



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/05/2017

Αριθμός απόφασης: 2781

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα
Τηλ. : 213 1604 574
FAX : 213 1604 567

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ.Β'/27.04.2017).

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 09/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ, που εδρεύει στη στο κατά της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία “.....”, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 3.732,65 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 4.479,18 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα από τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου βάσει των διατάξεων του Ν. 2238/1994, του Ν. 4174/2013, της ΠΟΛ 1072/2011, της ΠΟΛ 1037/2005 και της ΠΟΛ 1159/2011, σύμφωνα με την/2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κορίνθου.

Μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε διαφορά φορολογητέας ύλης που οφειλόταν στην ύπαρξη λογιστικών διαφορών ύψους 14.930,61 €, στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 και προς τούτο ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης καταλογίζοντας τη διαφορά φόρου που προέκυψε.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο :

- Σύμφωνα με την ευνοϊκότερη διάταξη του άρθρου 58 του Ν. 4446/2016 και το τεκμήριο της αναδρομικής εφαρμογής του ως άνω ηπιότερου νόμου και εκκρεμών υποθέσεων πρέπει να επιβληθεί στη προσφεύγουσα ποσό πρόσθετου φόρου μέχρι 25 % επί του αρχικού κύριου φόρου.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την υπ' αριθμ. 2402/2016 απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4446/2016: «5. Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή (σ.σ. 12.12.2016) έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος (σημείωση: η προθεσμία αυτή παρατάθηκε έως 7.2.2017 με το άρθρο 58 του ν. 4449/2017)

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας.

Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή δεν έχουν κοινοποιηθεί, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, αφού τροποποιηθούν, με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο τυχόν υποβληθείσας δήλωσης κατά τον παρόντα νόμο.

Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του κυρίου φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 4446/2016: «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.5.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή.

Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή εν προκειμένω στις 25/10/2016 οι διαπιστώσεις του ελέγχου κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα επιχείρηση για να λάβει γνώση και για κάθε νόμιμη συνέπεια, με το με αρ. πρωτ./19-10-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μετά του με αριθμό/19-10-2016 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος

Στο παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων η προσφεύγουσα δεν διατύπωσε απόψεις στην ταχθείσα προθεσμία των είκοσι (20) ημερών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 : «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 εμπειριστάτωμένα 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 μετά την παρέλευση της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 ν. 4174/2013, συντάχθηκε, εντός χρονικού διαστήματος ενός (1) μηνός και θεωρήθηκε στις 02/12/2016 από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου η οικεία έκθεση ελέγχου. Η προσβαλλόμενη πράξη με τα καταλογισθέν κύριο ποσό φόρου πλέον πρόσθετου φόρου στο 120% του κύριου φόρου επιδόθηκε μετά της έκθεσης ελέγχου στην προσφεύγουσα νομίμως στον νόμιμο εκπρόσωπό της στις 09/12/2016. Με την κοινοποίηση της οικείας πράξης στις 09/12/2016 έγινε και βεβαίωση του κύριου φόρου μετά του πρόσθετου φόρου που ανέρχεται στο 120%.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2523/1997, ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 1. Πρόσθετοι φόροι

1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α).... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ)....

Άρθρο 2. Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς

1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.

4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

*****Η παράγραφος 4 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του νόμου 3943/2011 και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (30.3.2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του ίδιου νόμου επίσης.»

Επειδή ο Ν. 4446/2016 που επικαλείται η προσφεύγουσα, προκειμένου να της επιβληθεί ποσό πρόσθετου φόρου μέχρι 25 % επί του αρχικού κύριου φόρου, κατατέθηκε αρχικώς ως νομοσχέδιο προς συζήτηση στην Βουλή την 12^η του μηνός Δεκεμβρίου του έτους 2016 και κατόπιν ψηφίστηκε ως νόμος στις 22.12.2016 και έλαβε αρ. 4446/22-12-2016 και αρ. φύλλου ΦΕΚ 240/22-12-2016, ήτοι κατατέθηκε ως νομοσχέδιο και ψηφίστηκε σε χρόνο

μεταγενέστερο και της ημερομηνίας έκδοσης της οριστικής πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου (02/12/2016) και της νόμιμης επίδοσης της οριστικής πράξης μετά της έκθεσης ελέγχου στην προσφεύγουσα (09/12/2016) .

Εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του Ν. 4446/2016: «1. Οι διατάξεις των προηγούμενων άρθρων του κεφαλαίου αυτού δεν έχουν εφαρμογή: α) Στις περιπτώσεις στις οποίες, μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος στη Βουλή έχουν κοινοποιηθεί πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρων ή επιβολής προστίμων ή αντίστοιχες πράξεις επιβολής φόρων ή προστίμων με βάση τις, προϊσχύσασες του ν. 4174/2013, διατάξεις, ως προς φορολογητέα ύλη που έχει περιληφθεί σε αυτές.»

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 2402/2016 απόφαση του ΣΤΕ, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα προκειμένου να τύχει αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου 4446/22-12-2016 ως προς την επιβολή του ποσοστού πρόσθετου φόρου :

«Με τις αποφάσεις ΣΤΕ 2460/1981 και ΣΤΕ 1525/1955 του Συμβουλίου της Επικρατείας, τις οποίες επικαλείται η αναιρεσείουσα στην δίκη, κρίθηκε ότι κύριος σκοπός των διατάξεων των φορολογικών νόμων, με τις οποίες επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ή προσαύξηση σε βάρος του παραλείποντος την υποβολή της φορολογικής δηλώσεως ή του υποβάλλοντος εκπρόθεσμα ή ανακριβή δήλωση είναι ο, επ' απειλή οικονομικής κυρώσεως, εξαναγκασμός σε ταχεία και ακριβή συμμόρφωση προς τη σχετική υποχρέωσή του.

Όταν, όμως, ο νομοθέτης, μεταβάλλοντας αντιλήψεις, κρίνει ότι ο σκοπός αυτός δύναται να επιτευχθεί με ηπιότερα μέσα, τότε ελέγχεται όχι μόνον ως άσκοπη και αδικαιολόγητη, αλλά και ως αντίθετη κατ' αρχήν προς τη νεότερη νομοθετική βούληση η επιβολή των παλαιότερων αυστηρότερων κυρώσεων, οι οποίες υπερβάλλουν το μέτρο, το οποίο ήδη κρίνεται από τον νομοθέτη ως αναγκαίο.

Στις περιπτώσεις αυτές ειδικώς, κατ' εξαίρεση του γενικού κανόνα περί μη αναδρομικότητας του νόμου υπάρχει τεκμήριο αναδρομικής εφαρμογής του νέου ηπιότερου νόμου και επί εκκρεμών υποθέσεων τεκμήριο το οποίο μόνο με σαφή αντίθετη διάταξη δύναται να ανατραπεί (βλ και ΣΤΕ 2672/1984).

Ήδη δε, με την απόφαση Στε 2031/2013 του Δικαστηρίου, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης, ως προς την επιβολή κυρώσεων, διατάξεως έχει συνταγματική βάση, ως απορρέουσα από την αρχή της αναλογικότητας. Εξάλλου, με την απόφαση ΣΤΕ 459/2013 Ολομ., κρίθηκε ότι η πιο πάνω αρχή δεν έχει εν πάση περιπτώσει έδαφος εφαρμογής όταν η μεταγενέστερη ηπιότερη νομοθετική ρύθμιση υπαγορεύθηκε όχι από μεταβολή «επί το επιεικέστερον» των σχετικών αξιολογήσεων του νομοθέτη, αλλά από άλλους λόγους.»

Επειδή εν προκειμένω ο Ν. 4446/2016 που επικαλείται η προσφεύγουσα έχει ως θέμα τα κάτωθι: “Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις”. Το πέμπτο μέρους του εν λόγω νόμου αφορά θέματα αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών και συγκεκριμένα το κεφάλαιο Α΄ περιλαμβάνει

διατάξεις που αφορούν την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών.(άρθρα 57 έως 61). Επομένως η ηπιότερη νομοθετική ρύθμιση του άρθρου 58 του εν λόγω Ν. 4446/2016 με το οποίο το ποσοστό του πρόσθετου φόρου ορίστηκε σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του κυρίου φόρου υπαγορεύθηκε όχι από μεταβολή «επί το επιεικέστερον» των σχετικών αξιολογήσεων του νομοθέτη, αλλά από άλλους ειδικούς και για συγκεκριμένο σκοπό λόγους, ήτοι την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών από μέρους των φορολογουμένων. Ως εκ τούτου η περίπτωση της προσφεύγουσας δεν εμπίπτει στις περιπτώσεις αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου 4446/22-12-2016 ως προς την επιβολή του ποσοστού πρόσθετου φόρου και ορθώς της επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, το οποίο περιορίστηκε στο εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 02/12/2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί *στο σύνολό της*.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/09-01-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία “.....”, ΑΦΜ στο σύνολο της και την επικύρωση:

Της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	3.732,65 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.479,18 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.211,83 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 .