



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2289

**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 05/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα το ΗΡΑΚΛΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ, οδός, κατά: α) της με αριθμ. /01-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικού έτους 2012, β) της με αριθμ. /01-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και γ) της με αριθμ./01-12-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αριθμ./01-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικού έτους 2012, β) τη με αριθμ./01-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και γ) τη με αριθμ./01-12-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 01/12/2017 οικείες εκθέσεις 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 05/01/2018 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./01-12-2017 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 28.618,66 ευρώ πλέον του πιστωτικού ποσού με βάση τη δήλωσή του ύψους 133,07 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 27.387,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **50.210,23 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

β) Με την υπ' αριθμ./01-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 28.618,66 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 34.342,39 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **62.961,05 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2859/2000 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

γ) Με τη με αριθμ./01-12-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **3.200,00 ευρώ** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο:

- Δεν εξέδωσε άγνωστο πλήθος φορολογικών αποδείξεων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 124.428,96 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 και 13 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και

- Δεν καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων: α) δαπάνες μισθοδοσίας συνολικής αξίας 25.132,61 ευρώ και β) αποσβέσεις παγίων αξίας 54.359,17 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 01/12/2017 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος, μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./29-12-2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., κατόπιν του με αριθμ. πρωτ./14 Πληροφοριακού Δελτίου της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης (Άρθρο 7 του ν. 3691/2008), σύμφωνα με το οποίο υφίσταται μεγάλη απόκλιση ανάμεσα στα δηλωθέντα έσοδα της προσφεύγουσας στη χρήση 2011 (68.609,91 ευρώ) σε σχέση με τις καταθέσεις της στον λογαριασμό όψεως που τηρεί στην (Αριθμός λογαριασμού GRμε πιστώσεις ύψους 314.707,94 ευρώ). Κατόπιν τούτου στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου άνοιγμα του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας για να διερευνηθούν οι συναλλαγές και με τη με αριθμ. πρωτ./25-04-2017 πρόσκληση ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να αιτιολογήσει τις καταθέσεις στο λογαριασμό όψεως της εταιρείας ύψους 314.707,94 ευρώ προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Ο έλεγχος δέχτηκε εν μέρει του ισχυρισμούς που προέβαλε η προσφεύγουσα τόσο με το αρχικό με αριθμ. πρωτ./01.06.2017 έγγραφό της, όσο και με το υπ' αριθμ. πρωτ./23.11.2017 έγγραφό της, με το οποίο απάντησε στο υπ' αριθμ./18.10.2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, και κατέληξε στο πόρισμα ότι το ποσό της απόκλισης, ήτοι ποσό **314.647,20 - 8.575 - 2.550 - 3.000 - 8.050 = 292.472,20 ευρώ** αποτελεί έσοδο της επιχείρησης λόγω πωλήσεων εμπορευμάτων και υπηρεσιών στη χρήση 2011, καθώς τα ποσά αυτά είχαν κατατεθεί στο λογαριασμό όψεως της επιχείρησης (ΟΕ). Κατά συνέπεια ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα χρήσης 2011 σε **292.472,20/1,23 = 237.782,28 ευρώ**. Κατά τη διενέργεια του ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα υπέβαλλε δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ με τον ν. 4446/2016 και δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ποσού 113.353,32 ευρώ (αρ. δηλώσης/28.09.2017). Κατόπιν της κάλυψης ενός μέρους της αποκρυβείσας ύλης μέσω των δηλώσεων αυτών, ο έλεγχος προσδιόρισε την τελική απόκρυψη εσόδων σε **237.782,28 - 113.353,32 ευρώ = 124.428,96 ευρώ**, έκρινε τα βιβλία ανακριβή, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικά βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994 και εξέδωσε τις με αριθμ./01-12-2017,/01-12-2017 και/01-12-2017 προσβαλλόμενες πράξεις.

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

- Νομική πλημμέλεια έκθεσης ελέγχου, λόγω μη αναγραφής τόπου και χρόνου διενέργειας του ελέγχου. Επιπρόσθετα δεν προκύπτει ότι τηρήθηκε η απαιτούμενη διαδικασία της χορήγησης γραπτής άδεια της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, η οποία εκδίδεται, κατά τα αναφερόμενα στις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 2472/1997, κατόπιν έγγραφης αίτησης του υπευθύνου επεξεργασίας που εν προκειμένω είναι ο διενεργών τους ελέγχους Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή εξομοιούμενος κάθε φορά από το νόμο από αυτόν.
- Παράβαση ουσιώδους τύπου περί την έκδοση της πράξεως, λόγω μη σύνταξης νόμιμης έκθεσης κατάσχεσης και μη επίδοσης αυτής.
- Παράβαση νόμου-ουσιώδους πλάνη περί τα πράγματα.
- Εσφαλμένη – ανατιολόγητη απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών και του εξωλογιστικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, λόγω μη συνδρομής των νομίμων προϋποθέσεων, καθώς οι πλημμέλειες των βιβλίων που διαπιστώθηκαν ήταν επουσιώδεις και δεν μπορεί να θεμελιωθεί από την ελεγκτική αρχή αιτιολογημένη διαπίστωση της συνδρομής των συνδρομής ουσιαστικών προϋποθέσεων που καθιστούν τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ως αναγκαία μόνη λύση. Επιπλέον δεν προσδιορίστηκαν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για την επιβολή Φ.Π.Α., παρά αρκέστηκε η Φορολογική Αρχή στην αυτούσια μεταφορά των ακαθαρίστων εσόδων, όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, ενώ τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικώς και τα καθαρά κέρδη λογιστικώς.
- Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου που καθιστά την πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, καθώς η φορολογική αρχή, που φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών, δεδομένου ότι οι αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου καταθέσεις δεν συνιστούσαν φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας.
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της απαγορεύσεως της διπλής φορολογίας, δηλαδή της φορολογήσεως της ίδιας φορολογητέας ύλης για την ίδια αιτία (ειδικότερη έκφραση της αρχής non bis in idem).
- Εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων του Ν. 4172/2013 και του Ν. 4337/2015. Εσφαλμένη επιμέτρηση των προστίμων και εσφαλμένος προσδιορισμός του προς βεβαίωση ποσού.
- Όλως επικουρικώς και εφόσον δεν γίνει δεκτή η προσφυγή της για άλλον λόγο, θα πρέπει να εφαρμοστούν οι επιεικέστερες διατάξεις που τυχόν θα ισχύουν μέχρι την εξέτασή της, κατ' εφαρμογή της αρχής της ισότητας.

Επειδή σύμφωνα με τα άρθρα 23, 24 και 28 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

.....

Άρθρο 24 Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

.....

Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν λόγω νομικής πλημμέλειας της έκθεσης ελέγχου, καθώς σε αυτήν δεν αναγράφεται ο τόπος και χρόνος διενέργειας του ελέγχου, είναι παντελώς αβάσιμος. Αφενός, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες ισχύουσες διατάξεις, δεν προβλέπεται να αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ο τόπος και ο χρόνος του ελέγχου, και αφετέρου, προκύπτει από την έκθεση ελέγχου ότι, εν προκειμένω, ο έλεγχος διενεργήθηκε από τα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, όπου προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία, κατόπιν της με αριθμ. πρωτ./4-4-2017 πρόκλησης, τα τηρούμενα κατά την ελεγχόμενη χρήση βιβλία και στοιχεία, με χρόνο έναρξης του ελέγχου την 01/04/2017, όπως αναφέρεται στο υποκεφάλαιο 5.1 της από 01/12/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 προκύπτει ότι ο έλεγχος ακολούθησε τη νόμιμη διαδικασία και ορθώς δε συνέταξε έκθεση κατάσχεσης για όσα προσκομίστηκαν οικιοθελώς από την προσφεύγουσα κατόπιν της με αριθμ. πρωτ./4-4-2017 πρόκλησης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου. Εξάλλου στην περίπτωση κατά την οποία πρόκειται για βιβλία και στοιχεία που προσκομίζονται από τον επιτηδευματία για έλεγχο στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μετά από έγγραφη πρόσκληση, δεν απαιτείται για τη νομιμότητα της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου η σύνταξη και κοινοποίηση έκθεσης κατάσχεσης, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή δε

λαμβάνει χώρα κατάσχεση των ως άνω βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 181/2005). Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες γιατί δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία της και δεν έγινε επίδοση της έκθεσης αυτής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 32 του ν. 3986/2011 η παράγραφος 2 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) αντικαθίσταται ως εξής:

«Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1Β του Ν. 2362/1995, οι δικαστικές αρχές, οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί και λοιποί φορείς του Δημοσίου, οι οργανισμοί κοινής ωφέλειας, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες, τα επιμελητήρια, οι συμβολαιογράφοι, οι υποθηκοφύλακες, οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων, οι οικονομικοί ή κοινωνικοί ή επαγγελματικοί φορείς ή οργανώσεις, τα πιστωτικά ιδρύματα, οι εταιρείες παροχής πιστώσεων, οι εταιρείες μεσολάβησης στη μεταφορά κεφαλαίων, τα ιδρύματα πληρωμών, τα χρηματοδοτικά ιδρύματα και τα ελληνικά ταχυδρομεία, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών, οι ενώσεις προσώπων, καθώς και κάθε άλλος επαγγελματικός φορέας ή οργάνωση, υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος που τους ζητείται, όπως αμοιβές, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιδοτήσεις, απαιτήσεις από δικαστικές διεκδικήσεις, στοιχεία για την παροχή αδειών άσκησης επαγγέλματος, στοιχεία λογαριασμών ενεργών ή μη, που άνοιξαν ή χρησιμοποιούνται ή έκλεισαν, στοιχεία για μεταφορές πίστωσης, εμβάσματα, άμεσες χρεώσεις, τραπεζικές επιταγές, εισπράξεις μέσω πιστωτικών καρτών, καθώς και δάνεια προς νοικοκυριά και επιχειρήσεις, κατ' εξαίρεση των διατάξεων για το επαγγελματικό και τραπεζικό απόρρητο, καθώς και στοιχεία και πληροφορίες για ακίνητη και κινητή περιουσία, ιδίως ακίνητα, αυτοκίνητα, αεροσκάφη, πλοία ή σκάφη αναψυχής και λοιπά περιουσιακά στοιχεία, καθώς και κάθε άλλου στοιχείου αναγκαίου στις διαδικασίες βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου, καθώς και στις διαδικασίες του ελέγχου και των διασταυρώσεων. Η επεξεργασία προσωπικών δεδομένων για τους σκοπούς της διάταξης αυτής δεν προϋποθέτει ενημέρωση και συγκατάθεση του φυσικού προσώπου του οποίου τα δεδομένα διαβιβάζονται, ούτε άδεια της Αρχής Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, οι μορφότυποι ανταλλαγής τους, ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής τους και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.».

Επειδή στην 3 του άρθρου 15 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους

όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται την παρά τον νόμο άρση του τραπεζικού απορρήτου της και την παρά τον νόμο άντληση των ένδικων τραπεζικών στοιχείων σε βάρος της, αφού δεν προκύπτει ότι τηρήθηκε η απαιτούμενη διαδικασία της χορήγησης γραπτής άδειας της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα. Ωστόσο σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις η Φορολογική αρχή νομίμως και εντός του νομοθετικού πλαισίου που ορίζουν οι προαναφερθείσες διατάξεις, επεξεργάσθηκε τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 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.

.....

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α),

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

.....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.....

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα εταιρεία στη χρήση 2011 είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματά της. Πιο συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από το κεφάλαιο 7.4 «ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ» της από 01/12/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή εκ των λόγων:

- Απέκρυψε/εμφάνισε ανακριβώς έσοδα ύψους 124.428,86 ευρώ ήτοι **52,33%** του συνόλου των εσόδων της.
- Δεν καταχώρησε στα βιβλία έξοδα (αποσβέσεις, δαπάνες μισθοδοσίας) ύψους 79.491,78 ευρώ.
- Δεν εμφάνισε την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης.

Οι παραπάνω παρατυπίες είναι σοβαρές και ουσιώδεις και τέτοιας έκτασης που διαστρέβλωσαν την πραγματική εικόνα της επιχείρησης και επηρέασαν σημαντικά τα οικονομικά δεδομένα της προσφεύγουσας εταιρείας (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη). Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της για τη χρήση 2011 ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της και ο ισχυρισμός ότι η κήρυξη των βιβλίων της ως ανακριβών είναι αυθαίρετη και ανατιολόγητη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000) 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 ΔΟΥ 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, εν προκειμένω, συντάχθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου η από 01/12/2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., η οποία, ακολουθώντας τις ίδιες αρχές με τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος και παραθέτοντας αναλυτικούς πίνακες με τις διαπιστωθείσες διαφορές μεταξύ των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και των υποβληθείσων περιοδικών δηλώσεων, με την απαιτούμενη ειδική, επαρκή και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, προέβη στον αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας εταιρείας και εν συνεχεία στον καταλογισμό του οφειλόμενου Φ.Π.Α. Συνεπώς αβάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν προσδιορίστηκαν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για την επιβολή Φ.Π.Α., παρά αρκέστηκε η Φορολογική Αρχή στην αυτούσια μεταφορά των ακαθάριστων εσόδων, όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή επιπρόσθετα η προσφεύγουσα προβάλλει ως ισχυρισμό ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν λόγω ανεπαρκούς και πλημμελούς αιτιολογίας, καθώς η Διοίκηση βρίσκεται σε ουσιώδη πλάνη περί τα πράγματα σχετικά με τη συνδρομή των προϋποθέσεων επιβολής των υπό εξέταση φόρων και προστίμων, δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών και δεν τεκμηριώνεται η κρίση περί προσαύξησης της περιουσίας της. Ωστόσο στο σύνολο των από 01/12/2017 σχετικών εκθέσεων της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου καταγράφονται με πληρότητα όλες οι πραγματοποιηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις, στοιχειοθετούνται και αποδεικνύονται πλήρως οι διαπιστώσεις, παρατίθεται το νομικό πλαίσιο διενέργειας ελέγχου κάθε φορολογίας και γίνεται υπαγωγή των διαπιστώσεων αυτών στις διατάξεις. Ειδικότερα, στο κεφάλαιο «Λοιπές διαπιστώσεις – παρατηρήσεις ελέγχου – άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών» (σελίδα 12) της σχετικής έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος παρουσιάζονται οι σχετικοί πίνακες με πλήρη ανάλυση, στους οποίους εμφανίζεται το τραπεζικό κατάστημα, η περιγραφή συναλλαγής, η ημερομηνία, η αιτιολογία και το ποσό της συναλλαγής, πιστώσεις που λογίστηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις. Επίσης αναλύονται οι λόγοι για τους οποίους δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι δηλαδή μόνο ποσό 108.991,20 ευρώ αποτελεί έσοδο της εταιρείας, οι οποίοι είναι οι ίδιοι ισχυρισμοί που προβάλλονται και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή. Μάλιστα η προσφεύγουσα, επωφελούμενη των ευνοϊκών διατάξεων του ν. 4446/2016, δήλωσε η ίδια μέρος της φορολογικής ύλης που διαπίστωσε ο έλεγχος ότι είχε αποκρύψει. Συνεπώς οι παρατιθέμενες αιτιάσεις της προσφεύγουσας περί αοριστίας των σχετικών εκθέσεων ελέγχου είναι αβάσιμες και στο σύνολό τους απορριπτέες.

Επειδή, σχετικά με την επιβολή κυρώσεων και πρόσθετων φόρων, οι σχετικές διατάξεις του ν. 2523/1997, ερμηνευόμενες, σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, εν όψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση και τις συζητήσεις στη Βουλή (βλ. Ολομέλεια ΣτΕ 1666/2011, 2204-2224/2010), δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι με την πρόβλεψη επιβολής

κλιμακούμενου, ανάλογα με την κατά την εκτίμηση του νομοθέτη βαρύτητα καθεμιάς παράβασης, σταθερού ποσοστού προσθέτου φόρου, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (πρβλ. ΣΤΕ 2402/2010 επταμ. και απόφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης. Επιπροσθέτως οι παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας (και του Κ.Β.Σ.) είναι τυπικές, υπό την έννοια ότι για την κατάγνωσή τους αρκεί μόνη η παράβαση των διατάξεων αυτών, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή του στοιχείου της υπαιτιότητας, αμέλειας ή δόλου στο πρόσωπο του παραβάτη και οι κυρώσεις για την παράβαση των τυπικών παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας είναι, εν όψει του αντικειμενικού τρόπου υπολογισμού αυτών, επίσης τυπικές.

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 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. 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 στην παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 ορίζεται

«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 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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης από 05/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας , ΑΦΜ και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων με τροποποίηση των πράξεων που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος και το Φ.Π.Α. 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:

Α) Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ του ν. 4337/2015:

Μη έκδοση άγνωστου πλήθους φορολογικών αποδείξεων
εσόδων συνολικής αξίας 124.428,96 ευρώ

$$600,00 * 15 * 1/3 = 3.000,00 \text{ €}$$

Μη καταχώρηση στο τηρούμενο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων
δαπανών μισθοδοσίας συνολικής αξίας 54.359,17 ευρώ και
αποσβέσεων παγίων αξίας 54.359,17 ευρώ

$$600,00 * 1/3 = \underline{200,00 \text{ €}}$$

ΣΥΝΟΛΟ

3.200,00 €

Β) Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ		-10.314,81	114.114,15	114.114,15	124.428,96
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	133,07	-	-	133,07
	Χρεωστικό ποσό		22.689,76	22.689,76	22.689,76
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (22.689,76+133,07) Χ 120%			27.387,40	-	-
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%Χ(22.689,76+133,07)}			-	11.411,42	11.411,42
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69%Χ(22.689,76+133,07)			-	8.830,15	8.830,15
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		-133,07	50.077,16	42.931,33	43.064,40

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)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ
--	-----	-----	-----	-------------	--------------

	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.1 ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	27.387,40	11.411,42	8.830,15	20.241,57	20.241,57

Γ) Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	132.525,32	256.954,28	256.954,28	124.428,96
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	104.536,07	104.536,07	104.536,07	-
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	29.862,15	58.480,81	58.480,81	28.618,66
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	29.862,15	29.862,15	29.862,15	-
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-	-	-	-
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0,00	28.618,66	28.618,66	28.618,66
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (28.618,66 X 120%)		34.342,39	-	-
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58Α Ν.4174/2013 (50% X 28.618,66)		-	14.309,33	14.309,33
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ X 0,73%=38,69% X 28.618,66)		-	11.072,56	11.072,56
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	62.961,05	54.000,55	54.000,55

Σημείωση: για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί των ως άνω διαφορών Φ.Π.Α. επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	34.342,39	14.309,33	11.072,56	25.381,89	25.381,89

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