



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213 1604 534  
**ΦΑΞ** : 213 1604 567

Καλλιθέα, 26/04/2018

Αριθμός απόφασης: 2171

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
  - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
  - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
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 Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» (**ΑΦΜ** .....), με έδρα τη Γλυφάδα Αττικής, επί της οδού ....., κατά της υπ' αριθμ. ....../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. ....../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας 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 την υπ' αριθμ. ..../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ οικονομικού έτους 2012 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2011) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 1.593,93 €, πλέον 2.040,39 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 3.740,71 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης ανακριβή για το οικονομικό έτος 2012 (διαχ/κή χρήση 01/01-31/12/2011) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4,7 και 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30§2γ' του ν. 2238/94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32§2 του ν. 2238/94.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τα εξής:

- Η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί λόγω πλημμελούς αιτιολογίας, καθώς ο έλεγχος χωρίς ουδεμία απόδειξη αποδίδει την τέλεση παραβάσεων τις οποίες η προσφεύγουσα επικαλείται ότι δεν διέπραξε.
- Ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ενώ είχε πλήρη εικόνα για τη λογιστική ζημία ποσού 19.413,17 € της εν λόγω χρήσης.

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 ορίζονταν τα εξής:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων: [...]

γ) της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. **Αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης.** Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής. [...]

**Επειδή** με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1134/2004, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1152/2007, προβλεπόταν ότι: «Η απογραφή των εμπορεύσιμων αγαθών των επιτηδευματιών της δεύτερης κατηγορίας μπορεί να καταχωρείται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά, σε χωριστές σελίδες της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή των θεωρημένων και μη χρησιμοποιημένων μηχανογραφικών εντύπων του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε ιδιαίτερες σελίδες του χειρόγραφα τηρούμενου βιβλίου».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.):

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

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή εξόδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έσοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

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,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων -εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις».

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 προβλέπονταν τα εξής:

«1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: [...] γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί **απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών**, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) **κατά τέσσερα τοις εκατό (4%)**, εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) **κατά οκτώ τοις εκατό (8%)**, εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

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

**Επειδή**, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 01.12.2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ προκύπτουν τα κάτωθι:

Κατόπιν της υπ' αριθμ. ....../04.12.2014 εντολής μερικού ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία με δραστηριότητα «**Λιανικό εμπόριο ρολογιών και κοσμημάτων**» για τη χρήση 01/01 – 31/12/2011, η οποία τηρούσε βιβλία Β' κατηγορίας, όπου διαπιστώθηκαν τα εξής: «[...] κατά τη χρήση 2009 η ελεγχόμενη διενήργησε και συνέταξε για πρώτη φορά προαιρετική απογραφή. Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η αξία αυτών καταχωρήθηκαν στις δέκα (10) τελευταίες σελίδες της μηνιαίας καταστάσεις βιβλίου εσόδων – εξόδων με Π.Θ. ....../18.09.2008 του κεντρικού από σελ. 40 έως σελ. 50. Εν συνεχεία η απογραφή μεταφέρθηκε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε3 και Ε5) του οικονομικού έτους 2010 (χρήση 01/01 – 31/12/2009). Κατά τις επόμενες τρεις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 διαπιστώθηκε ότι, ενώ φέρεται να είχε καταχωρήσει στις αντίστοιχες υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (Ε3) απογραφή έναρξης και λήξης, **δεν είχε συντάξει ούτε καταχωρήσει απογραφή στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων ως όφειλε.** [...]».

**Επειδή**, για την ως άνω παράβαση εκδόθηκε από τον παρόντα έλεγχο η υπ' αριθμ. ....../2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2011 με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το πρόστιμο του άρθρου 5§6 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7§3ζ' του ν. 4337/2015, ποσού 200,00 € (600,00 x 1/3), για το οποίο η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε ενδικοφανή προσφυγή, συνεπώς αποδέχεται την εν λόγω παράβαση.

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και της οικείας έκθεσης ελέγχου, η μη σύνταξη απογραφής από την προσφεύγουσα εταιρεία ως όφειλε συνιστά σοβαρή πλημμέλεια η οποία καθιστά αντικειμενικά αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών της υποχρεώσεων, καθώς δεν δύναται να προσδιορισθεί το κόστος πωληθέντων και κατ' επέκταση το μικτό της κέρδος, συνεπώς ορθώς ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της.

**Επειδή**, στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 7), προκύπτει ότι κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας, στο ποσό των 29.195,09 € (έσοδα βάσει δήλωσης ποσού 28.810,23 € + λογιστική διαφορά που δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα ποσού 384,86 €) προστίθεται προσαύξηση 4%, ήτοι ποσού 1.167,80 €. Ωστόσο, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, η εν λόγω προσαύξηση διενεργείται όταν συντρέχουν οι περιπτώσεις της απόκρυψης φορολογητέας ύλης, της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή της έκδοσης πλαστών εικονικών στοιχείων, όπου, εν προκειμένω, δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε σε κάποια από τις ανωτέρω παραβάσεις. Συνεπώς, η προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων κατά 4% δεν αιτιολογείται επαρκώς και η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να τροποποιηθεί κατά το μέρος αυτό.

#### **Εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων για τον πρόσθετο φόρο (ν. 4509/2017)**

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

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

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

έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

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: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: [...] γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

**Επειδή**, ενόψει των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας οφείλει να εφαρμόσει από 01.01.2018 επί των εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών που εξετάζονται τις νέες διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 περί επιεικέστερης κύρωσης επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και δεδομένου ότι τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας προσδιορίζονται εκ νέου στο ποσό των 8.174,63 €, ο οφειλόμενος φόρος προσδιορίζεται στο ποσό των 1.634,93 € ( $8.174,63 \times 20\%$ ) και άρα, η διαφορά φόρου είναι 1.634,93 € (καθώς βάσει δήλωσης δεν είχε προκύψει φόρος λόγω ζημιάς). Συνεπώς, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

|                             | (Α)                           | (Β)                   | (Γ)                                                              | (Δ)=(Β)+(Γ)                                                | ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ<br>ΕΡΗ<br>ΚΥΡΩΣΗ<br>ΜΕΤΑΞΥ<br>(Α) και (Δ) |
|-----------------------------|-------------------------------|-----------------------|------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
|                             | ΑΡΘΡΟ 1<br>Ν.2523/1997 (120%) | ΑΡΘΡΟ 58<br>ΚΦΔ (50%) | ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ<br>53 ΚΦΔ (52<br>μήνες $\times 0,73\% =$<br>37,96%) | ΣΥΝΟΛΟ<br>ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ<br>ΠΑΡ. 1<br>ΑΡΘΡΟΥ 49<br>Ν. 4509/2017 |                                                     |
| ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ<br>ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ | 1.961,91 €                    | 817,46 €              | 620,62 €                                                         | 1.438,08 €                                                 | 1.438,08 €                                          |

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12.01.2018 και με αριθμ. πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» (**ΑΦΜ** ..... ) και τροποποίηση της υπ' αριθμ. ..../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 (χρήσης 01/01 – 31/12/2011) αφαιρώντας από τα προσδιορισθέντα έσοδα την προσαύξηση του 4% ποσού των 1.167,80 € ( $29.195,09 \times 4\%$ ) βάσει των ανωτέρω.

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

Υπ' αριθμ. ....../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος  
οικ. έτους 2012 (χρήσης 01/01 – 31/12/2011):

| Προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων                       |               |           |
|--------------------------------------------------------|---------------|-----------|
| Ποσά σε €                                              | Βάσει ελέγχου | Βάσει ΔΕΔ |
| Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης                         | 28.810,23     | 28.810,23 |
| Πλέον διαφορά βιβλίων                                  | 384,86        | 384,86    |
| Μερικό σύνολο                                          | 29.195,09     | 29.195,09 |
| Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων (4%)<br>λόγω ανακρίβειας | 1.167,80      | 0,00      |
| Σύνολο προσδιορισθέντων ακαθαρίστων<br>εσόδων          | 30.362,89     | 29.195,09 |

| Προσδιορισμός καθαρών κερδών                |                 |                 |
|---------------------------------------------|-----------------|-----------------|
| Ποσά σε €                                   | Βάσει ελέγχου   | Βάσει ΔΕΔ       |
| Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου           | 30.362,89       | 29.195,09       |
| Σ.Κ.Κ. βάσει πινάκων                        | 20%             | 20%             |
| Προσαύξηση %                                | 40%             | 40%             |
| Προσαυξημένος Συντελεστής Καθαρών<br>Κερδών | 28%             | 28%             |
| <b>Καθαρά Κέρδη</b>                         | <b>8.501,61</b> | <b>8.174,63</b> |

| Ποσά σε €                         |                | Βάσει<br>Δήλωσης | Βάσει<br>ελέγχου | Διαφορά   | Βάσει<br>ΔΕΔ | Διαφορά   |
|-----------------------------------|----------------|------------------|------------------|-----------|--------------|-----------|
| Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά         |                | -19.413,17       | 8.501,61         | 27.914,78 | 8.174,63     | 27.587,80 |
| Φόρος (20%)                       | Πιστωτικό ποσό | 106,39           |                  | 106,39    |              | 106,39    |
|                                   | Χρεωστικό ποσό |                  | 1.700,32         | 1.700,32  | 1.634,93     | 1.634,93  |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας  |                |                  | 2.040,39         | 2.040,39  |              |           |
| Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ              |                |                  |                  |           | 817,46       | 817,46    |
| Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*                |                |                  |                  |           | 620,62       | 620,62    |
| Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης |                | 106,39           | 106,39           |           |              |           |
| Σύνολο φόρων,<br>τελών & εισφορών | για καταβολή   |                  | 3.740,71         | 3.740,71  | 3.073,01     | 3.073,01  |
|                                   | για επιστροφή  |                  |                  |           |              |           |

\* Οι τόκοι έχουν υπολογισθεί από την 01.01.2014 μέχρι την ημ/νία έκδοσης της παρούσας απόφασης

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**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.