



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/04/2018

Αριθμ. Αποφ.: 802

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»
4. Τη με ημερομηνία **20-12-2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της πτωχεύσασας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη, επί της οδού, Τ.Κ. 54626 και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά των : α) με αριθμ. -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012

(διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011), β) με αριθμ. -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012) και γ) με αριθμ. -2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου και κάθε άλλης συναφούς πράξης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Την από 15-02-2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της πτωχεύσασας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ. αριθμ -2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας υπό πτώχευση εταιρείας, διαφορά φόρου ύψους 161.510,15 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 193.812,18 €, ήτοι, συνολικό ποσό 355.322,33 € και προς επιστροφή 275.712,60 € και τελική καταλογιζόμενη διαφορά ύψους 79.609,74 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού αποτελεσμάτων της χρήσης 2011.

Με την υπ. αριθμ -2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας υπό πτώχευση εταιρείας, κύριος φόρος ύψους 34.951,33 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 34.951,33 €, ήτοι, συνολικό ποσό προς καταβολή 69.902,66 € και προς επιστροφή 14.339,73 € και τελική καταλογιζόμενη διαφορά ύψους 54.164,88 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού αποτελεσμάτων της χρήσης 2012.

Με την υπ. αριθμ -2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας υπό πτώχευση εταιρείας, πρόστιμο ύψους 500,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων των χρήσεων 2011 και 2012.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013, δυνάμει της με αριθμ. 2017 εντολής ελέγχου, για τη διενέργεια επιστροφής φόρου εισοδήματος για τις ως άνω χρήσεις. Λόγω μη ανταπόκρισης στις με αριθμ. /07-03-2017 και /17-07-2017 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και στη σχετική ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών ν. 4446/2016, η φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, κατ'εφαρμογή των διατάξεων 30 και 32 του ν. 2238/1994.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου -2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ακυρότητα προσβαλλόμενης πράξης λόγω προηγούμενης κήρυξης πτώχευσης.
2. Μη νόμιμος προσδιορισμός λογιστικών διαφορών ύψους 2.777.852,22 € κατά τη χρήση 2011.
3. Παραβίαση των διατάξεων των άρθρων 30, 32 ν. 2238/1994 και άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, όπως ίσχυαν, περί διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού – Αναπιολόγητες κρίσεις και έλλειψη νόμιμης βάσης-εφαρμογή του νέου ευνοϊκότερου καθεστώτος ως προς την κρίση των βιβλίων.
4. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων χρήσης 2011 λόγω προσθήκης λογιστικών διαφορών.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω προηγούμενης κήρυξης πτώχευσης σημειώνουμε τα εξής :

Επειδή, ο Πτωχευτικός Κώδικας, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο μόνο του ν. **3588/2007** (Α' 153/10.7.2007), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζει **στο άρθρο 1** [Σκοπός της πτώχευσης] ότι : «Η πτώχευση αποσκοπεί στη συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών του οφειλέτη με τη ρευστοποίηση της περιουσίας του ή με άλλο τρόπο που προβλέπεται από σχέδιο αναδιοργάνωσης και ιδίως με τη διατήρηση της επιχείρησής του», **στο άρθρο στο άρθρο 25** [Αναστολή των ατομικών καταδιώξεων] ότι «1. Με επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 26 [που περιέχει ρυθμίσεις για τους ενέγγυους πιστωτές], από την κήρυξη της πτώχευσης αναστέλλονται αυτοδικαίως όλα τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα των πιστωτών κατά του οφειλέτη προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεων τους. Ιδίως απαγορεύεται η έναρξη ή συνέχιση της αναγκαστικής εκτέλεσης, η άσκηση αναγνωριστικών ή καταψηφιστικών αγωγών, η συνέχιση των δικών επ' αυτών, η άσκηση ή εκδίκαση ένδικων μέσων, η έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσεως, ή η εκτέλεσή τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας. 2. Πράξεις κατά παράβαση της κατά την παράγραφο 1 αναστολής είναι απολύτως άκυρες»,

Επειδή, σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (σχετ. οι **ΣΤΕ 2311/2017 και 2986/2017**), έχει κριθεί, ότι σύμφωνα «με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα, οι οποίες, ως οργανωμένο και αυτοτελές σύστημα κανόνων δικαίου, ρυθμίζουν κατά τρόπο αυστηρό, λεπτομερειακό και εξαντλητικό τον τρόπο αντίδρασης της έννομης τάξης στο (νομικό) γεγονός της οικονομικής πτώσης του οφειλέτη, εν όψει όχι μόνο της σημασίας του για την οικονομία αλλά και των πολλαπλών εμπλεκόμενων συμφερόντων, η προάσπιση του συλλογικού συμφέροντος των πτωχευτικών πιστωτών αναδεικνύεται από τον νόμο σε κεντρικής σημασίας στόχο του πτωχευτικού δικαίου, αυτόν δε, μεταξύ άλλων, υπηρετεί και η αρχή της στέρησης του δικαιώματος άσκησης ατομικής δίωξης κατά του οφειλέτη, που αφορά (πλην των ανωτέρω εξαιρέσεων) όλους τους πτωχευτικούς πιστωτές και, επομένως, και το Δημόσιο (ΣΤΕ 1101/2017 7μ.). Η τελευταία αυτή «γενικής φύσεως αρχή», η οποία, όπως αποτυπώνεται στη διάταξη του άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα, «αφορά τόσο την άσκηση αγωγών, τη συνέχιση δικών, όσο και την εκτέλεση σε περιουσιακά στοιχεία του οφειλέτη» (βλ. έκθεση ειδικής επιτροπής για τη σύνταξη του Πτωχευτικού Κώδικα), αποκλείει την έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσης ή την εκτέλεσή τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας, πράξεων δηλαδή που αντιστρατεύονται ευθέως τη συλλογικότητα της δράσης που χαρακτηρίζει την πτώχευση και οδηγούν εξ ορισμού σε παρεμπόδιση του έργου και των αρμοδιοτήτων των οργάνων της πτωχευτικής διαδικασίας (όπως τα προβλεπόμενα στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν. 2523/1997 μέτρα, ΣΕ 1101/2017 7μ.). Δεν αποκλείει, ωστόσο, η ανωτέρω αρχή και η αποτυπώνουσα αυτήν διάταξη του προαναφερθέντος άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα την έκδοση μετά την κήρυξη της πτώχευσης και κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας πράξεων της φορολογικής αρχής, με τις οποίες επιβάλλονται σε βάρος του οφειλέτη φόροι πάσης φύσεως ή κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που ανάγονται σε περίοδο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, κατά την οποία η επιχείρηση του οφειλέτη λειτουργούσε και στην οποία ανατρέχουν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν τη σχετική υποχρέωση, ώστε να μετάσχει το Δημόσιο στην πτωχευτική διαδικασία, που καταλείπεται πλέον ως μοναδική οδός για την ικανοποίησή του για τις απαιτήσεις αυτές, που περιλαμβάνονται στα χρέη της πτωχεύσεως. Διαφορετική ερμηνεία της ανωτέρω διατάξεως του Πτωχευτικού Κώδικα θα οδηγούσε, σε περίπτωση μη έκδοσης σχετικής πράξης μέχρι την κήρυξη της πτώχευσης, σε αποκλεισμό του Δημοσίου ως πτωχευτικού πιστωτή για τις προαναφερόμενες αξιώσεις. Πράγματι, σε αντίθεση με τους λοιπούς πτωχευτικούς πιστωτές, οι οποίοι ναι μεν αποκλείονται από την άσκηση των αγωγών, πλην μπορούν να αναγγείλουν τις απαιτήσεις τους οι οποίες και επαληθεύονται από τον σύνδικο και τον εισηγητή κατά την πτωχευτική διαδικασία, οι προαναφερθείσες απαιτήσεις του Δημοσίου από φόρους ή κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που αναγγέλλονται δεν υπόκεινται σε επαλήθευση, παρά γίνονται υποχρεωτικά δεκτές από τον σύνδικο, αν δεν αμφισβητηθούν με ανακοπή (πρβλ. ΣΤΕ 3405/2015, 458/1996 7μ.). Η ρύθμιση αυτή υπαγορεύεται από τη φύση των εν λόγω απαιτήσεων, η βεβαίωση των οποίων αποτελεί αρμοδιότητα των κρατικών

αρχών (πρβλ. ΣΤΕ 1972/2012 Ολ., 3342/2013 Ολ.). Και ναι μεν η αναφορά στον νόμιμο τίτλο δεν συμπεριλαμβάνεται στα στοιχεία που απαιτούνται για την πληρότητα της αναγγελίας και του πίνακα του άρθρου 62 παρ. 1 ΚΕΔΕ (ΣΤΕ 3405/2015), ωστόσο για τη σαφή και επαρκή τεκμηρίωση των απαιτήσεων του Δημοσίου που αναγγέλλονται πρέπει να περιέχεται στην αναγγελία, μεταξύ άλλων, το είδος, το ποσό των χρεών και το οικονομικό έτος στο οποίο ανήκουν (πρβλ. ΣΤΕ 3405/2015, 458/1996 7μ.). Σε περίπτωση, λοιπόν, που μέχρι την κήρυξη της πτώχευσης δεν έχουν εκδοθεί οι ανωτέρω πράξεις - νόμιμοι τίτλοι δυνάμει των οποίων, και τηρουμένων και των λοιπών κατά τον νόμο προϋποθέσεων, αναγγέλλεται το Δημόσιο, αποκλείεται η ικανοποίηση των πτωχευτικών απαιτήσεών του, η μετάθεση της οποίας, σε χρόνο κατά τον οποίο θα περατωθεί η πτώχευση, ενέχει τον κίνδυνο της εν τω μεταξύ συμπλήρωσης του χρόνου παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρων και κυρώσεων για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας ελλείπει προβλέψεως περί αναστολής ή διακοπής αυτής συνεπεία της κηρύξεως του οφειλέτη σε πτώχευση (πρβλ. ΑΠ 1823/1984 ΝοΒ 1985.1137). Εξάλλου, ο σύνδικος, στον οποίο παραδίδονται τα εμπορικά βιβλία και στοιχεία του πτωχού (βλ. άρθρα 11 παρ. 4, 20 παρ. 2, 76 Πτωχευτικού Κώδικα) μπορεί να αμφισβητήσει λυσιτελώς, κατά τις κατά τον νόμο προβλεπόμενες διαδικασίες, τις ως άνω πράξεις (πρβλ. ΣΤΕ 1375-1376/2013 Ολ. κ.ά.). Η άποψη αυτή ενισχύεται και από προβλέψεις κειμένων διατάξεων, όπως εκείνων των άρθρων 61 παρ. 3 περ. α, 68 παρ. 1 περ. γ, 69 εδ. δ του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151) [που εφαρμόζονται και για τις πράξεις προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (54 παρ. 1 ν. 1642/1986, Α' 125)], οι οποίες, σε περίπτωση βεβαίωσης εν ευρεία εννοία φόρου εισοδήματος ή φόρου προστιθέμενης αξίας μετά την κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτώχευσης (ΣΤΕ 191/2013, 25/2015), προβλέπουν έκδοση καταλογιστικών πράξεων στο όνομα του πτωχού και κοινοποίηση αυτών στον σύνδικο και στον πτωχό. Κατά τη συγκλίνουσα γνώμη της Παρέδρου Κ. Λαζαράκη, σε περίπτωση επιβολής, μετά την κήρυξη της πτώχευσης, προστίμου ως κύρωσης για παραβάσεις των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η εξ αυτής απορρέουσα ενοχή συνιστά μεταπτωχευτική απαίτηση, δεδομένου ότι γεννιέται με την έκδοση της σχετικής (διαπλαστικού χαρακτήρα) καταλογιστικής διοικητικής πράξης (πρβλ. ΣΤΕ 2021/2010). Ως εκ τούτου, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα που επιτάσσει την αναστολή των ατομικών καταδιωκτικών μέτρων προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεων ενώ δεν καταλαμβάνει εκείνα που τείνουν στην ικανοποίηση μεταπτωχευτικών απαιτήσεων. Συνεπώς, η έκδοση πράξης επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που ανάγονται σε χρόνο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης δεν απαγορεύεται από τη διάταξη του άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα.»

Επειδή στο ως άνω σκεπτικό βασίστηκε και η **ΠΟΛ. 1030/15-02-2018**, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις αναφορικά με την έκδοση καταλογιστικών πράξεων φόρων ή προστίμων σε βάρος πτωχών για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις της ως άνω εγκυκλίου, «εφόσον κατά τη διενέργεια ελέγχων σε φορολογούμενους, οι οποίοι έχουν κηρυχθεί

σε κατάσταση πτώχευσης, διαπιστώνεται η μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση ποσών φόρων ή οιοσδήποτε παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που ανάγονται σε χρόνο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, οι εκάστοτε προβλεπόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων εκδίδονται επ' ονόματι του υπόχρεου οφειλέτη (πτωχός) και κοινοποιούνται τόσο στον υπόχρεο οφειλέτη (πτωχός) όσο και στον σύνδικο πτώχευσης, κατά τη συνδυασμένη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 37 και 62 του ΚΦΔ και 17 του ΠτΚ..»

Επειδή σύμφωνα με την αριθμ. /2017 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα κηρύχθηκε σε πτώχευση με ημερομηνία παύσης πληρωμών την 1/11/2016 και με την ίδια ως άνω απόφαση ορίστηκε ως σύνδικος πτώχευσης η

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις ανάγονται σε χρόνο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, ορθά και νόμιμα η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση αυτών και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τους υπόλοιπους ισχυρισμούς περί μη νόμιμης διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων χρήσης 2011 και προσθήκης λογιστικών διαφορών

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) παρ. 2,4,7, και 8 ορίζεται ότι : «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.» 3, 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:α).....,β..., γ) ..., δ),ε), 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 αυτά 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) ...,η) ...,θ)

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.»⁵, 6, 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) ..., β) ..., γ), δ),

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, περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «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: α), β).....,

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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.....»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: « 1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α)β).....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ).....

.....

3. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της

επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι : «1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.

β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο [άρθρο 1B του Ν.2362/1995](#) (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το [άρθρο 2 του Ν.3871/2010](#) (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.

γ. Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητεί από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως.

δ. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές.

ε. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των στοιχείων και βιβλίων επιτηδευματία»

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι, ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να επιδεικνύει, οποιαδήποτε εργάσιμη ημέρα, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία στον σχετικώς οριζόμενο από τη φορολογική αρχή υπάλληλο. Η υποχρέωσή του αυτήν συνίσταται ειδικότερα, στη λήψη των μέτρων που είναι αναγκαία, ώστε τα βιβλία και στοιχεία να τίθενται υπόψη του υπαλλήλου οποιαδήποτε εργάσιμη ημέρα. Περαιτέρω προκειμένου να χωρήσει εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης πρέπει ή να διενεργηθεί έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της από τη φορολογική αρχή και να βεβαιωθεί ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν τήρησε τα προσήκοντα βιβλία και στοιχεία, ή ότι τα τηρηθέντα είναι ανεπαρκή ή ανακριβή. Εξάλλου από την

παράλειψη του υπόχρεου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής και να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία του προς έλεγχο, τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί τον ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του (ΣΤΕ 2116/2013, 1038, 1042/2011, 1171/2009).

Στην προκειμένη περίπτωση, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε προκειμένου να εξακριβωθεί αν η προσφεύγουσα δικαιούται της επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος των οικονομικών ετών 2012 και 2013. Για το λόγο αυτό απέστειλε τις με αριθμ. -2017 και -2017 προσκλήσεις φορολογικού ελέγχου άρθρου 14 του ν. 4174/2013. Επειδή η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που είχε στη διάθεση της και ειδικότερα αφενός, βάσει των δηλώσεων των οικείων ετών και αφετέρου, βάσει των στοιχείων από προηγούμενο έλεγχο στη φορολογία Φ.Π.Α. σύμφωνα με τον οποίο, οι φορολογητέες εκροές της χρήσης 2011 προσδιορίστηκαν στο ύψος των 3.098.803,21 €, αντί των δηλωθέντων ύψους 320.950,99 €. Από τον προηγούμενο αυτόν έλεγχο και τη συνταχθείσα σχετική έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α.(αριθμ. /2012 έκθεσης προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α.) της Δ.Ο.Υ., προέκυψε ότι, η προσφεύγουσα διενήργησε εσφαλμένες λογιστικές εγγραφές, με τις οποίες μείωσε τις πωλήσεις των εμπορευμάτων της κατά το ποσό των 2.777.852,22 €, προκειμένου να αποτυπώσει τη μείωση των απαιτήσεων της από τον πελάτη της με την επωνυμία «..... στα πλαίσια διαδικασίας συνδιαλλαγής σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 99 του ν. 3588/2007.

Κατόπιν τούτων και δεδομένου ότι η μη επίδειξη των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων καθιστά αποδεδειγμένως αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων γεγονός που δικαιολογεί το χαρακτηρισμό των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης ως ανακριβών για τις χρήσεις 2011 και 2012 και κατά συνέπεια την προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανωτέρας βίας, ως λόγος της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης προβάλλεται αόριστα και καταχρηστικά στο βαθμό που δεν εξειδικεύεται και δεν αποδεικνύεται και ως εκ τούτου είναι ανεπίδεκτος εκτίμησης, εφόσον η απαίτηση ύπαρξης κατ' ελάχιστον αιτιολόγησης και θεμελίωσης των προβαλλόμενων λόγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή καθίσταται αναγκαία για τη διενέργεια αποτελεσματικού ελέγχου της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αναλογικής εφαρμογής του νέου ευνοϊκότερου καθεστώτος, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την νομολογία του Συμβούλιου της Επικρατείας (σχετ. οι ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), έχει κριθεί ότι αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Εξάλλου με την απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ 459/2013, κρίθηκε ότι η πιο πάνω αρχή δεν έχει σε κάθε περίπτωση έδαφος εφαρμογής, όταν η μεταγενέστερη ηπιότερη νομοθετική ρύθμιση υπαγορεύθηκε όχι από μεταβολή «επί το επεικέστερον» των σχετικών αξιολογήσεων του νομοθέτη, αλλά από άλλους λόγους.

Επειδή εν προκειμένω, η ηπιότερη νομοθετική ρύθμιση των μεταγενέστερων νόμων 4093/2012, 4110/2013, 4172/13 και 4174/2013, ως προς τον τρόπο προσδιορισμού των αποτελεσμάτων σε

σχέση με τον καταργηθέντα ν. 2238/1994, και οι οποίοι ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται μετά την 1/1/2013 και 1/1/2014, υπαγορεύθηκε, όχι από μεταβολή «επί το επιεικέστερον» των σχετικών αξιολογήσεων του νομοθέτη, αλλά στα πλαίσια ολοκλήρωσης της φορολογικής μεταρρύθμισης του Υπουργείου Οικονομικών, της συνολικής επανεξέτασης του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος σύμφωνα με τις καλύτερες διεθνείς πρακτικές, καθώς και της θέσπισης ενός αυτοτελούς Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κατά το πρότυπο των άλλων Ευρωπαϊκών Χωρών, και ως εκ τούτου, η περίπτωση της προσφεύγουσας δεν εμπίπτει στις περιπτώσεις αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από /2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

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

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

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

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

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται στο Άρθρο 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης): 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθμ. -2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013, αντίστοιχα, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012:

Διαφορά φόρου: 161.510,15 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες X 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	193.812,18	80.755,07	61.309,25	142.064,32	142.064,32

– Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013:

Διαφορά φόρου: 34.951,33 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (100%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες X 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	34.951,33	17.475,66	13.267,52	30.743,18	30.743,18

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης /2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της πτωχεύσασας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. /2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012- (**τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017**)

		Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου		161.510,15	161.510,15
Πρόσθετος φόρος		193.812,18	
Πρόστιμο άρθρου 49§1 ν.4509/2017	Πρόστιμο 58 ν.4174/2013		80.755,07
	Τόκοι άρθρου 53 Ν.4174/2013		61.309,25
Συνολικό ποσό για καταβολή		355.322,33	303.574,47
Συνολικό ποσό για επιστροφή		275.712,60	275.712,60

– Υπ' αριθμ. /2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013-(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

		Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου		34.951,33	34.951,33
Πρόσθετος φόρος		34.951,33	
Πρόστιμο άρθρου 49§1 ν.4509/2017	Πρόστιμο 58 ν.4174/2013		17.475,66
	Τόκοι άρθρου 53 Ν.4174/2013		13.267,52
Συνολικό ποσό για καταβολή		69.902,66	65.694,51
Συνολικό ποσό για επιστροφή		14.339,73	14.339,73

– Υπ' αριθμ. /2017 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο λόγω μη ανταπόκρισης στις με αριθμ. /07-3-2017 και /17-03-2017 αιτήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων χρήσεων 2011 και 2012	500,00	500,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.