά θα διαμορφώνονταν ως εξής:

α) Φορολογικό έτος 2016: 3.849.324,86€/3.509.670,98€=διαφορά 9%

β) Φορολογικό έτος 2017: 3.666.690,09€/3.426.001,06€=διαφορά 6,5%

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.3 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ. 2 του άρθρου 397 του ν.4512/2018, «3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση

υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, 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 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. δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 58 του ν.4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το ν. 4337/2015 ορίζεται: «1. **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, 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 ορίσθηκε 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 επεικέστερη 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 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.3 του άρθρου 68 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, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4646/2016, με το αρ.35 παρ.2 του οποίου τροποποιήθηκε η παρ.1 του αρ.58 του ν.4174/2013, 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 το φορολογούμενο, χωρίς να το δικαιούται».

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι, εάν υποβληθεί τροποποιητική δήλωση μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν στο μεταξύ υποβληθεί.

Επειδή, από τη γραμματική διατύπωση του άρθρου 58 του ΚΦΔ προκύπτει ότι το πρόστιμο επιβάλλεται επί της διαφοράς του ποσού του φόρου που προκύπτει από τη φορολογική δήλωση και όχι επί του αναλογούντος φόρου επί του δηλωθέντος ετήσιου εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα, το ως άνω πρόστιμο υπολογίζεται επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή για το οικείο φορολογικό έτος, όπως αυτό προσδιορίζεται από το 2^ο παράδειγμα της Πολ.1119/2015, σε ποσοστό 10%, 25% ή 50% του ποσού της διαφοράς, μεταξύ της αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης ή της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, για τον υπολογισμό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων εφαρμόζεται η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 68 του Ν.4172/2013, σύμφωνα με την οποία το ποσό της φορολογικής οφειλής προκύπτει κατόπιν έκπτωσης του φόρου που παρακρατήθηκε, του φόρου που προκαταβλήθηκε και του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Επειδή, με την Πολ. 1198/6-12- 2017 ορίστηκε ο τύπος της Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου (για νομικά πρόσωπα νομικές οντότητες) που αφορούν φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, με τον οποίο εφαρμόζονται οι προαναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στις 17-01-2022 εστάλη ταχυδρομικά η υπ' αριθμ. πρωτ. Κοινοποίηση εντολής ελέγχου-Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με την οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ...../13-01-2022 εντολή ελέγχου και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018. Κατόπιν αυτού, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογικών ετών 2016-2017 με τις οποίες αύξησε τα φορολογητέα κέρδη. Συγκεκριμένα:

- Στο **φορολογικό έτος 2016** υπέβαλε την υπ' αριθμ...../01-07-2017 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 5.493.288,19€, στα οποία αναλογεί φόρος 1.593.053,58€ (Κωδ.004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 12.703,19€ (Κωδ.090), ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 3.052.584,07€ (Κωδ.008), καθώς και ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε 249,33€ (Κωδ.009) και προέκυψε πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό ύψους 1.472.483,01€ (Κωδ.012).
- Στις 04-10-2017 υπέβαλε την υπ' αριθμ..... 1^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 12.258.936,34€, στα οποία αναλογεί φόρος 3.555.091,54€ (Κωδ.004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 12.703,19€ (Κωδ.090), ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 3.052.584,07€ (Κωδ.008), ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ύψους 170,86€ (Κωδ.620) καθώς και ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε 249,33€ (Κωδ.009) και προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 489.384,09€ (Κωδ.011).
- Στις 17-08-2018 υπέβαλε την υπ' αριθμ..... 2^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 12.101.238,68€, στα οποία αναλογεί φόρος 3.509.359,22€ (Κωδ.004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 12.703,19€ (Κωδ.090), ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 3.052.584,07€ (Κωδ.008), ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ύψους 170,86€ (Κωδ.620) καθώς και ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε 249,33€ (Κωδ.009) και προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 443.651,77€ (Κωδ.011).
- Στις 28-03-2019 υπέβαλε την υπ' αριθμ..... 3^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 12.102.313,72€, στα οποία αναλογεί φόρος 3.509.670,98€ (Κωδ.004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 12.703,19€ (Κωδ.090), ο προκαταβλητέος

φόρος ύψους 3.052.584,07€ (Κωδ.008), ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ύψους 170,86€ (Κωδ.620) καθώς και ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε 249,33€ (Κωδ.009) και προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 443.963,53€ (Κωδ.011).

- Στις 11-11-2022 υπέβαλε την υπ' αριθμ..... 4^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 13.273.534,00€, στα οποία αναλογεί φόρος 3.849.324,86€ (Κωδ.004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 12.703,19€ (Κωδ.090), ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 3.052.584,07€ (Κωδ.008), ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ύψους 170,86€ (Κωδ.620) καθώς και ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε 249,33€ (Κωδ.009) και προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 783.617,41€ (Κωδ.011).

Φορολογικό έτος 2016	Αρχική δήλωση (...../01-07-2017)	1 ^η τροποποιητική δήλωση (...../04-10-2017)	2 ^η τροποποιητική δήλωση (...../17-08-2018)	3 ^η τροποποιητική δήλωση (...../28-03-2019)	4 ^η τροποποιητική δήλωση (...../11-11-2022)
Φορολογητέα κέρδη (001)	5.493.288,19€	12.258.936,34€	12.101.238,68€	12.102.313,72€	13.273.534,00€
Αναλογούν φόρος (004)	1.593.053,58€	3.555.091,54€	3.509.359,22€	3.509.670,98€	3.849.324,86€
Μείον παρακρατηθείς φόρος (090)	12.703,19€	12.703,19€	12.703,19€	12.703,19€	12.703,19€
Μείον προκαταβλητέος φόρος (008)	3.052.584,07€	3.052.584,07€	3.052.584,07€	3.052.584,07€	3.052.584,07€
Μείον φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή (600)		170,86€	170,86€	170,86€	170,86€
Μείον φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε (009)	249,33€	249,33€	249,33€	249,33€	249,33€
Πιστωτικό ποσό φόρου για συμψηφισμό (012)	1.472.483,01€				
Χρεωστικό ποσό φόρου για καταβολή (011)		489.384,09	443.651,77€	443.963,53€	783.617,41€

Η διαφορά φόρου μεταξύ της 3^{ης} και 4^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ανέρχεται σε ποσοστό $(783.617,41€ - 443.963,53€ = 339.653,88€ / 443.963,53€) * 100 = 76,50\%$ και ως εκ τούτου ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επέβαλε το προβλεπόμενο στην παρ.1 περ. γ' του άρθρου 58 του ν.4174/2013, πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης που ανέρχεται στο 50% της διαφοράς φόρου.

- Στο **φορολογικό έτος 2017** υπέβαλε την υπ' αριθμ...../26-07-2018 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους

11.813.796,73€, στα οποία αναλογεί φόρος 3.426.001,05€ (Κωδ.004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 12.126,32€ (Κωδ.090), ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 3.542.139,02€ (Κωδ.008), καθώς και ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε 91,72€ (Κωδ.009) και προέκυψε πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό ύψους 128.356,01€ (Κωδ.012).

- Στις 17-08-2018 υπέβαλε την υπ' αριθμ..... 1^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 11.813.796,73€, στα οποία αναλογεί φόρος 3.426.001,05€ (Κωδ.004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 12.126,32€ (Κωδ.090), ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 3.542.139,02€ (Κωδ.008), καθώς και ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε 91,72€ (Κωδ.009) και προέκυψε πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό ύψους 128.356,01€ (Κωδ.012).
- Στις 07-01-2020 υπέβαλε την υπ' αριθμ..... 2^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 11.813.796,77€, στα οποία αναλογεί φόρος 3.426.001,06€ (Κωδ.004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 12.126,32€ (Κωδ.090), ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 3.542.139,02€ (Κωδ.008), καθώς και ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε 91,72€ (Κωδ.009) και προέκυψε πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό ύψους 128.356,00€ (Κωδ.012).
- Στις 11-11-2022 υπέβαλε την υπ' αριθμ..... 3^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 12.643.758,93€, στα οποία αναλογεί φόρος 3.666.690,09€ (Κωδ.004). Από το ποσό φόρου αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 12.126,32€ (Κωδ.090), ο προκαταβλητέος φόρος ύψους 3.542.139,02€ (Κωδ.008), καθώς και ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε 91,72€ (Κωδ.009) και προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 112.333,03€ (Κωδ.011).

Φορολογικό έτος 2017	Αρχική δήλωση (...../26-07-2018)	1 ^η τροποποιητική δήλωση (...../17- 08-2018)	2 ^η τροποποιητική δήλωση (.../07-01- 2020)	3 ^η τροποποιητική δήλωση (...../11- 11-2022)
Φορολογητέα κέρδη (001)	11.813.796,73€	11.813.796,73€	11.813.796,77€	12.643.758,93€
Αναλογούν φόρος (004)	3.426.001,05€	3.426.001,05€	3.426.001,06€	3.666.690,09€
Μείον παρακρατηθείς φόρος (090)	12.126,32€	12.126,32€	12.126,32€	12.126,32€
Μείον προκαταβλητέος φόρος (008)	3.542.139,02€	3.542.139,02€	3.542.139,02€	3.542.139,02€
Μείον φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε (009)	91,72€	91,72€	91,72€	91,72€
Πιστωτικό ποσό φόρου για συμψηφισμό (012)	128.356,01€	128.356,01€	128.356,00€	
Χρεωστικό ποσό φόρου για καταβολή				112.333,03€

(011)				
-------	--	--	--	--

Η διαφορά φόρου μεταξύ της 2^{ης} και 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης ανέρχεται σε ποσοστό $(240.689,03\text{€}/128.356,00\text{€}) * 100 = 187,51\%$, καθώς με την δεύτερη τροποποιητική δήλωση δεν καταβλήθηκε φόρος και ως εκ τούτου ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επέβαλε το προβλεπόμενο στην παρ.1 περ. γ' του άρθρου 58 του ν.4174/2013, πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης που ανέρχεται στο 50% της διαφοράς φόρου.

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/19-12-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και διακριτικούς τίτλους «.....», «.....» και «.....» με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας, βάσει της παρούσας απόφασης

Προσβαλλόμενες πράξεις	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Με αριθμ...../18-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016	169.826,94€	169.826,94€
Με αριθμ...../18-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017	120.344,51€	120.344,51€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Η προϊσταμένη του Τμήματος
Α7-Επανεξέτασης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

MABINIDOU KYPATSA

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.