



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ
ΤΜΗΜΑΤΑ Β΄, Γ΄**

Τηλέφωνα : 2103375204, 2103375815
Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 8
Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα
Fax : 20103375354
E-Mail : d.eleg@mofadm.gr
Url : www.aade.gr

**ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ
ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**

ΑΔΑ: 7ΖΚ446ΜΠ3Ζ-ΠΘΨ

Αθήνα, 3 Ιανουαρίου 2018

ΠΟΛ. 1003

ΠΡΟΣ : Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: «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».

Σε συνέχεια του Γ.Δ.Φ.Δ. 1192248 ΕΞ 2017/27-12-2017 εγγράφου του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με την κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Α΄ 201) «*Μέτρα θεραπείας ατόμων που απαλλάσσονται από τη ποινή λόγω ψυχικής ή διανοητικής διαταραχής και άλλες διατάξεις*», 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 επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ.Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επεικέστερης μεταχείρισης του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επισημαίνεται ότι και για τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που κατά την έναρξη ισχύος της διάταξης έχουν εκδοθεί και δεν έχουν κοινοποιηθεί, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 για την επεικέστερη κύρωση, μετά την κοινοποίησή τους στον φορολογούμενο.

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επεικέστερης 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.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 3 παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων για την επεικέστερη κύρωση σε όλες τις εκκρεμείς υποθέσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 2, με την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος υποβάλει στον Προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη προσδιορισμού του φόρου αίτηση – ανέκκλητη δήλωση **ανεπιφύλακτης αποδοχής** της πράξης ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου κατά την ειδικότερα οριζόμενη διαδικασία στην παράγραφο αυτή. Ευνόητο είναι ότι για τις περιπτώσεις αυτές ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του, ως προς το κύριο αντικείμενο αυτής.

Εν προκειμένω, εφιστάται η προσοχή στους Προϊστάμενους των αρμοδίων υπηρεσιών ώστε να μεριμνούν για την τήρηση των διαδικασιών που ορίζονται στο νόμο αναφορικά με την προσκόμιση από τον φορολογούμενο σχετικής βεβαίωσης από τη γραμματεία του αρμόδιου Δικαστηρίου, την αποστολή στη γραμματεία του Δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης για την περάτωση της διαδικασίας, κ.λπ..

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε παραδείγματα για τον υπολογισμό της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Παράδειγμα 1^ο

Έστω την 15.1.2018 εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου για περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, οικ. έτους 2013 (χρήσης 2012), η προθεσμία υποβολής της οποίας έληξε την 30.8.2013 και με την πράξη αυτή προκύπτει φόρος εισοδήματος 1.000,00 ευρώ.

Για την εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, όπως αντικαθίσταται με την παρ. 1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογουμένου απαιτούνται οι εξής υπολογισμοί :

α) Ποσοστό πρόσθετου φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 (λόγω μη υποβολής δήλωσης) :

53μήνες X 2,5% = 132,5% , περιοριζόμενο, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 σε **120%**. Επομένως το ποσό του πρόσθετου φόρου του ν. 2523/1997 ανέρχεται σε :

$$1.000,00 \times 120\% = \underline{\mathbf{1.200,00 \text{ ευρώ.}}} \quad (\alpha)$$

β) Ποσοστό προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, ως άθροισμα του ποσοστού του προστίμου της παρ. 2 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. (50%) πλέον του ποσοστού του τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, υπολογιζόμενου από 01.01.2014 έως 15.01.2018 (0,73% X 49μήνες= 35,77%), ήτοι: 50% + 35,77% = **85,77%** και επομένως το ποσό του προστίμου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, ανέρχεται σε :

$$(1.000,00 \times 50\%) + (1.000,00 \times 35,77\%) = 500,00 + 357,70 = \underline{\mathbf{857,70 \text{ ευρώ.}}} \quad (\beta)$$

γ) Από τη σύγκριση μεταξύ των ανωτέρω (α) και (β) προκύπτει ότι, λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, θα επιβληθεί το πρόστιμο των **857,70 ευρώ**, ως επεικέστερη κύρωση.

Τα ανωτέρω αποτυπώνονται στο «ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49 ν.4509/2017» της αριθμ. ΠΟΛ 1214/2017 (Β' 4618) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ως εξής :

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ή 58 Α παρ.2 ή 59 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.200,00€	500,00€	357,70€	857,70€	857,70€

Παράδειγμα 2^ο

Έστω ότι την 15.1.2018 εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για περίπτωση υποβολής ανακριβούς περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., περιόδου Ιουλίου 2013, η προθεσμία υποβολής της οποίας έληγε την 20.8.2013 και με την πράξη αυτή προκύπτει διαφορά φόρου 2.000,00 ευρώ.

Για την εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ και την επεικέστερη μεταχείριση του φορολογουμένου απαιτούνται οι εξής υπολογισμοί :

α) Ποσοστό πρόσθετου φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 (λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α.) :

53μήνες X 3% = 159% , περιοριζόμενο, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 σε **120%** και επομένως το ποσό του πρόσθετου φόρου του ν. 2523/1997 ανέρχεται σε $2.000,00 \times 120\% = \underline{\underline{2.400,00 \text{ ευρώ.}}}$ (α)

β) Ποσοστό προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, ως άθροισμα του ποσοστού του προστίμου της παρ. 2 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. (50%) πλέον του ποσοστού του τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, υπολογιζόμενου από 01.01.2014 έως 15.01.2018 ($0,73\% \times 49\text{μήνες} = 35,77\%$), ήτοι : $50\% + 35,77\% = \mathbf{85,77\%}$ και επομένως το ποσό του προστίμου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, ανέρχεται σε: $(2.000,00 \times 50\%) + (2.000,00 \times 35,77\%) = 1.000,00 + 715,40 = \underline{\underline{1.715,40 \text{ ευρώ.}}}$ (β)

γ) Από τη σύγκριση μεταξύ των ανωτέρω (α) και (β) προκύπτει ότι, λόγω υποβολής ανακριβούς περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. θα επιβληθεί το πρόστιμο των **1.715,40 ευρώ**, ως επεικέστερη κύρωση.

Τα ανωτέρω αποτυπώνονται στο «ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49 ν.4509/2017» της αριθμ. ΠΟΛ 1214/2017 (Β' 4618) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ως εξής :

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ή 58 Α παρ.2 ή 59 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.400,00€	1.000,00€	715,40€	1.715,40€	1.715,40€

Παράδειγμα 3^ο

Έστω την 15. 2.2018 εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Υ. για περίπτωση μη υποβολής προσωρινής δήλωσης Φ.Μ.Υ., μηνός Φεβρουαρίου 2013, η προθεσμία υποβολής της οποίας έληγε την 28.03.2013 και με την πράξη αυτή προκύπτει φόρος 1.000,00 ευρώ.

Για την εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ και την επεικέστερη μεταχείριση του φορολογουμένου απαιτούνται οι εξής υπολογισμοί :

α) Ποσοστό πρόσθετου φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 (λόγω μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου) :

59μήνες X 3,5% = 206,5%, περιοριζόμενο, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 σε **120%** και επομένως το ποσό του πρόσθετου φόρου του ν. 2523/1997 ανέρχεται σε 1.000,00 ευρώ X 120% = **1.200,00 ευρώ.** (α)

β) Ποσοστό προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, ως άθροισμα του ποσοστού του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 59 του Κ.Φ.Δ. (50%) πλέον του ποσοστού του τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, υπολογιζόμενου από 01.01.2014 έως 15.02.2018 (0,73% X 50μήνες= 36,50%), ήτοι: 50% + 36,50% = **86,50%** και επομένως το ποσό του προστίμου της παρ. 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ανέρχεται σε:

(1.000,00 X 50%)+ (1.000,00 X 36,50%) = 500,00 + 365,00 = **865,00 ευρώ.** (β)

γ) Από τη σύγκριση μεταξύ των ανωτέρω (α) και (β) προκύπτει ότι λόγω μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου θα επιβληθεί το πρόστιμο των **865,00 ευρώ**, ως επεικέστερη κύρωση.

Τα ανωτέρω αποτυπώνονται στο «ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49 ν.4509/2017» της αριθμ. ΠΟΛ 1214/2017 (Β' 4618) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ως εξής :

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ή 58 Α παρ.2 ή 59 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.200,00€	500,00€	365,00€	865,00€	865,00€

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.

Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ

Π Ι Ν Α Κ Α Σ Δ Ι Α Ν Ο Μ Η Σ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ'.
2. Υπηρεσία TAXISnet για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΓΓΠΣ.
3. Δ/ση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πίνακα Α' μόνο οι αριθ. 1 και 4
2. Αποδέκτες Πίνακα Β'
3. Αποδέκτες Πίνακα Ζ' (μόνο οι αριθ. 1 και 6)
4. Αποδέκτες Πίνακα Η' (εκτός αριθ. 4, 10,11)
5. Αποδέκτες Πίνακα Ι (μόνο αριθ. 1 και 4)
6. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών.
7. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών.

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή.
2. Γραφείο Γενικών Διευθυντών.
3. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης.
4. Διεύθυνση Ελέγχων
5. ΔΗΛΕΔ τμήματα (Θ', Δ')