



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 3.2.2025

Αριθμός απόφασης: 189

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την 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 **10.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '....., με Α.Φ.Μ., με έδρα στο Αττικής, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ της με αρ. /12.6.2024 αίτησης περί αναδρομικής εφαρμογής του Ν. 4509/2017 ως ευμενέστερου νόμου ως προς τους πρόσθετους φόρους των αρ. /& /14.9.2016 καταλογιστικών πράξεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 & 2012 αντίστοιχα.

5. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

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

Επί της από **10.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία '....., με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα,

και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το ιστορικό της υπόθεσης, κατόπιν της αρ./08.02.2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ διενεργήθηκε πλήρης τακτικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012 και συντάχθηκε η από 14.09.2016 Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος βάσει της οποίας εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας οι κάτωθι πράξεις:

α) Η με αρ./14-09-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, με την οποία προσδιορίστηκαν τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας σε 2.426.033,99 ευρώ, έναντι δηλωθείσας ζημίας -860.505,75 ευρώ και καταλογίστηκε σε βάρος της κύριος φόρος ύψους 582.248,16 ευρώ και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% (ανώτατο προβλεπόμενο όριο), λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ύψους 698.697,79 ευρώ.

β) Η με αρ./14-09-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012, με την οποία προσδιορίστηκαν τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας σε 2.924.561,11 ευρώ, έναντι δηλωθέντων ποσού 2.021.492,09 ευρώ και καταλογίστηκε σε βάρος της διαφορά κύριου φόρου ύψους 180.613,80 ευρώ και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 106% (2% επί 53 μήνες), λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ύψους 191.450,63 ευρώ.

Κατά των ανωτέρω καταλογιστικών πράξεων (καθώς και κατά της με αρ./14-09-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, η οποία εκδόθηκε στο πλαίσιο του αυτού ελέγχου), ασκήθηκε ενώπιον της Υπηρεσίας μας η με αριθ. πρωτ./20-10-2016 ενδικοφανής προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/17-02-2017 απορριπτική απόφαση.

Κατά της ανωτέρω απορριπτικής απόφασης η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου την από 03.04.2017 και με αριθμό καταθέσεως ΠΡ...../04.04.2017 προσφυγή, μετά του δικογράφου των από 26.03.2018 και με αριθμό καταθέσεως/27.03.2018 προσθέτων λόγων. Η ανωτέρω προσφυγή συζητήθηκε ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου (Τμήμα), κατά τη δικάσιμο της 02.10.2018, εκδοθείσης σε πρώτο και τελευταίο βαθμό της υπ' αρ./2019 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου (Τμήμα Τριμελές), η οποία όσον αφορά τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, απέρριψε την προσφυγή αυτή και τους πρόσθετους λόγους.

Κατά της τελευταίας αυτής απόφασης ασκήθηκε ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας η με αρ. καταθέσεως Ε......./2019 αίτηση περί αναιρέσεως της δικαστικής απόφασης αυτής, ημερομηνία συζήτησης της οποίας ορίστηκε η 13.06.2024, ενώπιον του Β' Τμήματος του άνω Δικαστηρίου (5μελής Σύμβαση), οπότε και συζητήθηκε και αναμένεται η έκδοση της απόφασης του αυτού Δικαστηρίου.

Εκκρεμούσης της συζήτησης της προαναφερθείσης αιτήσεως αναιρέσεως, η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013, όπως η άνω διάταξη προστέθηκε με το αρ. 49 παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, τη με αριθμό πρωτοκόλλου/12.6.2024 υπό κρίση αίτησή της με την οποία ζητούσε :

α) την αναδρομική εφαρμογή (επί της άνω εκκρεμούσης, κατά, τον χρόνο υποβολής της αίτησης, ενώπιον του ΣΤΕ, διοικητικής διαφοράς) της ευμενέστερης (σε σχέση με τις διατάξεις των αρ. 1 και 2 του Ν. 2523/1997 που εφάρμοσε η φορολογική Αρχή) διάταξης του αρ. 49 του Ν. 4509/2017 (καθώς και των άρθρων 58 και 53 του Κ.Φ.Δ., στις διατάξεις των οποίων η εν λόγω διάταξη παραπέμπει) ως προς το καθεστώς επιβολής διοικητικών κυρώσεων (προσθέτων φόρων προστίμων) που διέπουν την κρινόμενη φορολογική υπόθεση, επικαλούμενη ότι η εν λόγω

αίτηση υποβάλλεται χωρίς να υφίσταται υποχρέωση παραίτησης από τα σχετικά ένδικα μέσα και χωρίς δικαίωμα άρνησης εκ μέρους της Διοίκησης περί επιστροφής καταβληθέντων χρηματικών ποσών προσαυξήσεων, σύμφωνα και με τις κρίσεις των με αρ. 2808/2020 και 2815/2020 αποφάσεων του ΣΤΕ και

(β) τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του προσθέτου φόρου και την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, εντόκως (αρ. 53 παρ. 2, 4 ν. 4174/2013), από την καταβολή αυτού, ή άλλως από την υποβολή της με αρ. πρωτ. /12.06.2024 αίτησης επιστροφής και μέχρι την εξόφληση (i) του ποσού των 267.310,13 ευρώ, για τη χρήση 2010, το οποίο προκύπτει ως διαφορά μεταξύ του προσθέτου φόρου των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997, ήτοι 698.697,79 ευρώ και του αθροίσματος του ποσού προστίμου (αρ. 58 ΚΦΔ), ήτοι 291.124,08 ευρώ και του τόκου (αρ. 53 Κ.Φ.Δ.), ήτοι 140.263,58 ευρώ, που πρέπει να επιβληθούν με βάση το αρ. 49 του Ν. 4509/2017, ανερχομένων συνολικά σε 431.387,66 ευρώ και (ii) του ποσού των 57.633,87 ευρώ, για τη χρήση 2011, το οποίο προκύπτει ως διαφορά μεταξύ του προσθέτου φόρου των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997, ήτοι 191.450,63 ευρώ και του αθροίσματος των ποσού προστίμου (αρ. 58 ΚΦΔ), ήτοι 90.306,90 ευρώ και του τόκου (αρ. 53 Κ.Φ.Δ.), ήτοι 43.509,86 ευρώ, που πρέπει να επιβληθούν με βάση το αρ. 49 του Ν. 4509/2017, ανερχομένων συνολικά σε 133.816,76 ευρώ.

Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου τεκμαίρεται ότι απορρίφθηκε η με αριθμό πρωτοκόλλου 9088/12.6.2024 ανωτέρω αίτηση.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ της με αρ. /12.6.2024 αίτησής της, η αποδοχή της εν λόγω αίτησης, η εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης του αρ. 49 του Ν. 4509/2017 και τον περιορισμό του προσθέτου φόρου των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997 επί του καταλογισθέντος φόρου εισοδήματος χρήσης 2010 ύψους 698.697,79 € στο ποσό των 431.387,66 € βάσει του αρ. 49 του Ν. 4509/2017, και του προσθέτου φόρου των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997 επί του καταλογισθέντος φόρου εισοδήματος χρήσης 2011 ύψους 191.450,63 € στο ποσό των 133.816,76 € βάσει του αρ. 49 του Ν. 4509/2017, και την επιστροφή της συνολικής διαφοράς ύψους 324.944,00 € εντόκως από την καταβολή αυτού άλλως από την ημερομηνία της κρινόμενης αίτησης.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 49 παρ. 1 έως 4 του Ν. 4509/2017 από την αρμόδια φορολογική Αρχή (Κ.Ε.Μ.Ε.Π.), καθώς για την εφαρμογή των εν λόγω ευμενέστερων διατάξεων στις εκκρεμείς υποθέσεις, όπως εν προκειμένω, δεν υφίσταται υποχρέωση παραίτησης εκ μέρους της εταιρείας από την αίτηση αναίρεσης και υποβολής ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των καταλογισθέντων χρηματικών ποσών και δεν υφίσταται δικαίωμα άρνησης εκ μέρους της Διοίκησης περί επιστροφής του οικείου ποσού προσθέτου φόρου προσαυξήσεως που η εταιρεία κατέβαλε αχρεωστήτως. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα επικαλείται τις κρίσεις των με αρ. 2808/2020 και 2815/2020 αποφάσεων του ΣΤΕ.

Επειδή στο άρθρο 49 παρ.1, 2 και 3 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 επεικέστερη 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.».

3. Εξαιρετικά, οι ρυθμίσεις της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του. Προς το σκοπό αυτόν, ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση - ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου. Στην περίπτωση αυτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, το ποσό του τόκου υπολογίζεται μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης - ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής. Η αίτηση - δήλωση αυτή υποβάλλεται στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω αίτηση - δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση της γραμματείας του αρμοδίου δικαστηρίου για το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η υπόθεση. Αν έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση, η ως άνω βεβαίωση πρέπει να διαλαμβάνει αν η απόφαση επιδόθηκε στον αντίδικο του Δημοσίου και, σε καταφατική περίπτωση, την ημεροχρονολογία της επίδοσης. Επί υποθέσεων που έχουν ήδη συζητηθεί, αλλά δεν έχει εκδοθεί ακόμη απόφαση ή έχει εκδοθεί αλλά δεν έχει καταστεί αμετάκλητη, λόγω ύπαρξης προθεσμίας άσκησης ή λόγω άσκησης ενδίκου μέσου κατά της απόφασης, η κατά τα ανωτέρω αίτηση - δήλωση ανέκκλητης αποδοχής περιλαμβάνει, κατά περίπτωση, και δήλωση παραίτησης των διαδίκων από του δικαιωμάτων τους να απαιτήσουν τη συμμόρφωση προς την τυχόν εκδοθησομένη δικαστική απόφαση ή να ασκήσουν οποιοδήποτε τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο κατ' αυτής ή παραίτηση από το δικόγραφο του ήδη ασκηθέντος ενδίκου μέσου. Ειδικώς δε, σε υποθέσεις που δεν έχουν συζητηθεί ή έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί απόφαση του δικαστηρίου, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την υποβολή στη γραμματεία του δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, με περιεχόμενο την περάτωση της διαδικασίας της παρούσας παραγράφου.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται η διαδικασία επιβολής των προστίμων, ζητήματα αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, καθώς και των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος. ...

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 , ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου..».

Επειδή με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1003/2018 του Διοικητή της ΑΑΔΕ παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες :

«Σε συνέχεια του Γ.Δ.Φ.Δ. 1192248 ΕΞ 2017/27-12-2017 εγγράφου του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με την κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 (ΦΕΚ Α΄ 201) «Μέτρα θεραπείας ατόμων που απαλλάσσονται από τη ποινή λόγω ψυχικής ή διανοητικής διαταραχής και άλλες διατάξεις», παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ . και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 , πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58 , 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ. , κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα , υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α΄ , β΄ και γ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ΄ εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ.Φ.Δ. , μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του Ν.4509/2017 . Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επισημαίνεται ότι και για τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που κατά την έναρξη ισχύος της διάταξης έχουν εκδοθεί και δεν έχουν κοινοποιηθεί, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 για την επιεικέστερη κύρωση, μετά την κοινοποίησή τους στον φορολογούμενο.

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.

Περαπέραν, με την παράγραφο 3 παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων για την επιεικέστερη κύρωση σε όλες τις εκκρεμείς υποθέσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 2, με την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος υποβάλει στον Προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη προσδιορισμού του φόρου αίτηση -ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης

αποδοχής της πράξης ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου κατά την ειδικότερα οριζόμενη διαδικασία στην παράγραφο αυτή. Ευνόητο είναι ότι για τις περιπτώσεις αυτές ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του, ως προς το κύριο αντικείμενο αυτής.

Εν προκειμένω, εφιστάται η προσοχή στους Προϊστάμενους των αρμοδίων υπηρεσιών ώστε να μεριμνούν για την τήρηση των διαδικασιών που ορίζονται στο νόμο αναφορικά με την προσκόμιση από τον φορολογούμενο σχετικής βεβαίωσης από τη γραμματεία του αρμόδιου Δικαστηρίου, την αποστολή στη γραμματεία του Δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης για την περάτωση της διαδικασίας, κ.λπ.....».

Επειδή στο άρθρο 9 παρ. 2 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο με βάση ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή στην ελληνική έννομη τάξη, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων είναι διάχυτος, παρεμπίπτων, συγκεκριμένος και δηλωτικός, σε αντίθεση με το μοντέλο του συγκεντρωτικού ελέγχου της συνταγματικότητας και την αντίστοιχη ύπαρξη συνταγματικού δικαστηρίου, με αποτέλεσμα η απόφαση, που κηρύσσει την αντισυνταγματικότητα ενός νόμου να μην παράγει δεδικασμένο, που ισχύει έναντι όλων (erga omnes), αλλά δεδικασμένο, που να ισχύει μεταξύ των διάδικων μερών της δίκης (inter partes) και για τη συγκεκριμένη ιστορική και νομική αιτία της υποκείμενης διαφοράς. Το εν λόγω αποτυπώνεται στο ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, που ισχύει για τις διοικητικές διαφορές, όπως είναι και οι φορολογικές διαφορές, όπου ορίζεται :

-στον Ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) - Άρθρο 197 Δεδικασμένο : «3.Το αναφερόμενο στις προηγούμενες παραγράφους δεδικασμένο ισχύει υπέρ και κατά εκείνων που διατέλεσαν διάδικοι, καθώς και αυτών που έγιναν, κατά τη διάρκεια της δίκης ή μετά το πέρας της, καθολικοί ή ειδικοί διάδοχοί τους, εκτείνεται δε και σε εκείνους από τους οποίους, σύμφωνα με το νόμο, μπορεί να αξιωθεί η εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης.».

στο Π.δ. 18/1989 — Άρθρο 50 Συνέπειες απόφασης : «5. Οι αποφάσεις της Ολομελείας, ακυρωτικές και απορριπτικές, καθώς και των Τμημάτων, αποτελούν μεταξύ των διαδίκων δεδικασμένο που ισχύει και σε κάθε υπόθεση ή διαφορά ενώπιον δικαστικής ή άλλης αρχής, κατά την οποία προέχει το διοικητικής φύσεως ζήτημα που κρίθηκε από το Συμβούλιο.».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αρ./12.6.2024 αίτηση με την οποία ζητούσε την αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης του αρ. 49 του Ν. 4509/2017 χωρίς την υποβολή ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των καταλογισθεισών παραβάσεων και παραιτήσεως από ασκηθέντα ένδικα μέσα, επικαλούμενη

την αναλογική εφαρμογή των με αριθμό 2808/2020 και 2815/2020 αποφάσεων του ΣΤΕ με τις οποίες κρίθηκε ότι για την εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, που αφορούν στη μείωση των προστίμων για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και για παράνομη έκπτωση Φ.Π.Α., δύναται ο φορολογούμενος, εντός των προθεσμιών που ορίζει η εκάστοτε μεταβατική διάταξη που ρυθμίζει το καθεστώς των οικείων κυρώσεων να απευθυνθεί στη (φορολογική) Διοίκηση και να ζητήσει να εφαρμοσθούν οι μεταγενέστερες διατάξεις εφόσον άγουν, σε ευμενέστερη μεταχείρισή του. Σύμφωνα με την άνω νομολογία κρίθηκε ότι για την αναδρομική εφαρμογή -ως ευμενέστερων- των ως άνω διατάξεων από τη Διοίκηση, δεν απαιτείται η τήρηση των περαιτέρω προϋποθέσεων που τίθενται με τις μεταβατικές διατάξεις των άρθρων 7 παρ. 2 του ν. 4337/2015 και 79 παρ. 3 του ν. 4474/2017, περί υποβολής ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των καταλογισθεισών παραβάσεων και παραίτησως από ασκηθέντα ένδικα μέσα και από κάθε σχετικό δικαίωμα εν γένει, διότι, όπως έχει ήδη κριθεί σε σχέση με τις μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (βλ. ΣΤΕ 1389/2019, 2691/2019), αλλά ισχύει και για τις κατ' ουσίαν ομοίου περιεχομένου μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4472/2017, οι ως άνω προϋποθέσεις δεν συνάδουν με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας και προς το δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής σε δικαστήριο (άρθρο 47 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης), ούτε με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στα άρθρα 7 παρ. 1 και 6 παρ. 1 της Ε.Σ.Δ.Α., και, για τον λόγο αυτό, δεν τυγχάνουν εφαρμογής.

Επειδή, ωστόσο, με τις αρ. 2808/2020 και 2815/2020 αποφάσεις του ΣΤΕ, που επικαλείται στις αιτήσεις της η προσφεύγουσα, δεν κρίνονται οι διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 την εφαρμογή των οποίων ζητά η προσφεύγουσα με την υπό κρίση αίτηση. Εξάλλου οι αποφάσεις του Συμβουλίου Επικρατείας (ΣΤΕ), όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και, προκειμένου περί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοικήσεως σε συμμόρφωση, χωρίς να υποχρεώνουν τη διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 4509/2017, είναι δυνατή η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού για την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης, εφόσον τηρηθεί η διαδικασία και εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 3 αυτού και με την επιφύλαξη της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου.

Το ευνοϊκότερο καθεστώς κατ' επιταγή του ν. 4509/2017, όπως τροποποίησε το άρθρο 72 παρ. 17 του ΚΦΔ, δεν εφαρμόζεται αυτεπαγγέλτως από τη Διοίκηση αλλά προκειμένου να τύχει εφαρμογής απαιτείται αίτηση του φορολογουμένου σε υπόθεση, η οποία είναι εκκρεμής, με παράλληλη παραίτηση από τα ένδικα μέσα.

Επειδή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος των διατάξεων του άρθρου 49 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ 201/22.12.2017) η υπό κρίση υπόθεση εκκρεμούσε στα διοικητικά δικαστήρια, και ειδικότερα εκκρεμούσε η συζήτηση της από 3.4.2017 προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου και με την αρ/2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου που εκδόθηκε επί της ανωτέρω προσφυγής, απορρίφθηκε ο λόγος που προβλήθηκε από την προσφεύγουσα αναφορικά με την αναδρομική εφαρμογή της ελαφρύτερης κύρωσης και την εφαρμογή ως ευνοϊκότερης της διάταξης του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Αναλυτικότερα, απορρίφθηκε ως αόριστος ο λόγος, που επικαλέστηκε η προσφεύγουσα με το από 26.3.2018 δικόγραφο πρόσθετων λόγων, αναφορικά με την αναδρομική εφαρμογή της

ελαφρύτερης κύρωσης και την εφαρμογή ως ευνοϊκότερης της διάταξης του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα περιορίστηκε στην επίκληση της εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων ως ευνοϊκότερων ασύνδετα προς το πραγματικό της υπόθεσης και χωρίς να επεξηγεί επαρκώς με την παράθεση και των αναγκαίων μαθηματικών υπολογισμών κατά ποιο τρόπο ο επίμαχος διατάξεις αν εφαρμοζόντουσαν θα συνεπάγονταν την επιβολή κύρωσης μικρότερου ποσού από τον επιβληθέντα πρόσθετο φόρο.

Επειδή κατά την 12.6.2024, ήτοι την ημερομηνία υποβολής της αρ...../12.6.2024 αίτηση της προσφεύγουσας περί αναδρομικής εφαρμογής του Ν. 4509/2017 ως ευμενέστερου νόμου ως προς τους πρόσθετους φόρους των αρ./14.9.2016 καταλογιστικών πράξεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 & 2012 αντίστοιχα, η υπό κρίση υπόθεση ήταν εκκρεμής στα διοικητικά δικαστήρια, καθώς είχε ασκηθεί η Ε...../2019 αίτηση αναίρεσης ενώπιον του ΣτΕ για την αναίρεση της αρ./2019 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου (με ορισθείσα δικάσιμο την 13.6.2024).

Ωστόσο με την υπό κρίση αίτηση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 της προσφεύγουσας δεν προσκομίστηκαν τα προβλεπόμενα από τον ισχύοντα νόμο και τις σχετικές Αποφάσεις και Οδηγίες της Διοίκησης δικαιολογητικά, και ειδικότερα δεν προσκομίστηκαν:

-αίτηση - ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της απόφασης του δικαστηρίου (αρ./2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου

-βεβαίωση της γραμματείας του αρμοδίου δικαστηρίου για την επίδοση της δικαστικής απόφασης καθώς και για το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η υπόθεση κατά τον χρόνο υποβολής της αίτησης.

-δήλωση παραίτησης από τα ασκηθέντα ένδικα μέσα (Ε...../2019 αίτηση αναίρεσης ενώπιον του ΣτΕ).

Σε κάθε περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι όχι μόνο δεν υφίσταται παραίτηση από την αρ. Ε...../2019 αίτηση αναίρεσης ενώπιον του ΣτΕ, τουναντίον η εν λόγω αίτηση αναίρεσης (με την οποία άλλωστε τίθεται από την προσφεύγουσα μεταξύ άλλων και το ζήτημα αναδρομικής εφαρμογής του Ν. 4509/2017 ως ευμενέστερου νόμου, που αιτείται η προσφεύγουσα και με το κρινόμενο με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αρ.9088/12.6.2024 αίτημά της) συζητήθηκε ήδη από την 13.6.2024 και αναμένεται η έκδοση της απόφασης.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν έχει έως σήμερα προβεί στις οριζόμενες από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 ενέργειες ενώπιον της Διοίκησης, ώστε, τηρουμένης της ειδικά οριζόμενης στο νόμο διαδικασίας και με την πλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων, να εφαρμοσθούν οι διατάξεις για την επιεικέστερη κύρωση στις σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, δεν παρέχεται η δυνατότητα για την εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων. Ως εκ τούτου, ορθώς δεν έγινε αποδεκτή από την φορολογική αρχή η αρ./12.6.2024 αίτηση της προσφεύγουσας.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **10.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία '.....', με Α.Φ.Μ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.