



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 29.05.2018

Αριθμός απόφασης: 2764

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 1036990 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κάτοικου Βασιλικών Χαλκίδας, οδός, κατά της έκθεσης Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, οικ. ετών 2006 - 2014 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και β) την με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 30.01.2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ. και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση

όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν κάνει μνεία, δεν προσδιορίζει και δεν ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση κάποιας συγκεκριμένης διοικητικής πράξης, αλλά στρέφεται κατά της Έκθεσης Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος που συντάχθηκε σε βάρος της βάσει της αριθ. /2.02.2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και αιτείται την διαγραφή κάθε φόρου που επιβάλλεται σε βάρος της με την προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου.

Επειδή ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει η έκδοση των αριθ. και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2014, αντίστοιχα, κατόπιν των διαπιστώσεων του ως άνω ελέγχου, θεωρούμε ότι ουσιαστικά στρέφεται κατά των εν λόγω πράξεων στο βαθμό που την αφορούν. Σημειώνεται ότι οι ως άνω πράξεις έχουν εκδοθεί σε βάρος της προσφεύγουσας καθώς και του συζύγου της δεδομένου ότι υποβάλλουν κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα έτη αυτά.

Επειδή η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ασκήθηκε εμπρόθεσμα, σύμφωνα με την από 29.12.2017 έκθεση επίδοσης (θυροκόλληση λόγω απουσίας) με την οποία νομίμως επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα οι με αριθ. /2017 και /2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος μαζί με την αντίστοιχη έκθεση ελέγχου.

Σύντομο Ιστορικό

Με την έκδοση της με αριθ. /2.02.2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, οικονομικών ετών 2006 έως 2014, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ. /29.06.2016 εγγράφου του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος βάσει του οποίου διαβιβάστηκε στην εν λόγω υπηρεσία η ΑΒΜ: ΟΙΚ.ΜΑ.ΠΕ.: /28.06.2012 Εισαγγελική Παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, διενεργήθηκε έλεγχος ανάμεσα στα πρωτογενή δεδομένα που απέστειλαν τα πιστωτικά ιδρύματα και στα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας και του συζύγου της, όπως αυτά προέκυψαν από τα ηλεκτρονικά αρχεία της υπηρεσίας. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 26.10.2017 με το αριθ. /9.10.2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος των χρήσεων 2008, 2010, 2011 και 2013. Σε απάντηση του ως άνω σημειώματος η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθ. πρωτ. /11.12.2017 υπόμνημά της προς τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, προκειμένου να διατυπώσει τις αντιρρήσεις της. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τις αντιρρήσεις της ελεγχόμενης, προχώρησε στην έκδοση των κάτωθι πράξεων:

α)της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα και στο σύζυγό της διαφορά φόρου 173,09 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 207,71 ευρώ, μείον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης 104,49 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 276,31 ευρώ και

β)της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα και στο σύζυγό της διαφορά φόρου 2.892,96 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 2.343,30 ευρώ, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης 72,48 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 5.308,75 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της Έκθεσης Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ο έλεγχος διεξήχθη καθ' υπέρβαση των νόμων και των δικαστικών αποφάσεων, σύμφωνα με τις οποίες τα τραπεζικά στοιχεία δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία για έλεγχο πέραν της πενταετούς παραγραφής.
- Το νόμιμο και συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμά του να κατέχει και να χρησιμοποιεί τα νομίμως φορολογημένα εισοδήματά της από προηγούμενα έτη υφίσταται παράφορη παραβίαση. Η ίδια επικαλείται τα πλεονάσματα προηγούμενων χρήσεων 2005-2010 για να δικαιολογήσει τα ελλείμματα των χρήσεων 2011-2013.
- Τα ήδη φορολογημένα εισοδήματά της φορολογούνται ξανά και μάλιστα με πρόστιμο παρά τις ευνοϊκότερες διατάξεις της ΠΟΛ 1003/2018 (άρθρο 49 του ν.4509/2017).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την με αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, την ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.09.2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. περί παραγραφής εκκρεμών υποθέσεων, την ΠΟΛ 1154/4.10.2017, σύμφωνα με τις οποίες οι χρήσεις 2005 έως 2010 έχουν υποπέσει σε παραγραφή και προχώρησε στην επιβολή φόρων και προστίμων για τις επόμενες μη παραγεγραμμένες χρήσεις. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος διεξήχθη καθ' υπέρβαση των νόμων και των δικαστικών αποφάσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία

προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010: «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 για την ορθή εφαρμογή τους.

Επειδή, σε συνέχεια των εγκυκλίων διαταγών [ΠΟΛ 1033/21.2.2013](#) και ΠΟΛ.:1228 /15.10.2014 του Υπ. Οικ. με τις οποίες δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) όπως ίσχυε στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που απέστειλαν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011 με τις οποίες παρασχέθηκαν οι παρακάτω διευκρινίσεις σύμφωνα με τις οποίες προβλέπεται ότι φορολογείται η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και όχι η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας που δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

Περαιτέρω η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λ.π. (σχετ. η [ΠΟΛ. 1095/2011](#)).

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. [άρθ. 28](#) και [64 Ν. 4174/2013](#)).

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται και προσκομίζει στοιχεία που δεν είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις αυτά εξετάζονται και συνεκτιμούνται από τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/2017 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» στην οποία αναφέρεται ότι: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#), στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν. [2238/1994](#), πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά

των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν. [2238/1994](#) ή του ν. [4172/2013](#), αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#) του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η προστεθείσα με το [άρθρο 15 παρ. 3](#) του ν. [3888/2010](#) διάταξη του εδαφίου β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. (ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου

Επειδή, η προσφεύγουσα με την προσφυγή, ισχυρίζεται αορίστως ότι με την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών καλύπτει τις δαπάνες, τα τεκμήρια και τις διαφορές που προκύπτουν από τον έλεγχο.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε παραστατικά ή άλλα έγγραφα με τα οποία να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί της και συνεπώς αυτοί τυγχάνουν αναπόδεικτοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29.12.2017 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ Χαλκίδας, και, επί της οποίας εδράζονται οι σε βάρος της Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η αρμόδια Φορολογική Αρχή προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2012 και 2014, ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή, όσον αφορά την επιβολή των πρόσθετων φόρων στις προσβαλλόμενες πράξεις, στο άρθρο 49 §5 1,2 του ν.4509/2017 ορίζεται επεικέστερη κύρωση ως 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 επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ορίζεται ότι: *«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.*

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 01-01-2018.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58§1 του ν. 4174/2013:

«1. 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 στην υπό κρίση υπόθεση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη, καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58§1 περ. γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης (53 μήνες*0,73%=38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49§1 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	207,71 €	86,55 €	66,97 €	153,52 €	153,52 €

Επειδή στην υπό κρίση υπόθεση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 1 του ν.2523/1997, ως επιεικέστερη, καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997 (82%)	ΑΡΘΡΟ 58§1 περ. γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης (47 μήνες*0,73%=34,31%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49§1 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	2.343,30 €	1.446,48 €	992,57 €	2.439,05 €	2.343,30 €

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω τροποποιούμε την με αριθ. /29.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ως προς τον προσδιορισμό του επιβληθέντος πρόσθετου φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Βασιλικού Χαλκίδας, ως εξής:

1. την τροποποίηση της με αριθ. /29.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ως προς την επιβολή του πρόσθετου φόρου και
2. την επικύρωση της με αριθ. /29.12.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014, του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

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

I. Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2012 (αριθ. /29.12.2017)

Διαφορά φόρου	173,09 €
Επιεικέστερη κύρωση αρ. 49 του ν.4509/2017	153,52 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	-104,49 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	222,12 €

II. Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2014 (αριθ. /29.12.2017)

Διαφορά φόρου	2.892,96 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (82%)	2.343,30 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	72,49 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.308,75 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.