



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2553

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α4**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604526

**ΦΑΞ** : 213 1604567

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
  - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
  - γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
  - δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 22/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ....., με έδρα το ....., οδός ..... & ....., κατά: α) της με αριθμ. ....../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικού έτους 2011, β) της με αριθμ. ....../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικού έτους

2012 και γ) της με αριθμ. ....../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικού έτους 2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αριθμ. ....../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικού έτους 2011, β) τη με αριθμ. ....../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικού έτους 2012 και γ) τη με αριθμ. ....../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικού έτους 2013, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 21/12/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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:

α) Με την υπ' αριθμ. ....../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου οικονομικού έτους 2011, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 190.586,20 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 228.703,44 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **419.289,64 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

β) Με την υπ' αριθμ. ....../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου οικονομικού έτους 2012, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 148.883,73 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 178.660,48 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **327.544,21 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

γ) Με την υπ' αριθμ. ....../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 74.415,82 ευρώ πλέον πιστωτικού ποσού βάση δήλωσης ύψους 6.238,05 πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 96.784,64 ευρώ μείον διαφορά φόρου που επεστράφη, ήτοι συνολικό ποσό **174.916,72 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 21/12/2017 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. ....../2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση τα βιβλία της προσφεύγουσας για τις χειριστικές περιόδους 01/01/2010-31/12/2010, 01/01/2011-31/12/2011 και 01/01/2011-31/12/2012 κρίθηκαν ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου

30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), καθώς η προσφεύγουσα δεν τήρησε τους λογαριασμούς 38.00 και 38.03 σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην μπορεί να προσδιορίσει το πραγματικό υπόλοιπο του ταμείου, και τα καθαρά κέρδη της για τις χρήσεις αυτές προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.2238/1994.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Αναιτιολόγητες, αόριστες, μη νόμιμες και αντιφατικές με έλλειψη εμπειριστατωμένων συμπερασμάτων οι προσβαλλόμενες πράξεις και έλλειψη αιτιολογημένης και νόμιμης κρίσης της φορολογική αρχής καθώς οι λογιστικές επαληθεύσεις ήταν δυνατές και απόλυτα εφικτές.
- Παντελής έλλειψη υπαιτιότητας της επιχείρησης για την αποδιδόμενη σε αυτή πλημμελή τήρηση των βιβλίων ταμείου και αναλυτικού καθολικού όψεως, καθώς δεν αποτελούσε ευθύνη δική της αλλά του λογιστή που είχε τότε την ευθύνη των λογιστικών της επιχείρησης, για τις παραλείψεις του οποίου δε γνώριζε.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της χρηστής διοίκησης.
- Παραγραφή της χρήση 2010, καθώς έχει παρέλθει πενταετία από τη γέννηση της αξίωσης του Ελληνικού Δημοσίου για οποιαδήποτε φορολογική αξίωση εναντίον της.
- Η Φορολογική Αρχή έχει το βάρος να αποδείξει την όποια φορολογική παράβαση ή παρατυπία, και εν προκειμένω δεν έχει αποδείξει ότι υφίστανται ανεπαρκή βιβλία.

**Επειδή** στην **παρ. 11 εδάφιο 1<sup>ο</sup> του άρθρου 72 του ν. 4174/2013**, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

*«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες 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.»*

**Επειδή** από τις διατάξεις του **άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι:

*«1. 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 τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/94**:

*«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημοσίας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η*

δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών – Μελών της Ε.Ε ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το ποίο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 4 περ. β του άρθρου 84 ν. 2238/94:**

«Το δικαίωμα του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας. Εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α).....

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη έτος.»

**Επειδή**, όπως αναφέρεται στην από 21/12/2017 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, στο κεφάλαιο 6.2.13 «Επιπλέον ελεγκτικές επαληθεύσεις για τη χρήση 01/01/2010-31/12/2010 και διαπιστώσεις ελέγχου» (σελ. 18), ο έλεγχος μετά την παρέλευση του έτους 2016 παρέλαβε από την προσφεύγουσα εταιρεία στοιχεία για τη διενέργεια ελέγχου των χρήσεων 2011-2013 και διαπίστωσε ότι μεταξύ των στοιχείων που προσκομίστηκαν υπήρχαν αποδεικτικά στοιχεία που ανέτρεπαν τα αρχικώς προσδιορισθέντα αποτελέσματα για τη χρήση 01/01/2010-31/12/2010. Τα στοιχεία αυτά ήταν:

α) η ...../2010 σύμβαση δανείου ποσού 400.000,00 ευρώ μεταξύ της προσφεύγουσας και της ..... για την αγορά ακινήτου και

β) Σύμβαση Δανείου με ημερομηνία 22/03/2010 μεταξύ του ..... ομόρρυθμου εταίρου της «.....», και της προσφεύγουσας επιχείρησης, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε από τον ..... το ποσό των 300.000,00 ευρώ ως άτοκο δάνειο, ποσό το οποίο, σύμφωνα με τη σύμβαση, κατεβλήθη στη δανειζόμενη σε μετρητά.

**Επειδή** τα παραπάνω στοιχεία και ειδικότερα το ιδιωτικό έγγραφο με το οποίο καταρτίστηκε η δανειακή σύμβαση μεταξύ ..... και προσφεύγουσας, δεν είχε με κανέναν τρόπο γνωστοποιηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και δεν είχαν αποδοθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου και επομένως οι ελεγκτικές αρχές ήταν αδύνατο να γνωρίζουν την ύπαρξη του εγγράφου μέχρι το χρονικό σημείο που, προφανώς εκ παραδρομής, παραδόθηκε στον έλεγχο με άλλα στοιχεία που αφορούσαν επόμενες χρήσεις. Ως εκ τούτου θεωρήθηκαν νέα στοιχεία για τη

χρήση 2010 και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σε αυτά από τη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, το πραγματικό τίμημα του ακινήτου που περιήλθε στην προσφεύγουσα εταιρεία με το υπ' αριθμ. το ...../2010 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου ..... (στο οποίο αναγράφεται ως συμφωνηθέν τίμημα το ποσό των 250.000,00 ευρώ και η αντικειμενική του αξία προσδιορίστηκε σε 256.368,87 ευρώ επί της οποίας υπολογίστηκε και αποδόθηκε με το ...../2010 διπλότυπο είσπραξης Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου ποσού 23.456,40 ευρώ) προσδιορίστηκε σε 700.000,00 ευρώ. Με βάση το νέο αυτό στοιχείο και τις λοιπές ελεγκτικές επαληθεύσεις τα βιβλία της χρήσης 2010 κρίθηκαν ανακριβή, συντάχθηκε το με αριθμ. ....../2017 συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων και εκδόθηκε προσωρινός προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος για τη χρήση 01/01/2010-31/12/2010. Ωστόσο μετά την κοινοποίηση του με αριθμ. ....../2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων και του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου η προσφεύγουσα προσήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και υπέβαλε την ...../2017 συμπληρωματική δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, με την οποία δήλωσε ως τίμημα για την αγορά του ακινήτου αυτό που προσδιόρισε ο έλεγχος, δηλαδή το ποσό των 700.000,00 ευρώ, αποδίδοντας το φόρο που αναλογεί στην προσδιορισθείσα διαφορά.

**Επειδή στο άρθρο 59 του ν. 4446/2016** «Ευεργετήματα από την υπαγωγή στη ρύθμιση» ορίζεται:

*«1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του Ν. 4174/2013, και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις.»*

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένης της υποβολής της ...../2017 συμπληρωματικής δήλωσης Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου από την προσφεύγουσα, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της χρήσης 2010 από ανακριβή σε ανεπαρκή, προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της χρήσης εξωλογιστικά, λόγω των παραβάσεων της μη τήρησης των λογαριασμών 38.00 και 38.03 σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και όχι λόγω του συμπληρωματικού στοιχείου της ανακριβούς σύνταξης συμβολαίου αγοράς ακινήτου, και εξέδωσε την υπ' αριθμ. ....../2017 προσβαλλόμενη πράξη σύμφωνα με την οικεία έκθεση έλεγχου «μετά από την 268/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., και ειδικότερα της ερμηνείας επί των διατάξεων των άρθρων 68§2 και 84§4 του ν. 2238/1994...». Ωστόσο οι τελικώς καταλογισθείσες από τον έλεγχο διαφορές στο φόρο εισοδήματος δε συσχετίζονται με τη λήψη των προαναφερθέντων συμπληρωματικών στοιχείων, τα οποία συνιστούν οι συμβάσεις δανείου που προσκόμισε η προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου στα πλαίσια του ελέγχου, αφού οι φορολογικές διαφορές που προέκυψαν από τα εν λόγω συμπληρωματικά στοιχεία αποκαταστάθηκαν πλήρως με την υποβολή της δήλωσης οικειοθελούς

αποκάλυψης του ν.4446/2016. Ως εκ τούτου δεν υφίσταται πλέον η διαφορά στη φορολογητέα ύλη που προέκυψε από το συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 και συνεπώς δε δύναται να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαετούς παραγραφής. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί ακύρωσης της υπ' αριθμ. ....../2017 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 λόγω παραγραφής γίνεται δεκτός.

**Επειδή**, για τις χρήσεις 2011 και 2012, στις διατάξεις του **άρθρου 7 του Π.Δ.186/1992** ορίζεται:

«1. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 123/1980, ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία.

.....

3. Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.»

**Επειδή**, στο **άρθρο 1 του Π.Δ.1123/1980** (περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου) το οποίο ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις, ορίζεται:

« **ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ**

**1. ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ**

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.2 ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ**

.....

**1.203 Υποχρεωτικοί - Προαιρετικοί λογαριασμοί**

1. Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση είναι υποχρεωτικοί. Κάθε οικονομική μονάδα, για κάθε πράξη που χρειάζεται λογιστική παρακολούθηση, είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιεί τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό που προβλέπεται από το σχέδιο λογαριασμών, χωρίς να έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί οποιονδήποτε άλλο, έστω και να υπάρχουν κενοί κωδικοί αριθμοί (ασυμπλήρωτοι). Οι κενοί αυτοί κωδικάριθμοι συμπληρώνονται με νέους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς, μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

2. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση είναι υποχρεωτικοί με την έννοια της υποχρεωτικότητας της παραπάνω περίπτ. 1.

.....

## ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

### 2. ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Κεφάλαιο 2.1 Σχέδιο Λογαριασμών Γενικής Λογιστικής (Ομάδες 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 και 8)

#### 2.1.3 ΟΜΑΔΑ 3η:

#### 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

##### 38.00 Ταμείο

38.01 Διάμεσος λογ/σμός ελέγχου διακινήσεως μετρητών

##### 38.02 Ληγμένα τοκομερίδια για είσπραξη

##### 38.03 Καταθέσεις όψεως σε Δρχ.

##### 38.04 Καταθέσεις προθεσμίας σε Δρχ.

##### 38.05 Καταθέσεις όψεως σε Ξ.Ν.

##### 38.06 Καταθέσεις προθεσμίας σε Ξ.Ν.

.....

38.99

.....

Κεφάλαιο 2.2. Λειτουργία και Συνδεσμολογία των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής με διευκρινήσεις στην ορολογία και περιεχόμενό τους.

.....

#### **2.2.309 Λογαριασμός 38 «Χρηματικά διαθέσιμα»**

1. Στους υπολογαριασμούς του 38 παρακολουθούνται τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας, στα οποία περιλαμβάνονται, εκτός από τα μετρητά και τις εισπρακτέες επιταγές επί λογαριασμών όψεως, τα ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια, οι καταθέσεις όψεως και οι καταθέσεις προθεσμίας, εκτός αν υπάρχει ειδικός απαγορευτικός λόγος αναλήψεώς τους, οπότε πρόκειται για δεσμευμένες καταθέσεις, οι οποίες παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 33.17 «λογαριασμοί δεσμευμένων καταθέσεων σε Δρχ.» και 33.18 «λογαριασμοί δεσμευμένων καταθέσεων σε Ξ.Ν.», σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτ. 13 της παρ. 2.2.304.»

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3296/2004 «Θέματα φορολογικών ελέγχων» ορίζεται:

«2. Κατά τους διενεργούμενους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις φορολογικούς ελέγχους επί επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., διενεργείται υποχρεωτικώς έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, ο οποίος και προηγείται των λοιπών ελεγκτικών επαληθεύσεων.....»

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1027/22.2.2005 Οδηγίες για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του Ν.3296/2004 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις»:

«.....

2. Με τις διατάξεις της παρ. 2 προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου ταμείου και αξιογράφων κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ και ορίζονται οι συνέπειες επί διαπίστωσης διαφορών.

Έτσι, με βάση τις παραπάνω νέες διατάξεις και λαμβάνοντας υπόψη και τους σκοπούς, κατά τις κείμενες διατάξεις, καθώς και τις ιδιαιτερότητες των διενεργούμενων ειδών ελέγχου, η πιο πάνω επαλήθευση θα διενεργείται εφεξής, πριν από οποιαδήποτε άλλη ελεγκτική επαλήθευση και ανεξαρτήτως της ελεγκτικής υπηρεσίας που διενεργεί τον έλεγχο (Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ), σε κάθε περίπτωση τακτικού ελέγχου, υποχρεωτικώς και ως προς το ταμείο και ως προς τα αξιόγραφα και πάντα με αναγραφή σχετικής μνείας στην εκδιδόμενη οικεία εντολή του τακτικού ελέγχου.

Περαιτέρω, για την εν λόγω επαλήθευση διευκρινίζονται πιο αναλυτικά τα εξής:

.....

- Σε ότι αφορά τον έλεγχο του ταμείου, θα γίνεται καταμέτρηση των μετρητών από τον υπεύθυνο της επιχείρησης παρουσία των ελεγκτών (δεν θεωρούνται μετρητά οι μεταχρονολογημένες επιταγές) και θα συντάσσεται σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης, το οποίο θα υπογράφεται από τον υπεύθυνο της επιχείρησης και τους ελεγκτές. Ακολούθως, θα εξάγεται το υπόλοιπο του ταμείου (λογαριασμός ΕΓΛΣ 38.00), κατ' εφαρμογή, ανάλογα με την περίπτωση, και των διατάξεων της παρ. 7 του άρθρου 24 του ΚΒΣ, επί του οποίου θα προστίθενται οι εισπράξεις και θα αφαιρούνται οι πληρωμές μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου και το τελικό ποσό θα συγκρίνεται με το αποτέλεσμα της καταμέτρησης. Για τη διευκόλυνση του ελέγχου επισυνάπτεται στην παρούσα υπόδειγμα πρωτοκόλλου καταμέτρησης ταμείου.

.....

- Σύμφωνα με τις υπόψη νέες διατάξεις, οι προκύπτουσες από τον έλεγχο ταμείου και αξιογράφων αρνητικές ή θετικές διαφορές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξάρτητα από την προέλευσή τους, προστίθενται σε κάθε περίπτωση στα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης επιχείρησης, θεωρούμενες ουσιαστικά ως λογιστικές διαφορές και παράλληλα οι διαφορές αυτές προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ και κάθε άλλου φόρου, τέλους ή εισφοράς στις λοιπές φορολογίες. Με βάση και τα παραπάνω σημειώνεται ότι οι τυχόν διαπιστούμενες κατά τα ανωτέρω διαφορές συνεχίζουν παράλληλα να λαμβάνονται υπόψη για την κρίση επί του κύρους των βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του ΚΒΣ, θέμα το οποίο και συναρτάται με τον κατ' έλεγχο προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ενώ, σε κάθε περίπτωση, επιβάλλονται βεβαίως άμεσα τα κατά περίπτωση προβλεπόμενα πρόστιμα για τις παραβάσεις του ΚΒΣ που σχετίζονται με τις διαφορές αυτές. ....»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προέκυψε στα πλαίσια του ελέγχου και αναλυτικά περιγράφεται στην από 21/12/2017 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, η προσφεύγουσα για όλες τις κρινόμενες χρήσεις, δεν τήρησε τους λογαριασμούς 38.00 και 38.03 σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και συγκεκριμένα:

α) Κατά τη χρήση 2011 δεν καταχωρήθηκε καμία εγγραφή στους λογαριασμούς όψεως (38.03) με εξαίρεση το λογαριασμό όψεως της ..... στον οποίο καταχωρήθηκαν τρεις εγγραφές.



β) Κατά τη χρήση 2012 καταχωρήθηκαν κάποιες εγγραφές στους λογαριασμούς όψεως ..... και ....., καμία σε αυτόν της .....

Ο έλεγχος αντιπαρέβαλε τα παραπάνω με κινήσεις λογαριασμών και διαπίστωσε ότι εκτός από τους παραπάνω λογαριασμούς, η προσφεύγουσα τήρησε κατά τις υπό έλεγχο χρήσεις, ακόμα έναν λογαριασμό όψεως στην ..... και ότι όλοι οι λογαριασμοί όψεως είχαν κινήσεις (εμβάσματα πελατών, καταθέσεις μετρητών και επιταγών, πληρωμές, εξοφλήσεις επιταγών, κ.α.), οι οποίες δεν καταχωρήθηκαν σε αντίστοιχους λογαριασμούς στα βιβλία της εταιρίας. Οι κινήσεις λογαριασμών ζητήθηκαν και ελήφθησαν από τον έλεγχο μέσω της Ηλεκτρονικής Υπηρεσίας Μητρώου και Κινήσεων Τραπεζών και κάποιες από αυτές βρέθηκαν να απεικονίζονται στο λογαριασμό του ταμείου 38.00.000.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν απεικόνισε το σύνολο των συναλλαγών στα τηρούμενα βιβλία κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 και 7 του Π.Δ. 186/1992.

**Επειδή στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 ορίζονται:**

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά::

α) .....,

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,

.....

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.».

**Επειδή**, το γεγονός ότι η προσφεύγουσα στις χρήσεις 2011-2012 δεν καταχώρησε στους οικείους λογαριασμούς τις κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών όψεως, ενώ καταχώρησε κάποιες από τις κινήσεις αυτές στο λογαριασμό του ταμείου 38.00.0000, είχε ως αποτέλεσμα ο λογαριασμός του ταμείου της να παρουσιάζει πλασματικό υπόλοιπο καθ' όλη τη διάρκεια των χρήσεων και ο έλεγχος να μην μπορεί να προσδιορίσει το πραγματικό υπόλοιπο του ταμείου ανά ημέρα και να γίνει συμφωνία αυτού με τα βιβλία της επιχείρησης. Επιπρόσθετα επειδή η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στα βιβλία της τις περισσότερες κινήσεις των λογαριασμών όψεως, ο έλεγχος δεν ήταν δυνατό να ελέγξει τον τρόπο εξόφλησης των στοιχείων με αξία άνω των 3.000,00 ευρώ για τις χρήσεις 2011 και 2012 σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). Σε κάθε περίπτωση, οι εγγραφές στα βιβλία, κατ' επιταγή των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, πρέπει να απεικονίζουν τα πραγματικά οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης και, μεταξύ άλλων, να εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση των ταμειακών διαθεσίμων, των οποίων η παρακολούθηση γίνεται από το λογαριασμό ταμείου, στον οποίο καταχωρούνται οι εισπράξεις και οι πληρωμές καθημερινώς κατά τις ταμειακές συναλλαγές της επιχείρησης, είτε αυτές διενεργούνται σε μετρητά είτε μέσω τραπεζής. Εξάλλου η μη απεικόνιση του συνόλου των συναλλαγών στα βιβλία της επιχείρησης επηρεάζει το κύρος των τηρηθέντων βιβλίων δεδομένου ότι δεν μπορούν να προκύψουν ασφαλή συμπεράσματα ως προς τα ακαθάριστα έσοδα και τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες και συνεπώς δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Συνεπώς οι συγκεκριμένες παραλείψεις και παρατυπίες της προσφεύγουσας, οι οποίες αφορούν οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων της, είχαν ως αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας των ως άνω συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι οποίες αναφέρονται και στη συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου. Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας για τις χρήσεις 2011 και 2012 ανεπαρκή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της και οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι πλήρως αιτιολογημένες, σαφώς ορισμένες και απολύτως εμπειριστατωμένες, παρά τα όσα περί του αντιθέτου η προσφεύγουσα ισχυρίζεται. Ο ισχυρισμός της επίσης ότι δεν είχε πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης και συνεπώς δεν βαρύνεται με οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητα αβάσιμα προβάλλεται, διότι, όπως έχει κριθεί, η διάγνωση του σκοπού της απόκρυψης φορολογητέας ύλης δεν αποτελεί προϋπόθεση για τη στοιχειοθέτηση της φορολογικής παράβασης, αλλά αφορά στη διερεύνηση της υπόθεσης ενώπιον ποινικών δικαστηρίων (ΣΤΕ 116/2013).

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δε φέρει ευθύνη για την αποδιδόμενη σε αυτή πλημμελή τήρηση των βιβλίων ταμείου και αναλυτικού καθολικού όψεως, καθώς δεν αποτελούσε ευθύνη δική της αλλά του λογιστή που είχε τότε την ευθύνη των λογιστικών της επιχείρησης, για τις παραλείψεις του οποίου δε γνώριζε. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), το πρόσωπο που ασκεί

δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος είναι αυτό το οποίο έχει τις υποχρεώσεις σχετικά με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και είναι υπεύθυνο για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των νόμων αυτών, ενώ τα θέματα διερεύνησης τυχούσας αντισυμβατικής και αδικοπρακτικής συμπεριφοράς του λογιστή ως προς την τήρηση των λογιστικών βιβλίων που η προσφεύγουσα επικαλείται δεν εμπίπτουν στις αρμοδιότητες της Υπηρεσίας μας αλλά σε αυτές των αρμόδιων δικαστικών αρχών.

**Επειδή** η φορολογική αρχή, κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, έδρασε στο πλαίσιο δέσμιας αρμοδιότητας (και όχι διακριτικής ευχέρειας), αφού παραβιάστηκαν συγκεκριμένες διατάξεις από την προσφεύγουσα για τις οποίες προβλέπονται στο νόμο συγκεκριμένες κυρώσεις. Επομένως δεν τίθεται ζήτημα παράβασης της αρχής της αναλογικότητας (πρβλ. αποφ. ΣτΕ 378/2012) και ο λόγος που προβάλλει η προσφεύγουσα περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Επιπλέον, ως προς την αρχή της χρηστής διοίκησης, αυτή επιβάλλει στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς ή και δογματικές ερμηνείες. Η διακριτική ευχέρεια δεν επιτρέπει στη διοίκηση να ταλαιπωρεί χωρίς λόγο τον πολίτη. Σύμφωνα με την αρχή της χρηστής διοίκησης, ιδίως όταν η διοίκηση δρα στο πλαίσιο της διακριτικής της ευχέρειας, οφείλει να διαφυλάσσει τα έννομα συμφέροντα του πολίτη και να τον διευκολύνει στην άσκηση των δικαιωμάτων του. Με βάση τα παραπάνω, δεν τίθεται θέμα παραβίασης της αρχής χρηστής διοίκησης, διότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου ενήργησε στα πλαίσια δέσμιας αρμοδιότητας.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας.

**Επειδή** με το **άρθρο 49 παρ. 1, 2 του ν. 4509/2017** ορίζεται:

*«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.»

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017.

**Επειδή**, ειδικότερα, η **ΠΟΛ. 1003/2018** αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επεικέστερης 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. Από τα ως άνω προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από 01/01/2018 κατά την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του ν. 4509/2017 σε κάθε υπόθεση ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

**Επειδή** στις διατάξεις του **άρθρου 58 του ν. 4174/2013** 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 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** στις διατάξεις του **άρθρου 53 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, 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. 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.»

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης από 22/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ..... και συγκεκριμένα:

α. Την **αποδοχή** αυτής ως προς την υπ' αριθμ. ....../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου οικονομικού έτους 2011 λόγω παραγραφής και την ακύρωση αυτής και

β. Την **απόρριψη** αυτής ως προς τις υπ' αριθμ. ....../2017 και ....../2017 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου οικονομικών ετών 2012 και 2013 αντίστοιχα και την επικύρωση αυτών με τροποποίηση τους μόνο ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

### A) Οικονομικό Έτος 2012

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ		68.021,09	812.439,73	812.439,73	744.418,64
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	3.559,90	152.443,63	152.443,63	148.883,73
Προκαταβολή Φόρου		10.883,38	10.883,38	10.883,38	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (148.883,73 X 120%)			178.660,48		
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 (50% X 148.883,73)				74.441,87	74.441,87
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ X 0,73% = 38,69% X 148.883,73)				57.603,12	57.603,12
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>		<b>14.443,28</b>	<b>341.987,49</b>	<b>295.371,99</b>	<b>280.928,71</b>

**Σημείωση:** για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	<b>ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%</b>	<b>ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%</b>	<b>ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69% )</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017</b>	<b>ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)</b>
<b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ</b>	178.660,48	74.441,87	57.603,12	132.044,98	<b>132.044,98</b>

#### Β) Οικονομικό Έτος 2013

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ		23.226,66	426.496,02	426.496,02	403.269,36
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	6.238,05			-6.238,05
	Χρεωστικό ποσό		74.415,82	74.415,82	74.415,82
Προκαταβολή Φόρου		3.716,26	3.716,26	3.716,26	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ [(74.415,82+6.238,05) Χ 120%]			96.784,64		
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 [50% Χ (74.415,82+6.238,05)]				40.326,94	40.326,94
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 [53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73% = 38,69% Χ (74.415,82+6.238,05)]				31.204,98	31.204,98
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>		<b>-2.521,79</b>	<b>174.916,72</b>	<b>149.664,00</b>	<b>145.947,74</b>

**Σημείωση:** για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	<b>ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%</b>	<b>ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%</b>	<b>ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69% )</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017</b>	<b>ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)</b>
<b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ</b>	96.784,64	40.326,94	31.204,98	71.531,92	<b>71.531,92</b>

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης  
ΦΑΚΟΣ 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