



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 : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 9.2.18

Αριθμός απόφασης: 1289

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 1064/12.4.2017 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 υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **12.10.17** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα στο ΒΟΛΟ, κατά της με αριθμό/23.8.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, καθώς και την από 23.8.17 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **12.10.17** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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' αριθ./23.8.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2007, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου ύψους 42.155,80 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 50.586,96 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 23.8.17 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, σύμφωνα με την οποία, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκαν παρατυπίες μεγάλης έκτασης που κατέστησαν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε η λήψη και καταχώρηση δεκαέξι (16) εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση του (ΑΦΜ) συνολικής καθαρής αξίας ύψους 195.400,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 37.126,00 €, και πέντε (5) εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση του (ΑΦΜ), συνολικής καθαρής αξίας ύψους 51.301,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 9.747,19 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 12§1,5,8,10,11, 18§9 του Π.Δ. 186/1992. Η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπροθέσμως στις 8.10.13 δήλωση φορολογίας εισοδήματος της υπό κρίση χρήσης, σύμφωνα με την οποία τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονταν στα 352.210,00 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή.
2. Παράνομος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων.
3. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας.
4. Οι εκδότες είναι πρόσωπα φορολογικώς υπαρκτά και τα εκδοθέντα στοιχεία νομίμως θεωρημένα.
5. Επικουρικά να αναγνωριστούν ότι είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Ενδεχομένως να υφίσταται εικονικότητα ως προς το πρόσωπο κάτι που καλόπιστα δεν ήταν δυνατό να γνωρίζει.

Επειδή στο άρθρο 84 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του

αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθ. 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ..

Επειδή σύμφωνα με την από 23.8.17 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, στις 20.1.14 παρελήφθη δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής, σύμφωνα με το οποίο, κατά το χρονικό διάστημα που φέρονται να έχουν λάβει χώρα οι συναλλαγές της επιχείρησης (όπως αυτές απεικονίζονται στις υποβληθείσες από την ίδια και τις συναλλασσόμενες επιχειρήσεις, συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων Πελατών & Προμηθευτών, ή όπως περιγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία ληπτριών επιχειρήσεων), η επιχείρηση του, με ΑΦΜ, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και δεν ασκούσε ουσιαστικά καμία εμπορική δραστηριότητα από την δηλωμένη έδρα της. Από τα τιμολόγια που εξέδωσε η προαναφερόμενη επιχείρηση, μεταξύ των ληπτριών επιχειρήσεων περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα εταιρεία. Η επιχείρηση του, αν και προέβη σε έναρξη εργασιών, δεν υπέβαλλε δηλώσεις μεταβολής

και διακοπής εργασιών, και σύμφωνα και με τον ιδιοκτήτη του ακινήτου της δηλούμενης έδρα, έχει εξαφανιστεί από αυτήν και δεν λειτούργησε ποτέ. Σύμφωνα με την δήλωση του ιδιοκτήτη του ακινήτου, είχε εκμισθώσει στις 15-03-2005 ένα αποθηκευτικό χώρο 100 τ.μ. στον, εισέπραξε το ποσό των 300,00 ευρώ για τον μήνα Μάρτιο του έτους 2005 και έκτοτε δεν λειτούργησε ούτε κατέβαλε άλλο ενοίκιο, και αποχώρησε από την εν λόγω έδρα. Στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία, ως τόπος αποστολής των εμπορευμάτων αναγράφεται η εν λόγω έδρα. Επίσης, διαπιστώθηκε η έκδοση πλήθους φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων κλπ.) χωρίς παράλληλα να έχει υποβάλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ κ.λ.π.. Η ανωτέρω επιχείρηση ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό και ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές.

Επιπροσθέτως, στις 18.12.13 παρελήφθη από την Περιφερειακή Διεύθυνση Θεσσαλίας του ΣΔΟΕ, δελτίο πληροφοριών, κατόπιν αποστολής σε αυτήν πληροφοριακού δελτίου του ΣΔΟΕ Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση του με ΑΦΜ δεν λειτούργησε ποτέ στη δηλωμένη διεύθυνση της επιχείρησης και από διασταύρωση μέσω της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων προκύπτει ότι εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων προς επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα εταιρεία. Κατά το χρονικό διάστημα που φέρονται να έχουν λάβει χώρα οι συναλλαγές της επιχείρησης (όπως αυτές απεικονίζονται στις υποβληθείσες από την ίδια και τις συναλλασσόμενες επιχειρήσεις, συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων Πελατών & Προμηθευτών, ή όπως περιγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία ληπτριών επιχειρήσεων), η επιχείρηση του ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και δεν ασκούσε καμία ουσιαστικά εμπορική δραστηριότητα από την δηλωμένη έδρα της, με δεδομένη την αποχώρησή του από αυτήν μετά την υπογραφή του συμφωνητικού μίσθωσης (σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωση της ιδιοκτήτριας). Δεν προκύπτει, δε, δραστηριότητα της επιχείρησης σε κάποιο άλλο τόπο, καθώς στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της, ως τόπος αποστολής των εμπορευμάτων αναγράφεται η δηλωμένη αρχικά έδρα και δεν υπεβλήθη καμία δήλωση μεταβολής της έδρας ή δήλωση νέας εγκατάστασης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του σταματά αμέσως μετά την θεώρηση των τιμολογίων στην Δ.Ο.Υ. Κορωπίου την 31/5/2007 (απαραίτητη προϋπόθεση για την θεώρηση), καθόσον πέραν της υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ 2006, της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ 1^{ου} τριμήνου 2007 και της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007, δεν υπέβαλλε καμία άλλη δήλωση ούτε δήλωση διακοπής εργασιών. Τα Τ-ΔΑ φέρουν συνεχή αρίθμηση, εκδόθηκαν σε διάστημα τεσσάρων ημερών με συνολική αξία 61.048,19€ (51.301,00 πλέον ΦΠΑ 9.747,19€). Τα τέσσερα από τα πέντε τιμολόγια αφορούν το ίδιο έργο (προμήθεια Η/Υ κλπ συναφών αγαθών) και έχουν αξία 49.147,00 € και το ένα αφορά οικοδομικά υλικά συνολικής αξίας 11.901,19 €. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η έκδοση των στοιχείων έγινε με σκοπό να παρακαμφθεί η διάταξη του άρθρου 18§2 του Π.Δ. 186/92 που επέβαλλε τον τραπεζικό τρόπο πληρωμής και να νομιμοποιηθεί ο τρόπος που ακολουθήθηκε. Το αντικείμενο δραστηριότητας του εκδότη περιλαμβάνει μεγάλο εύρος προσφερομένων ειδών και υπηρεσιών και απευθύνεται σε μεγάλο κύκλο διαφόρων δραστηριοτήτων. Η περιγραφή των αγαθών είναι αόριστη και καθιστά αδύνατη κάθε ελεγκτική επαλήθευση. Δεν γίνεται ποιοτική διάκριση των ειδών, όπως ορίζει το άρθρο 3§3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Δεν γίνεται δε με όρους που συνήθως περιγράφονται σε φορολογικά στοιχεία ανάλογης δραστηριότητας εταιρειών. Στην

κατάθεση του στο ΣΔΟΕ Θεσσαλίας ο εκπρόσωπος της επιχείρησης, αν και καταθέτει ότι οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές βρίσκονται άλλοι στην ΕΑΣ Λάρισας, άλλοι στην ΕΑΣ Βόλου και άλλοι στην έδρα της επιχείρησης, εντούτοις από την διασταύρωση με τα στοιχεία που τηρούνται στην ΓΓΠΣ δεν προκύπτουν συναλλαγές μεταξύ της επιχείρησης και των προαναφερομένων Ενώσεων, ούτε ο ίδιος τις δήλωσε ως πελάτες του ούτε αυτές ως προμηθευτή τους. Ούτε στο ΣΔΟΕ Θεσσαλίας ούτε στην υπηρεσία μας προσκομιστήκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν τις συναλλαγές αυτές (π.χ. Δελτία Αποστολής για την διακίνηση, συμφωνητικά κλπ).

Κατόπιν, εκδόθηκε το με αρ./28.6.17 Σημείωμα Διαπιστώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/13, που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 29.6.17, και στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα έκανε χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 4446/16 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών και υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος, αλλά, δεδομένου ότι δεν κατεβλήθη εφάπαξ το ποσό που προέκυψε και δεν προέβη σε ρύθμιση των οφειλών, η προσφεύγουσα εξέπεσε των ευνοϊκών ρυθμίσεων.

Οι διαπιστωθείσες παρατυπίες είναι μεγάλης έκτασης και κατέστησαν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή. Η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπροθέσμως στις 8.10.13 δήλωση φορολογίας εισοδήματος της υπό κρίση χρήσης, σύμφωνα με την οποία τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονταν στα 352.210,00 €.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία και οι σχετικές ισχύουσες διατάξεις, τα οποία είναι απαραίτητα για την έκδοση της προβαλλόμενης πράξης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο TAXIS, καθώς και την από 23.8.17 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της υπό κρίση χρήσης υποβλήθηκε, εκπροθέσμως, στις 8.10.13. Δεδομένου ότι, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η

υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης, ισχύει δεκαπενταετής παραγραφή, και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

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 των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«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.

Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2007, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικότερη καθότι:

	(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 (50 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	50.586,96 €	21.077,90 €	15.386,87 €	36.464,77 €	36.464,77 €

Σημειωτέον ότι οι ανωτέρω τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53 του ΚΦΔ υπολογίστηκαν μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας.

Συνεπώς, η με αριθμό/23.8.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2007, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Φορολογητέα Κέρδη	778,21 €	211.557,21 €	211.557,21 €	210.779,00 €
Φόρος Χρεωστικό	155,64 €	42.311,44 €	42.311,44 €	42.155,80 €
Εκπρόθεσμης υποβολής	93,38 €	93,38 €	93,38 €	0,00 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		50.586,96 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			21.077,90 €	21.077,90 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			15.386,87 €	15.386,87 €
Σύνολο Φόρων για Καταβολή	249,02 €	92.991,78 €	78.869,59 €	78.620,57 €
Μείον βεβαιωμένο Ποσό αρ. 58 ν.4446/16		48.150,99 €	48.150,99 €	48.150,99 €
Συνολικό Ποσό για βεβαίωση		44.591,77 €	30.469,58 €	30.469,58 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **12.10.17** και αριθμό πρωτοκόλλου

ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, και την τροποποίηση αυτής σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

- Η με αριθμό/23.8.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2007-31.12.2007

Διαφορά φόρου	42.155,80 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13	21.077,90 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13	15.386,87 €
Σύνολο Φόρων για Καταβολή	78.620,57 €
Μείον βεβαιωμένο Ποσό αρ. 58 ν 4446/16	48.150,99 €
Συνολικό Ποσό για βεβαίωση	30.469,58 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/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.