



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/06/2018

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

Αριθμός απόφασης: 1254

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.

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 23/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά:

α) της υπ' αριθ. /...../29.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

β) της υπ' αριθ. /...../29.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./...../29.12.2017 και/...../29.12.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικ. ετών 2012 και 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./...../29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ποσού 3.179,78€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 3.815,74€, ήτοι συνολικό ποσό 6.995,52€.

Με την υπ' αριθ./...../29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ποσού 3.371,33€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 3.775,89€, ήτοι συνολικό ποσό 7.147,22€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από 29/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου (γραφείου) φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 736/31.10.2016 εντολής του Προϊσταμένου της. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. Δ12/1081550/ΕΞ2010/14.06.2010 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, ως απάντηση σε ερώτημα της Δ.Ο.Υ. ΤΟΥΜΠΑΣ σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση της ειδικής ενίσχυσης ανεργίας του Ο.Α.Ε.Δ. (ν.3526/2007) σε απολυμένους υπαλλήλους της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΦΩΣΦΟΡΙΚΩΝ ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ Α.Ε.». Ο προσφεύγων, εισέπραττε βάσει του άρθρου 23 του ν.3526/2007 ειδική επιδότηση ανεργίας από τον Ο.Α.Ε.Δ., ο οποίος παρακρατούσε και απέδιδε και τις αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές στον οικείο ασφαλιστικό φορέα. Τα ποσά της ειδικής αυτής επιδότησης ο προσφεύγων τα δήλωσε στον κωδικό 661 [Επίδομα ανεργίας του Ο.Α.Ε.Δ.] του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση οικονομικών ετών. Σύμφωνα με το προαναφερθέν έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος η εν λόγω ειδική επιδότηση ανεργίας του Ο.Α.Ε.Δ. αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και ως εκ τούτου φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε. και δηλώνεται στον κωδικό 301 του εντύπου Ε1 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Το ειδικό επίδομα ανεργίας του άρθρου 23 του ν.3526/2007 ως παροχή του Ο.Α.Ε.Δ. απαλλάσσεται από το φόρο και δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις. Οι προσβαλλόμενες πράξεις αντιβαίνουν ευθέως στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.3526/2007, του άρθρου 14 παρ.3 του ν.1545/1985, του άρθρου 4 παρ.5 του ν.3842/2010 και των άρθρων 45 και 57 του Κ.Φ.Ε..
- 2) Έχει παραγραφεί το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επιβολή φόρων, τελών, προστίμων ως προς το οικ. έτος 2012, καθώς η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε μετά την παρέλευση της προθεσμίας του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο.
- 3) Παράβαση των αρχών των αρχών της χρηστής διοικήσεως, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και του τεκμηρίου νομιμότητας.
- 4) Εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης διοικητικής κύρωσης ως προς την επιβολή πρόσθετου φόρου ανακρίβειας.
- 5) Ο επιβληθείς φόρος εισοδήματος και ιδιαίτερα ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.3526/2007 ορίζεται ότι: «1. Οι μισθωτοί της ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ ΦΩΣΦΟΡΙΚΩΝ ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ Α.Ε. που απασχολούνται στο εργοστάσιο Θεσσαλονίκης των οποίων η σύμβαση εργασίας καταγγέλθηκε από 04/12/2006 και μέχρι τις 31/01/2007, και δεν έχουν ήδη συμπληρωμένες τις προϋποθέσεις πλήρους συνταξιοδότησης από τον κύριο ασφαλιστικό τους φορέα, δικαιούνται να επιλέξουν ένα από τα παρακάτω προγράμματα του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ.): α)....., β)....., ε) ειδικής επιδότησης ανεργίας..... 3. Στο πρόγραμμα της ειδικής επιδότησης ανεργίας έχουν δικαίωμα να ενταχθούν μισθωτοί που είναι ασφαλισμένοι στο Ι.Κ.Α. ή Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε., εφόσον κατά την ημέρα της καταγγελίας της σύμβασης εργασίας τους απασχολούνται ήδη στο εργοστάσιο Θεσσαλονίκης της ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ ΦΩΣΦΟΡΙΚΩΝ ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ Α.Ε. τουλάχιστον επί δύο (2) χρόνια. Επίσης στο πρόγραμμα ειδικής επιδότησης ανεργίας μπορούν να ενταχθούν όσοι απασχολούνται με σύμβαση έργου ή άλλη παρεμφερή μορφή απασχόλησης που έχει συμφωνηθεί με τη Β.Φ.Λ. Α.Ε., εφόσον εργάζονται στο εργοστάσιο Θεσσαλονίκης της Β.Φ.Λ. Α.Ε. τουλάχιστον τρία (3) χρόνια και καλύπτουν πάγιες και διαρκείς ανάγκες. 4. Η διάρκεια της ειδικής επιδότησης ανεργίας θα είναι μέχρι τη συμπλήρωση των ισχυουσών σήμερα προϋποθέσεων για λήψη πλήρους ή μειωμένης συντάξεως γήρατος και δεν θα υπερβαίνει τους εβδομήντα δύο (72) μήνες. Αν συμπληρωθούν οι προϋποθέσεις για τη λήψη μειωμένης συντάξεως γήρατος, όχι όμως και πλήρους, η ειδική επιδότηση συνεχίζεται μέχρι τη συμπλήρωση του ορίου πλήρους συνταξιοδότησης, όχι όμως

πέραν του ανώτατου χρονικού ορίου αυτής, ήτοι των εβδομήντα δύο (72) μηνών. Με απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας το ανώτατο χρονικό όριο ειδικής επιδότησης εβδομήντα δύο (72) μηνών μπορεί να παραταθεί.....

5. Κατά το διάστημα της ειδικής επιδότησης ανεργίας συνεχίζεται η ασφάλιση των επιδοτούμενων στους οικείους ασφαλιστικούς φορείς κύριας και επικουρικής ασφάλισης και για όλους τους κλάδους στους οποίους ασφαλίζονται ως μισθωτοί. Υπόχρεος για την παρακράτηση και απόδοση των αναλογουσών ασφαλιστικών εισφορών για όλους τους κλάδους είναι ο Ο.Α.Ε.Δ.. Ο παραπάνω χρόνος ασφάλισης λαμβάνεται υπόψη για τη συμπλήρωση των προϋποθέσεων για συνταξιοδότηση με πλήρη ή μειωμένη σύνταξη, καθώς και των απαιτούμενων από την παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 825/1978, όπως ισχύει κάθε φορά, χρονικών προϋποθέσεων..... 7. Για την ένταξη και την επιδότηση των μισθωτών στο πρόγραμμα της ειδικής επιδότησης ανεργίας, πέραν των παραπάνω διατάξεων, ισχύουν οι διατάξεις περί επιδοτήσεως των κοινών ανέργων από τον Ο.Α.Ε.Δ.. Η ειδική επιδότηση ανεργίας θα αναστέλλεται αν υπάρξει οποιασδήποτε μορφής απασχόληση του επιδοτούμενου».

Επειδή, με το άρθρο 45 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ12/1081550/ΕΞ2010/14.06.2010 έγγραφό της, η Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα επισημαίνει ότι η εν λόγω ειδική επιδότηση ανεργίας που χορηγείται στους παραπάνω δικαιούχους, απολυθέντες, από την «ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΦΩΣΦΟΡΙΚΩΝ ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ ΑΕ» προσιδιάζει με τακτικές αποδοχές καθόσον αυτή δίνεται σε αντικατάσταση των αποδοχών τις οποίες αυτοί θα είχαν εφόσον εξακολουθούσαν να εργάζονται στην παραπάνω εταιρεία και στην οποία ενίσχυση εξακολουθούν να παρακρατούνται οι ασφαλιστικές εισφορές που βαρύνουν τους ανωτέρω δικαιούχους και να αποδίδονται στα αντίστοιχα ασφαλιστικά ταμεία (1054326/959/Α0012/19.05.2008 έγγραφο της ίδιας ως άνω διεύθυνσης για τους εργαζόμενους στις Κλωστοϋφαντουργικές Επιχειρήσεις της Νάουσας). Επιπλέον, ο ν.3526/2007 καθορίζει το ύψος της εν λόγω ειδικής εισοδηματικής ενίσχυσης ανεργίας και δεν προβλέπει τη μη φορολόγησή της. Συνεπώς, το ποσό της ανωτέρω ειδικής εισοδηματικής ενίσχυσης ανεργίας αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε. και δηλώνεται στον κωδικό 301 [Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ] του εντύπου Ε1.

Επειδή, η Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, Τμήμα Α΄, του Υπουργείου Οικονομικών, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ/Α/1096839/ΕΞ2016/28.06.2016 έγγραφό της προς το Σύλλογο Απολυμένων Συνταξιούχων Εργοστασίου Λιπασμάτων Θεσσαλονίκης, καθώς και με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ/Α/1107336/ΕΞ2016/13.07.2016 έγγραφό της προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης, εμμένει στο χαρακτηρισμό της ειδικής επιδότησης ανεργίας ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε..

Ως εκ τούτου, το ποσό της ανωτέρω ειδικής επιδότησης χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) καθόσον ενέχει το στοιχείο της περιοδικότητας και προσιδιάζει με τακτικές αποδοχές. Ο ισχυρισμός ότι, σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 23 του ν.3526/2007 περί ένταξης και επιδότησης των μισθωτών στο πρόγραμμα της ειδικής επιδότησης ανεργίας, πέραν των παραπάνω διατάξεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί επιδοτήσεως των κοινών ανέργων από τον Ο.Α.Ε.Δ., δεν επιφέρει τη μη φορολόγηση της εν λόγω επιδότησης, καθόσον στη συγκεκριμένη περίπτωση τα ποσά που καταβάλει ο Ο.Α.Ε.Δ. δεν αποτελούν επιδόματα ανεργίας με βάση τις κοινές περί ανεργίας διατάξεις, αλλά δίνονται ως εισοδηματική ενίσχυση στους πρώην εργαζόμενους της εταιρίας, εξαιτίας του ότι απώλεσαν τις αποδοχές τους από την εταιρία στην οποία εργάζονταν.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί απαλλαγής του ειδικού επιδόματος ανεργίας του άρθρου 23 του ν.3526/2007 από το φόρο εισοδήματος, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....*».

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «*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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η υπ' αριθ./...../29.12.2017 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 εκδόθηκε στις

29/12/2017, απεστάλη στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή (αρ. πρωτ. 10024/01.02.2018) και θεωρείται ότι κοινοποιήθηκε την 17/02/2018.

Ωστόσο, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι παρανόμως η υπ' αριθ./...../29.12.2017 οριστική πράξη κοινοποιήθηκε μετά την 31/12/2017, αφού σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 του ν.2238/94, είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο στη χρήση 2011, δεν ευσταθεί, καθώς, από τις μεταβατικές διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προκύπτει ότι ο κρίσιμος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο ακόμη και σε χρήσεις πριν την καθολική εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. σχετίζεται με το χρόνο έκδοσης της οριστικής πράξης και όχι με το χρόνο κοινοποίησης αυτής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο και 5^ο προβαλλόμενο λόγο

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

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, περί παραβίασης συνταγματικών αρχών, προβάλλονται αλυσιτελώς και απορρίπτονται.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017 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 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 παρ. 1 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 7 ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «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».

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».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί εφαρμογής ευμενέστερων κυρώσεων, κρίνεται νόμω και ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθ./...../29.12.2017 και/...../29.12.2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2013 αντιστοίχως, επιλέγεται η επεικέστερη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθ./...../29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012. Διαφορά φόρου: 3.179,78€

	(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 (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	3.815,74 €	1.589,89 €	1.253,47 €	2.843,36 €	2.843,36 €

- Υπ' αριθ./...../29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013. Διαφορά φόρου: 3.371,33€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (112%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	3.775,89 €	1.685,67 €	1.328,98 €	3.014,65 €	3.014,65 €

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

τη μερική αποδοχή της από 23/02/2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

1. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./...../29.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και
2. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./...../29.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./...../29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος οικ. έτους 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
Κύριος Φόρος	3.179,78 €	3.179,78 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.815,74 €	0,00 €	-3.815,74 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		1.589,89 €	1.589,89 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		1.253,47 €	1.253,47 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Σύνολο για καταβολή	6.995,52 €	6.023,14 €	-972,38 €

Η υπ' αριθ./...../29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου 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	3.371,33 €	3.371,33 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.775,89 €	0,00 €	-3.775,89 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		1.685,67 €	1.685,67 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		1.328,98 €	1.328,98 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Σύνολο για καταβολή	7.147,22 €	6.385,98 €	-761,24 €

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.