



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 18/5/2018



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμ. Αποφ.: 986

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. : 54630  
Κώδικας  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

**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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».**

**1. 4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ως νομίμου εκπροσώπου( εκκαθαριστή) της ήδη υπό εκκαθάριση κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», που είχε έδρα στην ..... Θεσσαλονίκης, επί της οδού ....., Τ.Κ. ...., με ΑΦΜ ....., κατά της με αριθμ. .... -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού**

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 29-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ως νομίμου εκπροσώπου (εκκαθαριστή) της ήδη υπό εκκαθάριση κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», 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 τη με αριθμό ..... -2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 14.454,76 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 13.009,29 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 27.464,05 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια ελέγχου, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η ως άνω κοινοπραξία δικαιούται να λάβει την επιστροφή φόρου εισοδήματος ύψους 4.267,42 €, η οποία προέκυψε από την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμ. .... -2014 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 24.801,99 €, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε επιστροφή φόρου ύψους 4.267,42 €. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμ. .... -2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους στα πλαίσια των διατάξεων του ν. 4446/2017, αναμορφώνοντας τα δηλωθέντα κέρδη της στο ύψος των 61.009,25 €, αντί των αρχικά δηλωθέντων ύψους 24.801,99 €, από την εκκαθάριση της οποίας, βεβαιώθηκε στη Δ.Ο.Υ. .... ποσό κυρίου φόρου ύψους 9.413,89 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.492,73 €. Από τον διενεργηθέντα μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, τα ανωτέρω φορολογητέα κέρδη αναμορφώθηκαν στο ύψος των 100.191,36 €, η διαφορά φόρου, στο ποσό των 14.454,76 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 13.009,29 €, ήτοι, συνολική βεβαίωση ύψους 27.464,05 €.

Με την ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα αμφισβητεί το ύψος του προσδιορισθέντος φόρου και των προσαυξήσεων αυτού, κατά το ποσό των 4.267,42 € και 3.840,67 €, αντίστοιχα, ζητώντας την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης κατά το ποσό των 8.108,10 €.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο, οριζόταν ότι : «Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του Κώδικα, μετά την αφαίρεση των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς καθώς και των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, φορολογείται ως εξής: .....

Προκειμένου για ομόρρυθμες εταιρείες (Ο.Ε.), ετερόρρυθμες εταιρείες (Ε.Ε.), κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και κοινοπραξίες, με την ακόλουθη κλίμακα:.....

Όταν οι παραπάνω υπόχρεοι τηρούν διπλογραφικά βιβλία το συνολικό καθαρό εισόδημά τους υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%).

3. Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54, 55 και 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο.

β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

4. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, τούτο συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

5. Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των υπόχρεων της παρ. του άρθρου 2, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 7 του άρθρου 4.»

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα, με βάση ην αριθμ. .... -2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προέκυψαν τα παρακάτω δεδομένα :

|                                         |                  |
|-----------------------------------------|------------------|
| Φορολογητέα κέρδη                       | 100.191,36       |
| Συντελεστής φορολογίας                  | 26%              |
| Φόρος που αναλογεί                      | 26.049,75        |
| Μείον φόρος που παρακρατήθηκε           | 11.715,94        |
| Χρεωστικό ποσό φόρου                    | 14.333,81        |
| Διαφορά φόρου (14.333,81-4.146,47)      | 10.187,34        |
| Ποσά φόρου προς επιστροφή βάσει δήλωσης | 4.267,42         |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας             | 13.009,29        |
| <b>Σύνολο φόρου για βεβαίωση</b>        | <b>27.464,05</b> |

Επειδή όμως από τα στοιχεία του υποσυστήματος εσόδων του TAXIS προκύπτει ότι, βεβαιώθηκαν στο όνομα της προσφεύγουσας, βάσει του με ..... -2017 ΑΤΒ τα εξής ποσά :

|                      |                                    |
|----------------------|------------------------------------|
| <b>ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ</b> | ..... -2017 τροποποιητικής δήλωσης |
| <b>Κύριος φόρος</b>  | <b>8.413,89</b>                    |
| Τέλος επιτηδεύματος  | 1.000,00                           |
| Πρόσθετος φόρος      | 1.492,73                           |
| <b>Συνολικό ποσό</b> | <b>10.906,62</b>                   |

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, μετά την αναμόρφωση των φορολογητέων κερδών στο ύψος των 100.191,36 €, η ορθή εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος έχει ως εξής :

|                                                                                            |                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| Φορολογητέα κέρδη                                                                          | 100.191,36       |
| Συντελεστής φορολογίας                                                                     | 26%              |
| Φόρος που αναλογεί                                                                         | 26.049,75        |
| Μείον φόρος που παρακρατήθηκε                                                              | 11.715,94        |
| Χρεωστικό ποσό φόρου                                                                       | 14.333,81        |
| Τέλος επιτηδεύματος                                                                        | 1.000,00         |
| Χρεωστικό ποσό                                                                             | 15.333,81        |
| Συν ποσό προς επιστροφή βάσει του με αριθμ. ΑΦΕΚ 10/2018                                   | 4.267,42         |
| <b>Συνολικό χρεωστικό ποσό ελέγχου</b>                                                     | <b>19.601,23</b> |
| <b>Μείον ποσό που βεβαιώθηκε βάσει του με αριθμ. 8385/16-11-2017 (8.413,89 + 1.000,00)</b> | <b>9.413,89</b>  |
| <b>Διαφορά φόρου για βεβαίωση</b>                                                          | <b>10.187,34</b> |
| <b>Πρόσθετος φόρος με συντελεστή 90%</b>                                                   | <b>9.168,60</b>  |
| <b>Συνολικό ποσό για βεβαίωση</b>                                                          | <b>19.355,94</b> |
| <b>Ποσό προς επιστροφή βάσει του ΑΦΕΚ 10/2018</b>                                          | <b>4.267,42</b>  |

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός και το ποσό της βεβαίωσης, διαμορφώνεται στο ύψος των 19.355,94 € αντί του ποσού 27.464,05 €, ενώ το ποσό προς επιστροφή παραμένει στο ποσό των 4.267,42 € .

**Επειδή** περαιτέρω, 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.[...]

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** με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται στο Άρθρο 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης): 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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.. [...]».

**Επειδή**, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της υπ' αριθμ. .... -2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικέστερη, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθμ. .... -2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014:

Διαφορά φόρου: 10.187,34 €

|                                     | (Α)                                      | (Β)                               | (Γ)                                                                        | (Δ)=(Β)+(Γ)                                                           | ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ<br>ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ<br>ΜΕΤΑΞΥ (Α)<br>και (Δ) |
|-------------------------------------|------------------------------------------|-----------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
|                                     | <b>ΑΡΘΡΟ 1<br/>Ν.2523/1997<br/>(90%)</b> | <b>ΑΡΘΡΟ<br/>58 ΚΦΔ<br/>(50%)</b> | <b>ΤΟΚΟΙ<br/>ΑΡΘΡΟΥ<br/>53 ΚΦΔ<br/>(53 μήνες<br/>Χ 0,73% =<br/>38,69%)</b> | <b>ΣΥΝΟΛΟ<br/>ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ<br/>ΠΑΡ. 1<br/>ΑΡΘΡΟΥ 49<br/>Ν. 4509/2017</b> |                                                  |
| <b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ<br/>ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ</b> | 9.168,60                                 | 5.093,67                          | 3.941,48                                                                   | 9.035,15                                                              | <b>9.035,15</b>                                  |

### Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

**Την αποδοχή** της με αριθμό πρωτ. .... -2018 ενδικοφανούς προσφυγής ....., ως νομίμου εκπροσώπου( εκκαθαριστή) της ήδη υπό εκκαθάριση κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ ..... και συγκεκριμένα:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:**

Υπ' αριθμ. .... -2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

|                                  | ΕΛΕΓΧΟΥ σε ευρώ (€) | ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε ευρώ (€) |
|----------------------------------|---------------------|----------------------|
| Κύριος φόρος                     | 14.454,76           | 10.187,34            |
| Πρόσθετος φόρος μη υποβολής 90%  | 13.009,29           |                      |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013  |                     | 5.093,67             |
| Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013     |                     | 3.941,48             |
| <b>Σύνολο φόρων για καταβολή</b> | <b>27.464,05</b>    | <b>19.222,49</b>     |

**Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεο.**

Ακριβές αντίγραφο  
υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.