



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/02/2019
Αριθμός απόφασης:570

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ 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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **09/10/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή : **α)της** **του**, **ΑΦΜ**, κάτοικο επί της οδού αριθμ....., **β) της** **του**, **ΑΦΜ**, κάτοικο επί της οδού, αριθμ..... **και γ)της** **του**, **ΑΦΜ**, κάτοικο επί της οδού κατά των κάτωθι διοικητικών πράξεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

α)της με αριθμ.πρωτ...../2018 απάντησης η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμ.πρωτ...../2018 αίτησης περί επιστροφής καταβληθέντων ποσών πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 445.331,60 ευρώ,

β)της με αριθμ.πρωτ...../2018 απάντησης η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμ.πρωτ...../2018 αίτησης περί επιστροφής καταβληθέντων ποσών πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 667.997,39 ευρώ,

γ)της με αριθμ.πρωτ...../2018 απάντησης η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμ.πρωτ...../2018 αίτησης περί επιστροφής καταβληθέντων ποσών πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 667.997,39 ευρώ,

δ)της εκκαθάρισης των καταβληθέντων ποσών έναντι των υπ'αριθμ...../2017 και/2017 πράξεων επιβολής φόρου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως προαναφερθείσες πράξεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **09/10/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: α)της του, β) της του, και γ)της του, 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:

α)Με την με αριθμ.πρωτ...../2018 απάντηση η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμ.πρωτ...../2018 αίτησης της, περί επιστροφής καταβληθέντων ποσών πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 445.331,60 ευρώ, η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., απέρριψε την εν λόγω αίτηση καθότι δεν είναι δυνατή η επιστροφή λόγω των διατάξεων του άρθρου 49 παρ.5 του ν.4509/2017.

β)Με την με αριθμ.πρωτ...../2018 απάντηση η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμ.πρωτ...../2018 αίτησης της, περί επιστροφής καταβληθέντων ποσών πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 667.997,39 ευρώ, η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., απέρριψε την εν λόγω αίτηση καθότι δεν είναι δυνατή η επιστροφή λόγω των διατάξεων του άρθρου 49 παρ.5 του ν.4509/2017.

γ)Με την με αριθμ.πρωτ...../2018 απάντηση η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμ.πρωτ...../2018 αίτησης της, περί επιστροφής καταβληθέντων ποσών πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 667.997,39 ευρώ, η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., απέρριψε την εν λόγω αίτηση καθότι δεν είναι δυνατή η επιστροφή λόγω των διατάξεων του άρθρου 49 παρ.5 του ν.4509/2017.

δ)Με την εκκαθάριση των υπ'αριθμ...../2017 και/2017 πράξεων επιβολής φόρου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σε εκτέλεση της υπ'αριθμ...../2018 Απόφασης της Υπηρεσίας μας, με την οποία έγινε μερικώς δεκτή η με αριθμ...../2017 ενδικοφανή προσφυγή, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέβη σε τροποποίηση της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης βάσει του διατακτικού της εν λόγω Απόφασης.

Συγκεκριμένα με την ως άνω Απόφαση της Υπηρεσίας μας αφενός μειώθηκε η διαφορά του κύριου φόρου και αφετέρου εφαρμόσθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017 ως, επιεικέστερες.

Οι προσφεύγουσες με την υποβολή των ως άνω αιτημάτων ζητούν την επιστροφή συνολικού ποσού 1.781.326,39 ευρώ, αναλυόμενο σε 445.331,60 ευρώ στην , 667.997,40 ευρώ στην και 667.997,40 ευρώ στην Η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. απέρριψε ρητώς τα εν λόγω αιτήματα με την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων απαντήσεων, διότι ως αναφέρεται στις εν λόγω απαντήσεις δεν δύναται η επιστροφή λόγω εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 49 παρ.5 του ν.4509/2017, και συνεπώς τα ποσά πρόσθετων φόρων τα οποία έχουν καταβληθεί πριν την εφαρμογή του νόμου, δεν αναζητούνται, ενώ δύναται να συμψηφισθούν ή να επιστραφούν ποσά για τα οποία δεν έχει γίνει καταβολή. Ειδικότερα στα πλαίσια της εκκαθάρισης των υπ' αριθμ...../2017 και/2017 οριστικών πράξεων σε εκτέλεση της υπ' αριθμ...../2018 Απόφασης της Δ.Ε.Δ, προσδιόρισε τα ποσά του πρόσθετου φόρου που δεν δύναται να επιστραφούν ως κάτωθι:

	ΑΡΧΙΚΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙ- ΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (1)	ΤΕΛΙΚΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙ- ΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (2)	ΔΙΑΦΟΡΑ (1)- (2)	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΙΧΑΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ (50%) (3)	ΠΟΣΑ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΥΝΑΤΑΙ ΝΑ ΕΠΕΣΤΡΑΦΟΥΝ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡ.5 ΤΟΥ Ν.4509/2017 (4)=(2)-(3)
Με την υπ' αριθμ..... /2017 οριστική πράξη					
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	3.095.354,45	870.753,25	2.224.601,20	1.547.677,23	0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	3.714.425,35	765.914,56	2.948.510,79	1.857.212,68	1.091.298,12
	6.809.779,80	1.636.667,81	5.173.111,99	3.404.889,90	1.091.298,12
Με την υπ' αριθμ...../ 2017 οριστική πράξη					
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	3.333.587,01	1.489.454,21	1.844.132,80	1.666.793,51	0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	4.000.304,41	1.310.123,93	2.690.180,48	2.000.152,21	690.028,28
	7.333.891,42	2.799.578,14	4.534.313,28	3.666.945,71	690.028,28
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜ ΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.143.671,22	4.436.245,95	9.707.425,27	7.071.835,61	1.781.326,39
ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΗΝ 25%	3.535.917,81	1.109.061,49	2.426.856,32	1.767.958,90	445.331,60
ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΗΝ	5.303.876,71	1.663.592,23	3.640.284,48	2.651.938,35	667.997,40

..... 37,5%					
ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΗΝ					
..... 37,5%	5.303.876,71	1.663.592,23	3.640.284,48	2.651.938,35	667.997,40
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜ ΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.143.671,22	4.436.245,95	9.707.425,27	7.071.835,61	1.781.326,39

Οι προσφεύγουσες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, να προβεί η διοίκηση σε νέα εκκαθάριση των υπ' αριθμ...../2017 και/2017 οριστικών πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Η διάταξη του άρθρου 49 παρ.5 του ν.4509/2017 είναι αντίθετη προς το Σύνταγμα.
- Εσφαλμένη εφαρμογή της διατάξεως της παρ.5 του άρθρου 49 του ν.4509/2017. Κατά την εκκαθάριση των οριστικών πράξεων σε εκτέλεση της απόφασης της ΔΕΔ, η φορολογική αρχή προέβη σε εσφαλμένο υπολογισμό των ποσών των πρόσθετων φόρων που δεν δύναται να επιστραφούν διότι η μείωση του πρόσθετου φόρου που προέκυψε βάσει της απόφασης της ΔΕΔ δεν οφείλεται μόνο στην εφαρμογή των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 αλλά οφείλεται και στο γεγονός ότι μειώθηκε και ο κύριος φόρος. Συνεπεία αυτού λόγω εφαρμογής των ευνοϊκών διατάξεων το ποσό που δεν δύναται να επιστραφεί για κάθε πράξη είναι:

Με την υπ' αριθμ...../2017 οριστική πράξη κατόπιν απόφασης της ΔΕΔ	
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	870.753,25
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	765.914,56
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ Ν.2523/1997	1.044.903,90
ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΕΥΝΟΪΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ	278.989,34
ΜΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΩΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΟΣΩΝ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡ.5 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49 ΤΟΥ Ν.4509/2017	139.494,67
Με την υπ' αριθμ...../2017 οριστική πράξη κατόπιν απόφασης της ΔΕΔ	
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	1.489.454,21
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	1.310.123,93
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ Ν.2523/1997	1.787.345,05
ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΕΥΝΟΪΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ	477.221,12
ΜΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΩΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΟΣΩΝ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡ.5 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	238.610,56

Και το ποσό που πρέπει να επιστραφεί για κάθε πράξη είναι:

Με την υπ' αριθμ...../2017 οριστική πράξη κατόπιν απόφασης της ΔΕΔ	
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	870.753,25
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	765.914,56
ΜΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡ.5 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	139.494,67
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ	1.776.162,48

ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	3.404.889,90
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΕΠΙΣΤΡΑΦΕΙ	1.628.727,42
Με την υπ'αριθμ...../2017 οριστική πράξη κατόπιν απόφασης της ΔΕΔ	
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	1.489.454,21
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	1.310.123,93
ΜΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡ.5 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	238.610,56
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ	3.038.188,70
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	3.666.945,71
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΕΠΙΣΤΡΑΦΕΙ	628.757,03

Συνεπώς το ποσό που δεν πρέπει να επιστραφεί λόγω των διατάξεων του άρθρου 49 παρ.5 του ν.4509/2017 είναι $139.494,67 + 238.610,56 = 378.105,23$ ευρώ και όχι το ποσό των **1.781.326,39 ευρώ** ($1.091.298,12 + 690.028,28$) που προσδιόρισε η φορολογική αρχή.

Επειδή σύμφωνα με το εδάφιο της **παρ.1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** όπως ισχύει: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, όπως έχει γίνει παγίως δεκτό (ΣτΕ 834/2010 Ολομ., ΣτΕ 2062/1968 Ολομ. και ΣτΕ 1445/2016 7μ, ΣτΕ 64/2016, ΣτΕ 1802, ΣτΕ 3829/2012, ΣτΕ 4603/2012, ΣτΕ 2613/2009 -ΣτΕ 16/2009, ΣτΕ 2972/2008 - ΣτΕ 80/2008, ΣτΕ 368/2007, ΣτΕ 988/2006 7μ, 44/2006, 1272/2005, 1625/2001, 236/1998 κ.ά.), καθ' ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 63 παρ. 1, 285 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ., ν. 2717/1999, Α' 97), 1 και 73 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ. 331/1985, Α' 116) και 8 παρ. 4 του ν.δ. 4486/1965 (Α 131), φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων γεννάται από ατομικές διοικητικές πράξεις, με τις οποίες είτε επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση είτε κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεόμενη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή

εν μέρει με την προσφυγή. Μεταξύ δε αυτών περιλαμβάνονται, κατά τη ρητή, άλλωστε, διατύπωση του προαναφερθέντος άρθρου 8 παρ. 4 περ. δ και ε του ν.δ. 4486/1965, και οι διαφορές μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένου σχετικά με την ανάκληση, μερική ή ολική της φορολογικής δηλώσεως του φορολογουμένου, ως και για την επιστροφή ποσών φόρων, τελών και εισφορών, που καταβλήθηκαν χωρίς να υπάρχει σχετική υποχρέωση, εν όλω ή εν μέρει, ή την επιστροφή φόρων κλπ. για άλλη αιτία, προβλεπόμενη από τον φορολογικό νόμο (ΣτΕ 1751/2017, ΣτΕ 2190/2014 Ολομ, ΣτΕ 362/2001 7μ, ΣτΕ 2458/2001, ΣτΕ 4181/2001).

Επειδή, στην παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.».

Επειδή, στο άρθρο 45 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«1.Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

...η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή στο άρθρο 49 παρ.1,2 και 5 του ν.4509/2017 ορίζεται:

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.

Επειδή εν προκειμένω με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλονται:

-η με αριθμ.πρωτ...../2018 απάντηση η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμ.πρωτ...../2018 αίτησης περί επιστροφής καταβληθέντων ποσών πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 445.331,60 ευρώ,

-η με αριθμ.πρωτ...../2018 απάντηση η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμ.πρωτ...../2018 αίτησης περί επιστροφής καταβληθέντων ποσών πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 667.997,39 ευρώ, και

-η με αριθμ.πρωτ...../2018 απάντηση η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμ.πρωτ...../2018 αίτησης περί επιστροφής καταβληθέντων ποσών πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 667.997,39 ευρώ,

Με τις ως άνω απαντήσεις η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., απέρριψε τα αιτήματα των προσφευγουσών περί επιστροφής καταβληθέντων ποσών πρόσθετων φόρων, διότι δεν είναι δυνατή η αιτούμενη από πλευράς τους επιστροφή, λόγω εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 49 παρ.5 του ν.4509/2017. Ωστόσο οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται την εσφαλμένη εφαρμογή της διατάξεως της παρ.5 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 καθώς η φορολογική αρχή προέβη σε εσφαλμένο υπολογισμό των ποσών των πρόσθετων φόρων που δεν δύναται να επιστραφούν διότι η μείωση του πρόσθετου φόρου που προέκυψε βάσει της απόφασης της ΔΕΔ δεν οφείλεται μόνο στην εφαρμογή των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 αλλά οφείλεται και στο γεγονός ότι μειώθηκε και ο κύριος φόρος ως εκ τούτου τα εν λόγω ποσά καταβλήθηκαν χωρίς να υφίσταται πλέον φορολογική υποχρέωση.

Επειδή όπως προκύπτει από το ιστορικό της υπόθεσης, κατά των υπ'αριθμ...../2017 και/2017 πράξεων επιβολής φόρου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ασκήθηκε η με αριθμ...../27.12.2017 ενδικοφανή προσφυγή η οποία έγινε μερικώς δεκτή από την Υπηρεσία μας με την έκδοση της υπ'αριθμ...../2018 Απόφασης. Συγκεκριμένα ο αρχικός καταλογισμός βάσει ελέγχου τροποποιήθηκε κατόπιν της εν λόγω Απόφασης της Υπηρεσίας μας ως εξής:

	ΑΡΧΙΚΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (1)	ΤΕΛΙΚΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (2)	ΔΙΑΦΟΡΑ (1)-(2)
--	---	---	------------------------

Με την υπ'αριθμ...../2017 οριστική πράξη			
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	3.095.354,45	870.753,25	2.224.601,20
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	3.714.425,35	765.914,56	2.948.510,79
	6.809.779,80	1.636.667,81	5.173.111,99
Με την υπ'αριθμ...../2017 οριστική πράξη			
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	3.333.587,01	1.489.454,21	1.844.132,80
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	4.000.304,41	1.310.123,93	2.690.180,48
	7.333.891,42	2.799.578,14	4.534.313,28
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.143.671,22	4.436.245,95	9.707.425,27
ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΗΝ 25%	3.535.917,81	1.109.061,49	2.426.856,32
ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΗΝ 37,5%	5.303.876,71	1.663.592,23	3.640.284,48
ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΗΝ 37,5%	5.303.876,71	1.663.592,23	3.640.284,48
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.143.671,22	4.436.245,95	9.707.425,27

Επειδή ως προς τα ποσά που είχαν βεβαιωθεί αρχικώς με τις υπ' αριθμ./2017 και/2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, λόγω άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής είχε καταβληθεί το 50% της συνολικής οφειλής από κάθε πράξη, ήτοι 3.404.889,90 ευρώ και 3.666.945,71 ευρώ αντίστοιχα.

Επειδή με την Απόφαση της Υπηρεσίας μας, η διαφορά του κύριου φόρου για την κάθε προσβαλλόμενη πράξη περιορίσθηκε και συνεπώς περιορίσθηκε και ο αναλογούν πρόσθετος φόρος ως εξής :

	ΑΡΧΙΚΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (1)	ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (2)	ΔΙΑΦΟΡΑ (1)-(2)
Με την υπ'αριθμ...../2017 οριστική πράξη			
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	3.095.354,45	870.753,25	2.224.601,20
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ άρθρου 1 ν.2523/1997	3.714.425,35	1.044.903,90	2.669.521,45
	6.809.779,80	1.915.657,15	4.894.122,65
Με την υπ'αριθμ...../2017 οριστική πράξη			
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	3.333.587,01	1.489.454,21	1.844.132,80
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ άρθρου 1 ν.2523/1997	4.000.304,41	1.787.345,05	2.212.959,36
	7.333.891,42	3.276.799,26	4.057.092,16
ΣΥΝΟΛΟ	14.143.671,22	4.436.245,95	9.707.425,27

Επειδή εν συνεχεία και δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017 με τις οποίες αντικαταστάθηκε η παρ.17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, έχουν εφαρμογή και για τις εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον της ΔΕΔ, για τον τελικό προσδιορισμό των πρόσθετων φόρων επιλέχθηκε αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, το πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013, πλέον των τόκων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, καθότι οι εν λόγω διατάξεις κρίθηκαν ως επιεικέστερες. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει και από την οριστική φορολογική υποχρέωση της υπ'αριθμ...../2018 Απόφασης της Υπηρεσίας μας ο πρόσθετος φόρος όπως είχε υπολογισθεί με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/1997 περιορίσθηκε λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων ως εξής:

Με την υπ'αριθμ...../2017 οριστική πράξη κατόπιν απόφασης της ΔΕΔ	
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	870.753,25
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	765.914,56
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ Ν.2523/1997	1.044.903,90
ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΕΥΝΟΪΚΟΤΕΡΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ	278.989,34
Με την υπ'αριθμ...../2017 οριστική πράξη κατόπιν απόφασης της ΔΕΔ	
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	1.489.454,21
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	1.310.123,93
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ Ν.2523/1997	1.787.345,05
ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΕΥΝΟΪΚΟΤΕΡΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ	477.221,12
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΕΥΝΟΪΚΟΤΕΡΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ	756.210,46

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 49 παρ.5 του ν.4509/2017 σαφώς ορίζεται ότι ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται **λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου**. Εν προκειμένω ο περιορισμός των πρόσθετων φόρων που έχει προκύψει λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων είναι το ποσό των **756.210,46 ευρώ** .

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, συνάγεται ότι ο περιορισμός των πρόσθετων φόρων κατόπιν της Απόφασης της Υπηρεσίας μας, αφενός αφορά περιορισμό λόγω μείωσης του κυρίου φόρου, αφετέρου αφορά και περιορισμό λόγω υπαγωγής στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017. Δεδομένου ότι η παρ.5 του εν λόγω άρθρου θέτει περιορισμούς ως προς την επιστροφή ή τον συμψηφισμό μόνο για καταβληθέντες πρόσθετους φόρους που έχουν μειωθεί λόγω εφαρμογής των ευνοϊκών διατάξεων, στον παρακάτω πίνακα αναλύεται η μείωση των πρόσθετων φόρων, και προσδιορίζεται αρχικώς το ποσό το οποίο δεν δύναται να επιστραφεί ή να συμψηφισθεί και εν συνεχεία προσδιορίζεται το ποσό το οποίο δύναται να επιστραφεί καθότι αφορά σε ποσά καταβληθέντων πρόσθετων φόρων τα οποία με την Απόφαση της ΔΕΔ έχουν διαγραφεί και συγκεκριμένα:

πρόσθετοι φόροι υπ'αριθμ...../2017 πράξης	3.714.425,35
---	--------------

πρόσθετοι φόροι υπ'αριθμ...../2017 πράξης	4.000.304,41
Σύνολο πρόσθετων φόρων βάσει Ελέγχου	7.714.729,76
πρόσθετοι φόροι κατόπιν Απόφασης ΔΕΔ για την υπ' αριθμ./2017	765.914,56
πρόσθετοι φόροι κατόπιν Απόφασης ΔΕΔ για την υπ' αριθμ./2017	1.310.123,93
Σύνολο πρόσθετων φόρων βάσει Απόφασης ΔΕΔ	2.076.038,49
Μείωση πρόσθετων φόρων κατόπιν Απόφασης ΔΕΔ	5.638.691,27
Η μείωση οφείλεται:	
Σε περιορισμό πρόσθετων φόρων λόγω μείωσης διαφοράς κυρίου φόρου για την υπ'αριθμ...../2017	2.669.521,45
Σε περιορισμό πρόσθετων φόρων λόγω μείωσης διαφοράς κυρίου φόρου για την υπ'αριθμ...../2017	2.212.959,36
Σε περιορισμό πρόσθετων φόρων λόγω υπαγωγής στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017	756.210,46
	5.638.691,27
Καταβληθέντες πρόσθετοι φόροι	3.857.364,88
Πρόσθετοι φόροι τελική φορολογική υποχρέωση βάσει Απόφασης ΔΕΔ	2.076.038,49
Υπόλοιπο	1.781.326,39
Καταβληθέντες πρόσθετοι φόροι μη επιστρεπτέοι λόγω των διατάξεων του άρθρου 49 παρ.5 του ν.4509/2017 (50% X 756.210,46)	378.105,23
Ποσό προς επιστροφή	1.403.221,16
Ποσό προς επιστροφή στην 25%	350.805,29
Ποσό προς επιστροφή στην 37,5%	526.207,94
Ποσό προς επιστροφή στην 37,5%	526.207,94
Σύνολο	1.403.221,16

Επειδή περαιτέρω, οι προσφεύγουσες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλουν και την πράξη εκκαθάρισης των υπ'αριθμ...../2017 και/2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος σε εκτέλεση της υπ'αριθμ...../2018 Απόφασης της Δ.Ε.Δ.

Επειδή ωστόσο όπως έχει κριθεί νομολογιακά (σχετ. 1651/2018 Απόφαση Διοικ. Εφετείου Αθηνών, 1249/2016 Απόφαση Διοικ. Εφετείου Θεσσαλονίκης κ.α), η πράξη εκκαθάρισης του φόρου, που προβλέπεται στο άρθρο 41 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πράξη η οποία συντάσσεται μετά την έκδοση οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή του προστίμου, υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του εν λόγω Κώδικα και στη συνέχεια σε προσφυγή κατά το άρθρο 63 του ΚΔιοικ.Δικ. Και τούτο διότι η πράξη αυτή εκδίδεται για την εκτέλεση της δικαστικής απόφασης (νομίμου τίτλου), με την οποία έχει επιλυθεί οριστικά η σχετική φορολογική διαφορά, περιέχει δε τον κύριο φόρο, όπως προσδιορίζεται από την τελευταία (ή σε περίπτωση απόρριψης της σχετικής προσφυγής τον κύριο φόρο που έχει κατά λογισθεί με την αντίστοιχη πράξη), καθώς και τον πρόσθετο φόρο μέχρι τη δημοσίευση της απόφασης. Η αμφισβήτηση της γενόμενης κατά

τα παραπάνω εκκαθάρισης, όσον αφορά τόσο τον κύριο όσο και τον πρόσθετο φόρο, ανάγεται στο στάδιο της είσπραξης αυτών και προσβάλλεται με την κατά τα προαναφερόμενα ανακοπή του άρθρου 217 του ΚΔιοικΔικ κατά της σχετικής ατομικής ειδοποίησης, με την οποία μπορούν να προβληθούν λόγοι σχετικά με την ενδεχομένως λανθασμένη ή μη νόμιμη εκκαθάριση του κύριου και του πρόσθετου φόρου.

Κατ' αναλογία των ανωτέρω, η πράξη εκκαθάρισης, η οποία συντάσσεται μετά την έκδοση απόφασης της Δ.Ε.Δ., δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του ν. 4174/2013, η δε αμφισβήτηση της γενόμενης εκκαθάρισης ανάγεται στο στάδιο της είσπραξης των οφειλόμενων χρεών, για την οποία είναι δυνατή μόνο η άσκηση ανακοπής σύμφωνα με τα άρθρα 217 επόμενα του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατά το μέρος που στρέφεται κατά της πράξης εκκαθάρισης των υπ' αριθμ...../2017 και/2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος σε εκτέλεση της υπ' αριθμ...../2018 Απόφασης της Δ.Ε.Δ., πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **09/10/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής :α)της του, **ΑΦΜ**, β) της του, ΑΦΜ, και γ)της του, **ΑΦΜ**, ως εξής:

α)την μερική αποδοχή αυτής κατά το μέρος που αφορά:

-την με αριθμ.πρωτ...../2018 απάντηση η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμ.πρωτ...../2018 αίτησης περί επιστροφής καταβληθέντων ποσών πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 445.331,60 ευρώ,

-την με αριθμ.πρωτ...../2018 απάντηση η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμ.πρωτ...../2018 αίτησης περί επιστροφής καταβληθέντων ποσών πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 667.997,39 ευρώ,

-την με αριθμ.πρωτ...../2018 απάντηση η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμ.πρωτ...../2018 αίτησης περί επιστροφής καταβληθέντων ποσών πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 667.997,39 ευρώ,

Και την τροποποίηση αυτών ως προς τα ποσά που δύναται να επιστραφούν ως κάτωθι :

Καταβληθέντες πρόσθετοι φόροι	3.857.364,88
Πρόσθετοι φόροι τελική φορολογική υποχρέωση βάσει Απόφασης ΔΕΔ	2.076.038,49
Υπόλοιπο	1.781.326,39
Καταβληθέντες πρόσθετοι φόροι μη επιστρεπτέοι λόγω των διατάξεων του άρθρου 49 παρ.5 του ν.4509/2017 (50% X 756.210,46)	378.105,23
Ποσό προς επιστροφή	1.403.221,16
Ποσό προς επιστροφή στην 25%	350.805,29

Ποσό προς επιστροφή στην 37,5%	526.207,94
Ποσό προς επιστροφή στην 37,5%	526.207,94
Σύνολο	1.403.221,16

β)την απόρριψη αυτής κατά το μέρος που αφορά την πράξη εκκαθάρισης των υπ' αριθμ...../2017 και/2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2018 Απόφασης της ΔΕΔ **ως απαράδεκτης.**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .