



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08-04-2019

Αριθμός Απόφασης: 844

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, κατά της με αρ. Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του - **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα κατόπιν της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** για τη διαπίστωση των προϋποθέσεων επιστροφής Φ.Π.Α., με βάση τις διατάξεις του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ. 41/03-02-2018, ΠΟΛ.1051/18-03-2011 και ΠΟΛ.1084/30-03-2012. Σημειώνεται δε ότι ο προσφεύγων στην ελεγχόμενη χρήση 01/01-31/12/2012 ήταν αγρότης ειδικού καθεστώτος.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σε εκτέλεση της ως άνω εντολής φορολογικού ελέγχου, για την περίοδο 01/01/2012 -31/12/2012, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α.. Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. ήταν η έκδοση, της με αρ. Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αρ. Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, προσδιορίστηκε ποσό **3.358,87 ΕΥΡΩ** που επιστράφηκε αδικαιολόγητα πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και 53 του Ν.4174/2013 ποσού **3.150,63 ΕΥΡΩ** (1.679,44 + 1.471,19), με αποτέλεσμα να καταλογιστεί στον προσφεύγοντα συνολικό ποσό **6.509,50 ΕΥΡΩ**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο της, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων ζήτησε και πήρε επιστροφή για 125.293,50 κιλά γάλα (καθαρής αξίας **55.981,14 ΕΥΡΩ** πλέον Φ.Π.Α. **3.358,87 ΕΥΡΩ**) περισσότερα από αυτά που θα μπορούσε να παράξει, με τις αγελάδες που είχε στην εκμετάλλευσή του.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη για τους παρακάτω λόγους:

1. Η ελεγκτική αρχή οδηγήθηκε σε λανθασμένα συμπεράσματα για την παραγωγική ικανότητα της μονάδας του προσφεύγοντος σε γάλα, διότι στηρίχθηκε σε ένα έγγραφο της και όχι στα στατιστικά στοιχεία που παρέχει η Ένωση Φυλής Χολσταίν Ελλάδας, καθώς ο προσφεύγων είχε στην κατοχή του αγελάδες Φυλής Χολσταίν, για την παραγωγή του γάλακτος.
2. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης κατά παράβαση του

άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι για τον υπολογισμό της ποσότητας του γάλακτος που θα μπορούσε να παράγει η φορολογική αρχή στηρίχθηκε μόνο σε ένα έγγραφο της

3. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου λόγω του ότι αφενός δεν του επιδόθηκε ποτέ η εντολή ελέγχου, ο έλεγχος δεν ολοκληρώθηκε εντός του προβλεπόμενου χρόνου, ενώ η ίδια εντολή ελέγχου υπογράφεται από αναρμόδιο όργανο.
4. Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 41, 48-50 του Ν.2859/2000 και παρ. 17 του άρθρου 72, του άρθρου 58^Α και αρ. 53 του Κ.Φ.Δ., λόγω δυσμενέστερης αντιμετώπισης του σε σχέση με το άρθρο 1 του Ν.2523/1997 το οποίο ως ευνοϊκότερο πρέπει να τύχει εφαρμογής.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ορίζεται ότι: «17.- 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2.Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3.Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε

υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000). Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει τη ποσότητα γάλακτος που θα μπορούσε να παραχθεί από την εκμετάλλευση του προσφεύγοντος στη χρήση 2012 δεν προέβη σε αυθαίρετα συμπεράσματα, αλλά έλαβε υπόψη του, αφενός τον αριθμό των αγελάδων παραγωγής γάλακτος που είχε δηλώσει ο προσφεύγων σε συνδυασμό με την απόδοση των αγελάδων (εγχώριων και καθαροάιμων, γαλακτοπαραγωγικών φυλών) σε κιλά γάλακτος ανά έτος, όπως αυτό προσδιορίζεται από την αρμόδια υπηρεσία, Δ/ση(σχετ. έγγραφο). Επιπρόσθετα, προκειμένου να μην αδικήσει τον προσφεύγοντα ο έλεγχος θεώρησε ότι η απόδοση των αγελάδων του ήταν η μέγιστη δυνατή (6.300 κιλά), όπως αυτή προσδιορίστηκε στο προαναφερόμενο έγγραφο της Δ/σης, σύμφωνα με την οποία η ετήσια παραγωγή ανά αγελάδα κυμαίνεται μεταξύ 2000 – 6300 κιλών. Συνεπώς, τα πορίσματα του ελέγχου διακρίνονται από πληρότητα και ακρίβεια και είναι πλήρως τεκμηριωμένα.

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) και τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε ο προσφεύγων ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ... Επιπρόσθετα, το γεγονός ότι δεν ολοκληρώθηκε ο έλεγχος εντός του χρονικού διαστήματος που αναφέρεται στην εντολή ελέγχου δεν θέτει σε ακυρότητα την προσβαλλόμενη πράξη διότι δεν υπάρχει διάταξη νόμου που να το ορίζει. Άλλωστε ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να παρακολουθεί την πορεία του ελέγχου, είτε μέσω της επικοινωνίας του ελεγκτή, είτε μέσω της κοινοποίησης σε αυτών αρχικά των προσωρινών αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στη συνέχεια της κοινοποίησης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου καθώς και της σχετικής έκθεσης ελέγχου. Σημειώνεται δε ότι η υπ. αριθ. εντολής ελέγχου υπογράφεται από τον ίδιο τον έφορο της **Δ.Ο.Υ.** κατά εντολή του γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατόπιν μεταβίβασης σχετικής αρμοδιότητας, σύμφωνα με το υπ. αριθ. Δ6Α 1036682ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β/478/2014) έγγραφο της Φορολογικής Διοίκησης.

Σχετικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

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 απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης».

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.[...]

4. Η παρ. 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, αντικαθίσταται ως εξής:

«18. Εξαιρετικά, για την υποβολή εκπρόθεσμων χρεωστικών δηλώσεων, που αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις έως τις 31.12.2013, επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του παρόντος, 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».

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 περαιτέρω, 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 της παρ. 2, του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιλέχθηκε από τον έλεγχο η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Διαφορά φόρου: **3.358,87 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α παρ.2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (60 μήνες Χ 0,73% = 43,80 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	

ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	4.030,64 €	1.679,44 €	1.471,19 €	3.150,63 €	3.150,63 €
-------------------------------------	-------------------	------------	------------	-------------------	-------------------

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι εφαρμόστηκαν οι ευνοϊκότερες διατάξεις μεταξύ του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 72 παρ. 17 του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με τις παρ.1-6 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του - **ΑΦΜ** και την επικύρωση της με αρ. της με αρ. Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ / ΔΗΛΩΣΗΣ
Φ.Π.Α. που επιστράφηκε αδικαιολόγητα	3.358,87
Πρόστιμο παρ. 2 άρθ. 58 Α Κ.Φ.Δ. (50%)	1.679,44
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθ. 53 Κ.Φ.Δ.	1.471,19
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.509,50

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.**