



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/06 /2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1133

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011) &

β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011), κύριος φόρος 27.216,23€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 32.659,48€, ήτοι συνολικό ποσό 59.875,71€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, λόγω μη επίδειξης του συνόλου των βιβλίων και στοιχείων και αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011), κύριος φόρος 59.553,34€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 71.464,00€, ήτοι συνολικό ποσό 131.017,34€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών και προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών στο ύψος των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων, στη φορολογία του εισοδήματος, ακαθαρίστων εσόδων, καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. των εισροών.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από :..... εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 1827/10-11-2017 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την ενέργεια φορολογικής εγγραφής και την επιβολή κυρίων και πρόσθετων φόρων για τη χρήση 2011.
- 2) Μη επίδοση της εκθέσεως ελέγχου της υπ' αριθμ. :..... οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 2011 του προϊστάμενου της ΔΟΥ
- 3) Συγγνωστότητα της μη αμέσου προσκομίσεως των ζητηθέντων στοιχείων. Η καθυστέρηση της προσκομίσεως προς τη φορολογική αρχή των αιτηθέντων στοιχείων της εταιρίας μας οφείλεται σε ανωτέρα βία, σε κάθε όμως περίπτωση ενεργήθηκε πριν από την σύνταξη των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 4) Μη νομιμότητα εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης 2011. Ουδόλως η φορολογική αρχή εξέτασε εάν, τα προσκομισθέντα φορολογικά έγγραφα και στοιχεία πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθιστούσαν ή όχι δυνατό τον έλεγχο της εταιρίας. Ουδέποτε ζητήθηκε από την φορολογική αρχή το σύνολο των βιβλίων και των στοιχείων, παρά μόνο συγκεκριμένα στοιχεία και δηλώσεις προκειμένου να διενεργηθεί μερικός έλεγχος επί του ειδικού θέματος των δηλωθέντων δαπανών της εταιρίας για το έτος 2011.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η **παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της

δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2011 (οικ. έτος 2012) κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 29.12.2017 δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο **άρθρο 28§2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «2..... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο **άρθρο 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α), β) γ) ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του

νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την οικεία έκθεση επίδοσης της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι εκθέσεις ελέγχου, επιδόθηκαν νομότυπα στις :..... /2018 από υπάλληλο της φορολογικής αρχής στην νόμιμη εκπρόσωπο της επιχείρησης, στην οικία της, επί της οδού :..... στον :..... Σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα όφειλε εφόσον διαπίστωσε την οποιαδήποτε έλλειψη στα επιδοθέντα έγγραφα να ενημερώσει εγγράφως την φορολογική αρχή ως προς το θέμα αυτό και ζητήσει να λάβει ό,τι δεν της επιδόθηκε.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί μη κοινοποίησης της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «**1. Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται** στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των λοιπών εγκαταστάσεων τα οποία τηρούνται σε αυτές. **Με γνωστοποίηση** στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να τηρούνται αυτά σε διαφορετικό τόπο, όταν ο τόπος αυτός βρίσκεται μέσα στη χωρική αρμοδιότητα της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλης δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που εδρεύει στην ίδια πόλη **με εξαίρεση** στην περίπτωση αυτή τους Νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης. **Ειδικά για τις ανώνυμες εταιρείες των Νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης με γνωστοποίηση** στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, τα βιβλία και στοιχεία μπορεί να τηρούνται σε άλλη εγκατάστασή τους εντός του ίδιου νομού. **Για την τήρηση αυτών σε τόπο διάφορο** από τον ανωτέρω οριζόμενο **απαιτείται έγκριση** του αρμόδιου προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. ... **Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά κάθε διαχειριστικής περιόδου **μπορεί να φυλάσσονται** σε διαφορετικό τόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 18α του παρόντος Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα** στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία **διατηρούνται** στον εκάστοτε

οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ 186/92, κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, στο άρθρο 14§2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων»

Επειδή, στο άρθρο 10§1 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται σαφώς ότι: «Οι προθεσμίες για την υποβολή αίτησης, αναφοράς, δήλωσης ή άλλου εγγράφου του ενδιαφερομένου, καθώς και για οποιαδήποτε άλλη ενέργειά του είναι αποκλειστικές, εκτός αν χαρακτηρίζονται ενδεικτικές από τις διατάξεις που τις προβλέπουν». Υπέρβαση δε των προθεσμιών σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου συγχωρείται μόνο σε περίπτωση ανώτερης βίας, καθώς και όταν ο ενδιαφερόμενος επικαλείται τη συνδρομή γεγονότων γνωστών στην υπηρεσία.

Επειδή, με την παρ. ΙΙ.13 της ΠΟΛ. 1252/2015 ορίζεται ότι: «*Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι*».

Επειδή, κατά την πάγια Διοικητική και Δικαστική νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης, λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σ' αυτόν ενέργεια. (ΣΤΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002).

Επειδή, σύμφωνα με την από :..... έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας επιχείρησης :..... με Α.Φ.Μ. :..... κλήθηκε δύο φορές από την φορολογική αρχή, με τις με αρ. πρωτ. :..... & :..... έγγραφες προσκλήσεις, προκειμένου να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης :..... χρήσεως 2011. Στις εν λόγω προσκλήσεις η νόμιμος εκπρόσωπος ουδέποτε ανταποκρίθηκε, με αποτέλεσμα να εκδοθούν οι προβλεπόμενες από το άρθρο 54 του Ν. 4174/2013 πράξεις επιβολής προστίμου (υπ' αρ. :..... /2017 & :..... /2017)

Κατόπιν, η φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε στις :..... /2017 στην νόμιμη εκπρόσωπο της επιχείρησης το υπ' αρ. πρωτ. :..... -2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου, προσδιορίζοντας τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 εξωλογιστικά και καλώντας την επιχείρηση να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη, προσκόμισε στις :..... /2017, πέραν της προθεσμίας των είκοσι ημερών, τα εξής: 1) φωτοαντίγραφα των Ε3 & Ε5 2) τρεις σελίδες (υπ' αρ. 9,10,11) από την θεωρημένη μηνιαία κατάσταση 3) αθεώρητη αναλυτική εκτύπωση αγορών δαπανών μηνών Ιουλίου –Δεκεμβρίου του 2011 4) 65 σελίδες αθεώρητης αναλυτικής εκτύπωσης εσόδων 5) δελτία ημερήσιας κίνησης Ζ από 1-20 και από 1-165 6) διάφορα παραστατικά δαπανών. Το σύνολο των προσκομισθέντων κατασχέθηκαν από την φορολογική αρχή με την υπ' αρ. :..... 2017 έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή, από την αξιοποίηση των κατασχεθέντων, δεν ήταν δυνατό να εξαχθεί λογιστικό αποτέλεσμα για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 (οικ. έτος 2012), καθώς αυτά ήταν ελλιπή και αποσπασματικά. Οι λόγοι ανωτέρας βίας (ασθένεια) που επικαλείται η νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας επιχείρησης, δεν γίνονται αποδεκτοί, καθώς όφειλε να δείξει την δέουσα επιμέλεια και να αναθέσει σε κάποιον τρίτο (εταίρο, λογιστή της επιχείρησης) την προσκόμιση του συνόλου των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων στην Δ.Ο.Υ. ελέγχου.

Επειδή, έως και σήμερα η προσφεύγουσα δεν έχει προσκομίσει, ούτε στην Δ.Ο.Υ. αλλά ούτε και στην υπηρεσία μας, το σύνολο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας ως προς τη μη αξιοποίηση των προσκομισθέντων βιβλίων & στοιχείων από την φορολογική αρχή είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ 186/92: « Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) β) γ) δ) ε) στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της.»

Επειδή, με το άρθρο 30§2 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: [...] γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό

(8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1087/2005 ορίζεται ότι: «Εξάλλου, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94, επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής.....».

Επειδή, από τις φορολογικές διατάξεις, σύμφωνα με τις οποίες το εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του με βάση τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία, και μάλιστα ασχέτως της συνδρομής ή μη υπαιτιότητας της τελευταίας ως προς την τήρηση και διαφύλαξη αυτών, συνάγεται ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, ακόμη και εξ ανωτέρας βίας, των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφ' όσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, διότι η περίπτωση αυτή εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία (ΣτΕ 1163/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την 1883/2014 απόφαση του ΣτΕ η μη άμεση προσκόμιση στον φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, χωρίς να τεκμηριώνεται ότι οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, ισοδυναμεί με άρνηση του νομίμου εκπροσώπου αυτής να υποστεί το έλεγχο, δικαιολογώντας την προσφυγή της φορολογικής διοίκησης στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2859/00 ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος

Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, όπως έχει ήδη αναφερθεί, δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου, αν και ζητήθηκε εγγράφως από την φορολογική αρχή, **το σύνολο** των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, χρήσεως 2011, με αποτέλεσμα να καταστεί αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης λογιστικώς. Συνεπώς νομίμως η φορολογική αρχή έκρινε αυτά ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 περ. στ' του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Αντιθέτως, μη νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων κατά 8%, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2^γ του άρθρου 30 του ν.2238/1994, λόγω ανακρίβειας των βιβλίων διότι τούτο προβλέπεται μόνον σε διάπραξη οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Επιπροσθέτως, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις προαναφερθείσες παραβάσεις, υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα ανωτέρω ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής. Ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές, τις πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη,

στοιχεία και επαληθεύσεις που απουσιάζουν από τις διαπιστώσεις της από 29/12/2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, περί του κύρους των βιβλίων και του εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει δεκτός ως προς την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων, ενώ κατά τα λοιπά απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό, οι υπ' αριθ. & οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2017 τροποποιούνται ως εξής:

Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης – δήλωσης
Ακαθάριστα έσοδα	394.482,58	426.041,19	394.482,58	0,00
Ζημία χρήσης	14.895,08	0,00	0,00	-14.895,08
Καθαρά Κέρδη χρήσης (*εξωλογιστικός προσδιορισμός με ΜΣΚΚ 15% προσαυξημένος κατά 80%, ήτοι 27%)	0,00	115.031,12	106.510,30	106.510,30
Φορολογητέα κέρδη	0,00	115.031,12	106.510,30	106.510,30
Φόρος που αναλογεί (25%)	0,00	28.757,78	26.627,57	26.627,57
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε	1.541,55	1.541,55	1.541,55	0,00
Κύριος φόρος προς επιστροφή	1.541,55			-1.541,55
Κύριος φόρος για καταβολή		27.216,23	25.086,02	25.086,02
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		32.659,48	30.103,22	30.103,22
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		59.875,71	55.189,24	55.189,24

Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης – δήλωσης
Αξία φορολογητέων εκροών	394.482,58	426.041,18	394.482,58	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	383.637,82	0,00	0,00	383.637,82
Φόρος εκροών	44.605,87	67.356,48	44.605,87	0,00
Φόρος εισροών	39.830,64	0,00	0,00	-39.830,64

Μείον: Πιστωτικό προηγούμενης περιόδου	279,04	279,04	279,04	0,00
Μείον: Φόρος που πληρώθηκε με τις περιοδικές	7.540,87	7.540,87	7.540,87	0,00
Αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών	17,24	17,24	17,24	0,00
Προστιθέμενα ποσά στον φόρο εισροών	0,47	0,47	0,47	0,00
Πιστωτικό ποσό φόρου	3.027,91	0,00	0,00	-3.027,91
Χρεωστικό ποσό φόρου		59.553,34	36.802,73	36.802,73
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας		71.464,00	44.163,28	44.163,28
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		131.017,34	80.966,01	80.966,01

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. ... **5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν.**

4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου. 6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « 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 ως εξής: ...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 τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 3§8 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Άρθρο 58^Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας. [...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.[...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο 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 που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθμ. & οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011) :

Διαφορά φόρου: 25.086,02€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	30.103,22€	12.543,01€	9.888,91€	22.431,92€	22.431,92€

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011:

Διαφορά φόρου: **36.802,73€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	44.163,28€	18.401,37€	14.507,64€	32.909,01€	32.909,01€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. :..... -2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... και την τροποποίηση των υπ' αρ. & οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, κατόπιν διαφοροποίησης του επανελέγχου, ως προς την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων και των εκροών στο Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων του εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012

(τροποποίηση της πράξης σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	27.216,23 €	25.086,02€	-2.130,21 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	32.659,48 €	0,00 €	-32.659,48 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	12.543,01€	12.543,01 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	9.888,91€	9.888,91 €
Σύνολο για καταβολή	59.875,71 €	47.517,94 €	-12.357,77 €

Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011

(τροποποίηση της πράξης σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	59.553,34€	36.802,73€	-22.750,61 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	71.464,00 €	0,00 €	-71.464,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	18.401,37€	18.401,37 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	14.507,64€	14.507,64€
Σύνολο για καταβολή	131.017,34 €	69.711,74 €	-61.305,60 €

--	--	--	--

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.