



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **11/05/2018**

Αριθμός απόφασης: **2360**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 11.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, κατοίκου Κυπαρισσίας Μεσσηνίας, οδός, κατά της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		08/12/2017	15/12/2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	4.559,28 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 11.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./8.12.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του ΦΕφπ ποσού 1.926,24 €, πλέον 153,08 € τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων, 2.311,48 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012, 69,35 € πρόσθετων τελών χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012, 0,14 € εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και 98,99 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011, ήτοι συνολικού ποσού 4.559,28 €.

Οι ως άνω διαφορές ΦΕφπ, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 και λοιπών φορολογικών επιβαρύνσεων προέκυψαν επί τη βάση της από 08.12.2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος και της συζύγου του κατά την ελεγχθείσα περίοδο (έτος) 01.01.2011-31.12.2011 με την προσθήκη εισοδήματος από ακίνητα ύψους 2.474,93 € στο συνολικό δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος και 2.474,93 € στο συνολικό δηλωθέν εισόδημα της συζύγου του, αντίστοιχα (ήτοι συνολικά 4.949,86 €), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό εισόδημα (πριν την έκπτωση δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994)			
	Ποσά δήλωσης		Ποσά ελέγχου	
	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου
01.01.2011-31.12.2011	15.961,55 €	15.961,55 €	18.436,48 €	18.436,48 €

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1.) Ο έλεγχος προσδιορίζει αναλογικά τα μισθώματα, λαμβάνοντας ως βάση ιδιοκτησίες που δεν είχαν ούτε ο ίδιος ούτε η σύζυγός του στην κυριότητά τους ή στην επικαρπία τους κατά το ελεγχόμενο έτος (ήτοι τις υπό στοιχεία Ι1 και Α1 οριζόντιες ιδιοκτησίες της υπό κρίση οικοδομής). Ο έλεγχος τοποθετείται εσφαλμένα στον αναλογικό προσδιορισμό μισθωμάτων με βάση τα μισθώματα του έτους 2001 και εντεύθεν, αφού τα τότε μισθώματα αφορούσαν ολόκληρο το ακίνητο, άρα και τις παραπάνω ιδιοκτησίες που κατά το ελεγχόμενο έτος δεν ήταν δικές τους.

2.) Ούτε ο ίδιος ούτε η σύζυγός του δήλωσαν στη δήλωσή τους ΦΕΠ του ελεγχόμενου έτους ότι έπαιρναν μισθώματα από το υπόγειο κατά ποσοστό 25% ή οποιαδήποτε άλλα ποσοστά. Όπως προκύπτει από το υποβληθέν έντυπο Ε2, δηλώνουν συνολικά εισπραχθέντα εισοδήματα τόσο από τη Δ.Ο.Υ. όσο και από το Α.Τ. Κυπαρισσίας, όσα ακριβώς εισέπρατταν, όπως αυτά προέκυπταν από τις σχετικές καταστάσεις πληρωμών. Δεν είναι συνεπώς δυνατό να υπάρχουν διαφορές στα δηλωμένα μισθώματα, αφού τα μισθώματα που τους καταβλήθηκαν και προκύπτουν από τις καταστάσεις πληρωμής, αυτά ακριβώς δήλωσαν και στη δήλωσή τους ΦΕΠ του ελεγχόμενου έτους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2011: «1. *Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό [...] από εκμίσθωση [...], μιας ή περισσότερων οικοδομών [...]. Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο [...] το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση. [...]. 2. Για εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, που καταβάλλονται αναδρομικά με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης αυτών θεωρείται ο χρόνος στον οποίο ανάγονται τα μισθώματα. 3. Προκειμένου για εκμίσθωση ολόκληρης ή τμήματος οικοδομής μαζί με έπιπλα ή μηχανήματα, στο εισόδημα συνυπολογίζεται και το τυχόν μίσθωμα των συνεκμισθούμενων επίπλων ή μηχανημάτων. 4. [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2011: «**Ακαθάριστο εισόδημα**, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι **το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2011: «1. **Από το κατά το προηγούμενο άρθρο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν:** α) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και **ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.** [...]. Αν οι δαπάνες που αναφέρονται στα προηγούμενα εδάφια αφορούν κοινόχρηστους χώρους του ακινήτου, επιμερίζονται αναλόγως στους συνιδιοκτήτες του. [...]. β) [...]. γ) [...]. 2. **Το ποσό που απομένει, μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από ακίνητα.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. α'-β' ν. 4174/2013, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (11.5.2018): «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με

νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας δεν αμφισβητεί το ύψος του συνολικού εισπραχθέντος μισθώματος για τις υπό κρίση εκμισθωθείσες οριζόντιες ιδιοκτησίες, αλλά μόνο τον τρόπο επιμερισμού του στους δικαιούχους, όπως αυτός αποτυπώνεται στο προσκομιζόμενο από τον προσφεύγοντα αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο της υπ' αριθμ. καταχώρησης/4.8.2012 αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακινήτων οικονομικού έτους 2012 του ιδίου και της συζύγου του (συνολικό μηνιαίο μίσθωμα για τις οριζόντιες ιδιοκτησίες που εκμισθώθηκαν ως ενιαίο και αυτοτελές μίσθιο για τις ανάγκες της Δ.Ο.Υ. Κυπαρισσίας και του Α.Τ. Κυπαρισσίας, αντίστοιχα, **μειωμένο** κατά τις υποχρεωτικές κατά νόμον, κατά περίπτωση, κρατήσεις και επιμεριζόμενο κατά $\frac{1}{4}$ στον ίδιο και κατά $\frac{1}{4}$ στη σύζυγό του, περαιτέρω δε και προφανώς κατά $\frac{1}{4}$ στο ένα από τα δύο τέκνα τους και κατά $\frac{1}{4}$ στο άλλο), και **μόνο για φορολογικούς σκοπούς**, και συγκεκριμένα για σκοπούς (ορθής) εφαρμογής της ισχύουσας νομοθεσίας φορολογίας εισοδήματος. Στην υπό κρίση περίπτωση, ανεξαρτήτως του **αν** ήταν ορθός, στα πλαίσια του ισχύοντος αστικού δικαίου, ο επιμερισμός του εκάστοτε συνολικού οφειλόμενου μηνιαίου μισθώματος (που αποτελούσε ένα ενιαίο ποσό, αφού αυτό είχε συμφωνηθεί με την καθεμιά από τις δύο υπό κρίση μισθωτικές συμβάσεις, και όχι τέσσερα (4) χωριστά ποσά, ένα για κάθε δικαιούχο) σε τέσσερα (4) ίσα μερίδια, όσοι και οι τέσσερις (4) συνδικαιούχοι του αντίστοιχου ποσού (όπως αυτός (ο επιμερισμός) προκύπτει κατά τα προεκτεθέντα από τα προσκομιζόμενα από τον προσφεύγοντα αποδεικτικώς φωτοαντίγραφα των σχετικών καταστάσεων πληρωμής μισθωμάτων), και η βάσει αυτού (του επιμερισμού) καταβολή του καθ' $\frac{1}{4}$ στον κάθε συνδικαιούχο (αν υποθεθεί ότι η φυσική καταβολή του εκάστοτε συνολικού μηνιαίου μισθώματος πράγματι γινόταν κατά το $\frac{1}{4}$ αυτού στον κάθε δικαιούχο), **ή αν** έπρεπε να γίνεται άπαξ καταβολή του συνολικού εκάστοτε οφειλόμενου ποσού, επί του οποίου θα είχαν κοινό αδιαίρετο δικαίωμα οι τέσσερις (4) συνδικαιούχοι (κοινωνία δικαιώματος), η ορθή εφαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας φορολογίας εισοδήματος επιβάλλει διαφορετικό επιμερισμό του ενιαίου μισθώματος και συγκεκριμένα εκείνον που κατά το δυνατόν ανταποκρίνεται ακριβέστερα στην (προσεγγίζει εγγύτερα την / αποτυπώνει ακριβέστερα την) πραγματικότητα (ώστε **ο επιβληθείς στο εκάστοτε υπόχρεο πρόσωπο ΦΕΦπ να είναι σύμφωνος με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος**), κάτι που σημαίνει εν προκειμένω ότι ένας τέτοιος επιμερισμός θα πρέπει να λάβει υπόψη του το γεγονός ότι εκμισθώθηκαν (κατά περίπτωση) ως ένα ενιαίο και αυτοτελές μίσθιο διαφορετικές (διακριτές) οριζόντιες ιδιοκτησίες, επί των οποίων υφίσταντο (είχαν δημιουργηθεί) διακριτά δικαιώματα κυριότητας (ψιλής) και επικαρπίας και μάλιστα με υποκείμενά τους (κατά περίπτωση) περισσότερα του ενός πρόσωπα (συνδικαιούχοι), γεγονός που επέβαλε τον επιμερισμό του εκάστοτε οφειλόμενου μισθώματος **είτε** αναλογικά, κατά τον τρόπο που τελικά εφάρμοσε ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας (ήτοι με προσδιορισμό του ποσοστού, κατά το οποίο οι εκμισθωθέντες, κατά περίπτωση, χώροι του υπογείου συμμετέχουν στο συνολικό μηνιαίο μίσθωμα για τις κατά περίπτωση εκμισθωθείσες, ως ένα ενιαίο και αυτοτελές μίσθιο κατά τα προεκτεθέντα, χωριστές οριζόντιες ιδιοκτησίες, και διαίρεση του υπολοίπου ποσού του εκάστοτε συνολικού μηνιαίου μισθώματος σε δύο ίσα μέρη (ήτοι εκείνο που αφορά στις οριζόντιες ιδιοκτησίες Ι1 και Α1, δικαιούχοι του οποίου κατά το κρίσιμο ελεγχόμενο

έτος 2011 ήταν τα δύο τέκνα του προσφεύγοντος και της συζύγου του, και εκείνο που αφορά στις οριζόντιες ιδιοκτησίες Ι2 και Α2, δικαιούχοι του οποίου κατά το κρίσιμο ελεγχόμενο έτος 2011 ήταν ο προσφεύγων και η σύζυγός του)), **είτε** με βάση την αντικειμενική αξία της κάθε εκμισθωθείσας οριζόντιας ιδιοκτησίας, κατά το δεύτερο τρόπο που εφάρμοσε η Δ.Ο.Υ., αλλά τελικά δεν επέλεξε ως μη ορθότερο (προφανώς εννοεί ως μη ανταποκρινόμενο ακριβέστερα στην / ως μη προσεγγίζοντα εγγύτερα την / ως μη αποτυπώνοντα ακριβέστερα την πραγματικότητα) και πάντως μη ευνοϊκότερο για τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του. Συνεπώς, επί της ουσίας ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας κατά τον επιμερισμό που διενήργησε δεν έλαβε τάχα **ως βάση** τις ιδιοκτησίες που δεν είχαν ούτε ο ίδιος ο προσφεύγων ούτε η σύζυγός του στην κυριότητά τους ή στην επικαρπία τους κατά το ελεγχόμενο έτος (ήτοι τις υπό στοιχεία Ι1 και Α1 οριζόντιες ιδιοκτησίες της υπό κρίση οικοδομής), όπως αβασίμως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά **μόνον αφαιρετικά**, προκειμένου να προσδιορίσει το μέρος εκείνο του συνολικού μηνιαίου μισθώματος που αντιστοιχεί στις οριζόντιες ιδιοκτησίες, των οποίων την επικαρπία είχαν ο προσφεύγων και η σύζυγός του (ήτοι τις υπό στοιχεία Ι2 και Α2, κατά περίπτωση).

Επειδή, ανεξαρτήτως του αν ο κατ' αναλογίαν επιμερισμός που εφαρμόστηκε τελικά από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ανταποκρίνεται ακριβέστερα στην (προσεγγίζει εγγύτερα την / αποτυπώνει ακριβέστερα την) πραγματικότητα (σύμφωνα με την επιταγή του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος) σε σχέση με τον επιμερισμό βάσει της αντικειμενική αξίας της κάθε εκμισθωθείσας οριζόντιας ιδιοκτησίας, πάντως τελικά ο πρώτος επελέγη από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ως ευνοϊκότερος για τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του σε σχέση με το δεύτερο, συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα εσφαλμένης επιλογής του πρώτου τρόπου επιμερισμού έναντι του δεύτερου.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 08.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες, για το λόγο αυτό γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ν. 2238/1994, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (11.5.2018).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «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. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 2 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «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 [...] κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς [...] προσφυγής [...] ή **εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς [...] προσφυγής [...]**, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 6 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται **από 1.1.2018**.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1003/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Σε συνέχεια του Γ.Δ.Φ.Δ.1192248 ΕΞ 2017 εγγράφου του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με την κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 [...], παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και 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. [...]. 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 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης στον προσφεύγοντα: «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 απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1, 3 και 4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης στον προσφεύγοντα: «1. 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. Σε περίπτωση [...] διορθωτικού [...] 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 πράξη προσδιορισμού. 2. [...]. 3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται

και δεν οφείλονται. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφαση του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης στον προσφεύγοντα: «*Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων που καταβάλλει ο φορολογούμενος κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 [...] ορίζεται ως το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου, πλέον οκτώ και πενήντα μίας (8,51) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης στον προσφεύγοντα: «*Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας [το οποίο ήταν 0,25%].*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης στον προσφεύγοντα: «*Η παρούσα απόφαση τίθεται σε ισχύ από 1.1.2014.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 15 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης στον προσφεύγοντα: «*Μέχρι και τις 31.12.2019 ο τόκος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 53 υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο το μήνα.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης στον προσφεύγοντα: «*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) [...], 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) [...].*»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και συγκεκριμένα κατ' επιταγή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 2 ν. 4509/2017 πρέπει να προσδιοριστεί και να επιλεγεί η επιεικέστερη για τον προσφεύγοντα κύρωση μεταξύ εκείνης που προκύπτει από την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 1 παρ. 1 ν. 2523/1997 και εκείνης που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 53 παρ. 1 και 4 και του άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4174/2013.

Προσδιορισμός επιεικέστερης κύρωσης

(άρθρο 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με άρθρο 49 παρ. 2 ν. 4509/2017)

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) & (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 Ν. 4174/2013	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν. 4174/2013	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ (ΠΡΟΣΤΙΜΟ) ΚΑΤ' ΑΡΘΡΟ 49 ΠΑΡ. 1 Ν. 4509/2017	
	[60 μήνες x 2% = 120%]		[53 μήνες x (8,51% + 0,25%) / 12 μήνες = 38,69%]		
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ	1.926,24 € x 120% = 2.311,48 €	1.926,24 € x 25% = 481,56 €	1.926,24 € x 38,69% = 745,26 €	481,56 € + 745,26 € = 1.226,82 €	1.226,82 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 11.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		08/12/2017	15/12/2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	4.559,28 €

και συγκεκριμένα ως προς την εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης, **και την τροποποίηση** της πράξης αυτής κατά το μέρος αυτό.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά κύριου φόρου	1.926,24 €
ΠΛΕΟΝ Τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	153,08 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαύξησης (επιεικέστερη κύρωση κατ' άρθρο 49 παρ. 1 ν. 4509/2017)	1.226,82 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετων τελών χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΠΠ οικονομικού έτους 2012	69,35 €
ΠΛΕΟΝ Εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	0,14 €
ΠΛΕΟΝ Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011	98,99 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>3.474,62 €</u>

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.