



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/02/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 440

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/13.10.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 13/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατά:

α) της υπ' αριθ. /05.07.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

β) της υπ' αριθ./05.07.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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./05.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), κύριος φόρος 14.479,15€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 13.327,44€, ήτοι συνολικό ποσό 27.806,59€, λόγω διαπίστωσης από τον έλεγχο χορήγησης δανείου ύψους 45.000,00€ που δεν δηλώθηκε στον πίνακα 5 [προσδιορισμός ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης] της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 28/06/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθ./05.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.350,00€, ΟΓΑ χαρτοσήμου 270,00€, πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής 1.620,00€ και εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 324,00€, ήτοι συνολικό ποσό 3.564,00€, κατόπιν διαπίστωσης χορήγησης δανείου ύψους 45.000,00€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 28/06/2017 έκθεσης ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η χορήγηση των χρημάτων έγινε από την εταιρεία με έδρα στη Βουλγαρία «.....», της οποίας είναι διαχειριστής και μονοπρόσωπος εταίρος, πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας στη Βουλγαρία και ως εκ τούτου εμπίπτει στη βουλγάρικη φορολογική νομοθεσία. Επιπρόσθετα, ακόμη και αν η συναλλαγή αυτή χαρακτηριστεί χορήγηση δανείου τότε αυτή έλαβε χώρα στη Βουλγαρία. Περαιτέρω, η ανυπαρξία δόλου στερεί την προϋπόθεση για την επιβολή πρόσθετων φόρων ανακρίβειας / μη υποβολής.

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά».

Επειδή, με το ν. 2255/1994, περί Κύρωσης της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, ορίζονται οι περιπτώσεις φορολόγησης στο αλλοδαπό κράτος εισοδήματος που αποκτά σε αυτό ο φορολογικός κάτοικος του έτερου συμβαλλόμενου κράτους.

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει να έχει λάβει χώρα οποιαδήποτε οικονομική ή εμπορική συναλλαγή μεταξύ του προσφεύγοντα και του ελεγχόμενου από τις φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας, ούτε το χρηματικό ποσό που χορηγήθηκε από τον να προέρχεται από εισόδημα αποκτηθέν στην αλλοδαπή και φορολογηθέν σ' αυτήν ή την ημεδαπή.

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρ. 19».

Επειδή, με το άρθρο 17 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α).... δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες».

Επειδή, σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα και το άρθρο 806 με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας

ποσότητας και ποιότητας. Το δάνειο αποτελεί παραδοτική σύμβαση και ως τέτοια ανήκει στην κατηγορία των αμφοτεροβαρών συμβάσεων. Ο Αστικός Κώδικας δεν ορίζει συγκεκριμένο τύπο για την κατάρτιση του δανείου οπότε μπορεί να καταρτιστεί έγγραφα ή και προφορικά. (βλ. και ΑΚ 158). Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη [Παναγιώτης Θ. Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Ε.Ε., σελ. 190 – 192].

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ.4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: *«Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 13, το τέλος ορίζεται εις τρία επί τοις εκατόν (3%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.Δ.4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: *«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενον, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου..... 3. Πάσα άλλη απόδειξις διδομένη παρ' οιοδήποτε και δι' οιαδήποτε αιτίαν, εφόσον δεν ανάγεται εις σύμβασιν υποβληθείσαν κατά την κατάρτισιν εις αναλογικόν τέλος, αλλά απορρέει εξ οιασδήποτε άλλης σχέσεως μη υποβληθείσης οπωσδήποτε προηγούμενως εις το αναλογικόν τέλος. Εξαιρούνται αι αποδείξεις, αίτινες κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου υπόκεινται εις ειδικόν τέλος ελαφρότερον».*

Επειδή, ο νομικός χαρακτηρισμός, που δόθηκε από τους συμβαλλόμενους σε συναφθείσα μεταξύ τους σύμβαση, λαμβάνεται υπόψη, για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου, μόνο εφόσον αυτός είναι σύμφωνος με τις ισχύουσες διατάξεις του αστικού ή του εμπορικού δικαίου αλλιώς η φορολογούσα αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια δεν δεσμεύονται από το νομικό χαρακτηρισμό, που έδωσαν στη σύμβαση τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 287/1959, 205/1961, Πρωτ. Φορ. Δικ. Αθ. 3162/1965. ΝΣΚ γνωμ. 930/1954) [Παναγιώτης Θ. Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Ε.Ε., σελ. 112].

Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, τα δάνεια, που συνάπτονται μεταξύ ιδιωτών, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3%. Το τέλος αυτό οφείλεται, εφόσον συντάσσεται σχετικό έγγραφο. Για την επιβολή αναλογικού τέλους χαρτοσήμου επί δανειακών συμβάσεων, θα πρέπει να πληρούνται, οι κατά νόμο προϋποθέσεις, ήτοι η σύμβαση να καταρτίζεται εγγράφως, να περιέχει χρηματική αξία, να είναι νομικά έγκυρη και να φέρει την υπογραφή των συμβαλλομένων.

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: *«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή 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) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης..... 8. Πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος: α) ακολούθησε τις εγκυκλίους του Υπουργείου των Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση. Ο φορολογούμενος πάντως δεν μπορεί να επικαλεσθεί τις άνω εγκυκλίους ή έγγραφα, εφόσον δόθηκε από το Σ.τ.Ε. αντίθετη ερμηνεία στις σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στην τελευταία περίπτωση η φορολογική αρχή επιβάλλει πρόσθετο φόρο μετά την ανάκληση των πιο πάνω εγκυκλίων ή εγγράφων».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, βάσει του από 17/04/2012 συμφωνητικού παραχώρησης χρημάτων, έναντι μελλοντικών επιχειρηματικών πρωτοβουλιών, που σύναψε με τον , φορολογικού κατοίκου Βουλγαρίας, στην Καβάλα, συμφώνησε να του χορηγήσει ποσό 95.000 Λέβα Βουλγαρίας, προκειμένου ο δεύτερος να εξοφλήσει τραπεζικό δάνειο που είχε λάβει για την αγορά ακινήτου στο Γκότσε Ντέλτσεφ Βουλγαρίας. Έναντι των χρημάτων αυτών, ο προσφεύγων αποκτά το δικαίωμα συμμετοχής, ισομερώς με τον δανειολήπτη, στο σχεδιασμό και την κατασκευή κτιρίου επί του προαναφερθέντος ακινήτου. Ο προσφεύγων χορήγησε συνολικό ποσό 95.050 Λέβα Βουλγαρίας που αντιστοιχεί σε συνολικό ποσό 45.000,00€, πραγματοποιώντας δεκαπέντε (-15-) διαδοχικές καταβολές μετρητών για τις οποίες συντάχθηκαν αντιστοίχως, στην Καβάλα, έγγραφες προσθήκες του αρχικού συμφωνητικού προκειμένου να συνομολογηθεί η καταβολή των χρηματικών ποσών. Επομένως, από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η σύναψη και η καταβολή των χρημάτων πραγματοποιήθηκε στην Καβάλα, ήτοι στο εσωτερικό της χώρας, από τον προσφεύγοντα και όχι από την Μονοπρόσωπη ΕΠΕ της οποίας μοναδικός εταίρος και διαχειριστής είναι ο ίδιος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί δανειακής σύμβασης συναφθείσας στην αλλοδαπή (Βουλγαρία), αφορώσας την εταιρεία που διατηρεί ο ίδιος εκεί, υπαγόμενη σε αλλοδαπό φορολογικό δίκαιο και η μη νόμιμη επιβολή πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ελλείψει δόλου του, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

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. [...] **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.** 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 ότι: «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, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να

καταβάλλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 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».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ./05.07.2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, επιλέγεται η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθ./05.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2013. Διαφορά φόρου: 14.479,15€

	(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 (50 μήνες X 0,73% = 36,50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	13.327,44€	7.239,58€	5.284,89€	12.524,47€	12.524,47€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ./05.07.2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, επιλέγεται η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθ./05.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012. Διαφορά τελών: 1.620,00€

	(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 X 0,73% = 36,50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.944,00€	810,00€	591,30€	1.401,30€	1.401,30€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ./13.10.2017 ενδικοφανούς προσφυγής του
....., με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση/απαίτηση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./05.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
οικ. έτους 2013**

**(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του
άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	14.479,15€	14.479,15€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	13.327,44€		-13.327,44
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		7.239,58€	7.239,58€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		5.284,89€	5.284,89€
Σύνολο για καταβολή	27.806,59€	27.003,62€	-802,97€

**Η υπ' αριθ./05.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών
χαρτοσήμου**

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

**(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του
άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Τέλη Χαρτοσήμου	1.350,00€	1.350,00€	0,00€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	270,00€	270,00€	0,00€
Πρόσθετα τέλη λόγω μη υποβολής	1.944,00€		-1.944,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		810,00€	810,00€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		591,30€	591,30€
Σύνολο για καταβολή	3.564,00€	3.021,30€	-542,70€

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 ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.