



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14/02/2018

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

Αριθμός απόφασης: 475

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 1064/12.04.2017 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.

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

3. Την από 17/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /20.07.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. /20.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2018 ΕΜΠ /14.02.2018 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2018 ΕΜΠ /14.02.2018 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /20.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 4.351,81€, πλέον δημοτικού φόρου ποσού 130,55€ και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 5.378,83€, δη σύνολο φόρου 9.861,19€, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς στη φορολογητέα αξία βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ – /09.04.2009) μεταβιβαζόμενου από επαχθή αιτία ακινήτου. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ. /.... /10.08.2017 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β. /10.08.2017).

Η ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. εκδόθηκε βάσει της από 20/07/2017 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 1521/1950 περί Φ.Μ.Α., μετά από έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /21.03.2017 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η εντολή εκδόθηκε κατόπιν της από 29/01/2016 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ., που διαβιβάστηκε με το με αριθ. πρωτ. /24.02.2016 έγγραφό του στη Δ.Ο.Υ., ενημερώνοντάς την ότι, σε εκτέλεση της με αριθ. /20.09.2011 εισαγγελικής παραγγελίας του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος στην «.....», Α.Φ.Μ. για πωλήσεις κατοικιών που ανήγειρε στο Δ.Δ. Νομού Χαλκιδικής και στους αγοραστές αυτών – μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα – και διαπιστώθηκε η καταβολή πραγματικού τιμήματος μεγαλύτερου του αναγραφόμενου στα αντίστοιχα συμβόλαια αγοραπωλησίας.

Στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για την αγορά του ποσοστού 50% κατοικίας (μεζονέτας) στην ανωτέρω περιοχή, δήλωσε τίμημα (ως και αντικειμενική αξία του ακινήτου) 37.415,50€, ενώ καταβλήθηκε πραγματικό τίμημα τουλάχιστον 85.768,90€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι καίτοι κλήθηκε να υποβάλλει δήλωση στο πλαίσιο της οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης (ν.4446/2016), παρανόμως και καταχρηστικώς η φορολογική αρχή αρνήθηκε την παραλαβή της.

Επειδή, με το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.....».

Επειδή, στο άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ', δ', ε' Κ.Φ.Δ.)......».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 4 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Κοινοποιήσεις κατά το άρθρο 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, διενεργούνται και για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος αυτού».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή... 5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή

θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής.....».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη εστάλη στον προσφεύγοντα με την υπ' αριθ. πρωτ./20.07.2017 συστημένη επιστολή, κατά τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 και συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, η κοινοποίησή της θεωρείται ότι συντελέσθηκε την 05/08/2017. Περαιτέρω, από την υπεύθυνη δήλωση (άρθρου 8 ν.1599/1986) του προσφεύγοντος, από το σώμα της ενδικοφανούς προσφυγής αλλά και από το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας στο Ηνωμένο Βασίλειο, που συμπληρωματικά κατέθεσε στην υπηρεσία μας ο προσφεύγων, προκύπτει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού και ειδικότερα κάτοικος Λίβερπουλ Μεγάλης Βρετανίας και ως εκ τούτου η προθεσμία άσκησης της παρούσας προσφυγής έληγε την 30/10/2017. Συνεπώς, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται εμπροθέσμως.

Επειδή, με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 4446/2106 ορίζεται ότι: «Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.10.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016...».

Επειδή, με το άρθρο 58 παρ. 3 του ν. 4446/2106 ορίζεται ότι: «α. Στην περίπτωση που η εντολή ελέγχου ή η πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 κοινοποιείται μετά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή και έως το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57, οι φορολογούμενοι μπορούν να υποβάλουν δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 για φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή. Οι σχετικές δηλώσεις υποβάλλονται εντός προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών στον φορολογούμενο, εφαρμοζομένων των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 57».

Επειδή, με το άρθρο 6 της ΠΟΛ. 1006/2017 Απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «1. Αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις με τη χρήση των ευνοϊκών διατάξεων των άρθρων 57 έως και 61 του Ν. 4446/2016 υποβάλλονται χειρόγραφα. 2. Με την υποβολή των δηλώσεων συνυποβάλλονται και τα φύλλα υπολογισμού της αξίας των ακινήτων καθώς και τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 1 του α.ν.1251/1950 περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων, που κυρώθηκε με τον ν.1587/1950, ορίζεται ότι: «Δι' εκάστην μεταβίβασιν οι συμβαλλόμενοι

υποχρεούνται προ της συντάξεως του συμβολαίου των, να επιδώσωση κοινήν δήλωσιν φόρου μεταβίβασης, προς τον Οικον. Έφορον της περιφέρειας εν η κείται το ακίνητον ή προκειμένου περί πλοίου της εν η είναι νηολογημένον τούτο.».

Επειδή, με την παρ. Β του κεφ. ΙΙΙ του Β' Ειδικού Μέρους της ΠΟΛ. 1009/2017 διευκρινίζεται ότι: «Ειδικότερα για τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, ο φορολογούμενος μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις του Ν.4446/2016 και να δηλώσει το επιπλέον καταβληθέν τίμημα με την υποβολή σε κάθε περίπτωση κοινής δήλωσης (αγοραστή και πωλητή), ανεξάρτητα αν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου για το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, με την εφαρμογή βέβαια των ανάλογων διατάξεων του Ν.4446/2016 (ως προς τις προθεσμίες, τα ποσοστά των πρόσθετων κ.λπ.). Σημειώνεται ότι ο επιπλέον φ.μ.α. υπολογίζεται με τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, δηλαδή κατά το χρόνο σύνταξης του μεταβιβαστικού συμβολαίου. (Αντίθετα, αν η υποβολή της κοινής δήλωσης γίνει ενόψει της σύνταξης διορθωτικού συμβολαίου ως προς το τίμημα, ο επιπλέον φ.μ.α. για τη διαφορά του τιμήματος θα υπολογισθεί με τον ισχύοντα κατά το χρόνο σύνταξης του διορθωτικού συμβολαίου συντελεστή)».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

- κατόπιν, της υπ' αριθ. πρωτ./26.01.2017 ειδικής πρόσκλησης οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών που απέστειλε η Δ.Ο.Υ. στον προσφεύγοντα, ο τελευταίος προέβη (μετά της συζύγου του – έτερης αγοράστριας) την 01/06/2017 στην υποβολή τροποποιητικής δήλωσης ΦΜΑ, με την επίκληση των διατάξεων του ν.4446/2016, δηλώνοντας το επιπλέον καταβληθέν τίμημα.
- Η φορολογική αρχή, ωστόσο δεν έκανε δεκτή την ανωτέρω δήλωση με την αιτιολογία ότι υποβλήθηκε μονομερώς και όχι με τα στοιχεία της αντισυμβαλλόμενης πωλήτριας κοινοπραξίας και την υπογραφή του νομίμου εκπροσώπου της, ως ρητώς ο νόμος προϋποθέτει.
- Ως εκ τούτου, ορθά η φορολογική αρχή δεν προχώρησε στην εκκαθάριση της συμπληρωματικής ως προς το συμφωνηθέν και καταβληθέν τίμημα δήλωσης ΦΜΑ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία 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. [...] **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 καταβάλει 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 επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ./20.07.2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ έτους 2009, επιλέγεται η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθ./20.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ έτους 2009.
Διαφορά φόρου: 4.482,36€

	(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 Χ 0,73% = 36,50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	5.378,83€	2.241,18€	1.636,06€	3.877,24€	3.877,24€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./17.10.2017 ενδικοφανούς προσφυγής του
....., ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ. /20.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ έτους 2009

(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	4.351,81€	4.351,81€	0,00€
Δημοτικός φόρος	130,55€	130,55€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.378,83€		-5.378,83€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		2.241,18€	2.241,18€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		1.636,06€	1.636,06€
Σύνολο για καταβολή	9.861,19€	8.359,60€	-1.501,59€

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 (α.α.)

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.