



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 25/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2608

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τις με ημερομηνία κατάθεσης 25.01.2018 και αριθμούς πρωτοκόλλου,,, καιενδικοφανείς προσφυγές της (**ΑΦΜ**), κατοίκου Δροσιάς Αττικής, οδός, κατά των υπ' αριθμ./2017,/2017,/2017,/2017 και/2017 Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα:

5. Τις υπ' αριθμ./2017,/2017,/2017,/2017 και/2017 Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί των από 25.01.2018 και με αριθμούς πρωτοκόλλου,,, και ενδικοφανείς προσφυγές της, οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την

μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ οικονομικού έτους 2012 (χρήσης 01/01 – 31/12/2011) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 7.406,96 €, πλέον 8.888,35 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), πλέον 330,57 € (πρόσθετη εισφορά αλληλεγγύης), ήτοι συνολικού ποσού 16.625,88 €.
2. Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 01/01 – 31/12/2012) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.517,54 €, πλέον 1.638,94 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 3.156,48 €.
3. Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 01/01 – 31/12/2013) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 741,00 €, πλέον 622,44 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 1.363,44 €.
4. Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ φορολογικού έτους 2014 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.851,72 €, πλέον 1.111,03 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), πλέον 169,29 € (πρόσθετη εισφορά αλληλεγγύης), ήτοι συνολικού ποσού 3.132,04 €.
5. Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ φορολογικού έτους 2015 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 78,00 €, πλέον 28,08 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 106,08 €.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν κατόπιν ελέγχου καθώς στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας εντοπίστηκαν πρωτογενείς καταθέσεις που κρίθηκαν ως εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα (άρθρ. 48§3 του ν. 2238/1994).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- *Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης και έλλειψη προδικασίας*, καθώς ισχυρίζεται ότι ουδέποτε της κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ./08.12.2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων.
- *Κοινοποίηση μη νομίμου αντιγράφου της προσβαλλόμενης πράξης – Παραγραφή*, καθώς ισχυρίζεται πως στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν αναγράφεται ο τόπος έκδοσης αυτών και το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος για τα υπό κρίση έτη έχει παραγραφεί.
- *Εφαρμογή διατάξεων ανάλωσης κεφαλαίων προηγούμενων ετών – Προσαύξηση περιουσίας*, καθώς βάσει των κινήσεων των τραπεζικών της λογ/σμών προκύπτει η ανάληψη μέρους των καταθέσεων της και η επανακατάθεση αυτών, συνεπώς δεν πρόκειται για πρωτογενείς καταθέσεις.

Ως προς το Σημείωμα Διαπιστώσεων

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** προβλέπονται τα εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα

αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το υπ' αριθμ./8.12.2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα την 8^η Δεκεμβρίου 2017, η οποία έχει υπογράψει στο πεδίο «Ο παραλαβών», συνεπώς, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τόπο έκδοσης των πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 37 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι: «**Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) (η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) (θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) (ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) (κ') λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».**

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 16§1 του ν. 2690/1999** ορίζεται ότι: «**Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης» ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 18 προβλέπεται ότι: «**1. Η ατομική διοικητική πράξη τελειούται με την υπογραφή και τη χρονολόγησή της, ή τη δημοσίευσή της αν είναι δημοσιευτέα κατά νόμο. [...]**».**

Επειδή, εν προκειμένω, όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φέρουν τα απαραίτητα στοιχεία και συγκεκριμένα, αναγράφουν κάτω δεξιά «Κηφισιά, 29/12/2017», ήτοι τον τόπο έκδοσης αυτών από τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, συνεπώς ο ισχυρισμός περί

ακυρότητας των πράξεων λόγω μη αναγραφής του τόπου έκδοσης αυτών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του **άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** προβλέπεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζονταν τα εξής:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο **πενταετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** προβλέπονται τα εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για τα υπό κρίση ελεγχόμενα έτη 2011 – 2015 το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος δεν είχε παραγραφεί μέχρι την 31.12.2017 βάσει της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής απορρίπτεται.

Ως προς τις πρωτογενείς καταθέσεις

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994**, μετά την τροποποίηση με το άρθρο 15§3 του ν. 3888/2010, οριζόταν ότι: «3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 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 προέλευσης 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».

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1175/16.11.2017** διευκρινίσθηκαν τα εξής: «[...] 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, εν προκειμένω, στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ (σελ. 7 – 12), ο έλεγχος έλαβε υπόψιν του τα υπ' αριθμ./2017 και/2017 υπομνήματα της προσφεύγουσας κρίνοντας ότι ορισμένες από τις πρωτογενείς καταθέσεις δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, ενώ για τις λοιπές αναφέρει πως δεν προσκομίσθηκαν επαρκή στοιχεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται αόριστα ότι δεν λήφθηκε υπόψιν η ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και οι καταλογισθείσες πρωτογενείς καταθέσεις προέρχονται από αναλήψεις – επανακαταθέσεις χωρίς να προσδιορίζει επακριβώς ποιες πρωτογενείς καταθέσεις προέρχονται από προγενέστερες αναλήψεις ούτε προσκομίζει και σχετικά τραπεζικά αποδεικτικά στοιχεία.

Εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων για τον πρόσθετο φόρο (ν. 4509/2017)

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.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή 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 του **άρθρου 58 του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται: «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, ενόψει των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας οφείλει να εφαρμόσει από 01.01.2018 επί των εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών που εξετάζονται τις νέες διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 περί επιεικέστερης κύρωσης επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, συνεπώς, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη για τις προσβαλλόμενες πράξεις οικ. ετών 2012 και 2013 (υπ' αριθμ./2017 και/2017 πράξεις) και η διάταξη του ν. 2523/1997 για την προσβαλλόμενη πράξη του οικ. έτους 2014 (υπ' αριθμ./2017 πράξη), καθότι:

Ποσά σε €				A	B	Γ	Δ = Β + Γ	
A/A	Πράξη	Διαφορά φόρου	Διαφορά φόρου ως % φόρου δήλωσης	Πρόσθετος φόρος ν. 2523/1997	Άρθρο 58 ΚΦΔ	Τόκοι Άρ.53 ΚΦΔ (53 μήνες x 0,73% = 38,69%)	Σύνολο προστίμου Άρ.49§1 ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
1	/2017	7.406,96	άνω του 50%	8.888,35	3.703,48	2.865,75	6.569,23	6.569,23
2	/2017	1.517,54	άνω του 50%	1.638,94	758,77	587,14	1.345,91	1.345,91
3	/2017	741,00	άνω του 50%	622,44	370,50	286,69	657,19	622,44

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη των με ημερομηνία κατάθεσης 25.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου,, καιενδικοφανών προσφυγών της (**ΑΦΜ**) και την τροποποίηση των υπ' αριθμ./2017 και/2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2013 εφαρμόζοντας τις διατάξεις περί επιεικέστερης κύρωσης του άρθρ. 49 του ν. 4509/2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

- 1. Υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 (χρήσης 01/01 – 31/12/2011):**

Ποσά σε €		Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	9.978,98	36.478,98	26.500,00	36.478,98	26.500,00
	της συζύγου					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό					
	Χρεωστικό ποσό	365,58	7.772,54	7.406,96	7.772,54	7.406,96
Προκαταβολή φόρου		148,39	148,39		148,39	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ν.2523/1997) (120%)			8.888,35	8.888,35		
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ					3.703,48	3.703,48
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*					2.865,75	2.865,75
Εισφορά αλληλεγγύης		409,40	739,97	330,57	739,97	330,57
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	για καταβολή	923,37	17.549,25	16.625,88	15.230,13	14.306,76
	για επιστροφή					

* Οι τόκοι έχουν υπολογισθεί από την 01.01.2014 μέχρι την ημ/νία έκδοσης της παρούσας απόφασης

- 2. Υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (χρήσης 01/01 – 31/12/2012):**

Ποσά σε €		Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	10.316,93	16.478,98	6.162,05	16.478,98	6.162,05
	της συζύγου					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό					
	Χρεωστικό ποσό	-369,23	1.148,31	1.517,54	1.148,31	1.517,54
Προκαταβολή φόρου						
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ν.2523/1997) (108%)			1.638,94	1.638,94		
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ					758,77	758,77
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*					587,14	587,14
Εισφορά αλληλεγγύης		409,40	409,40		409,40	
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	για καταβολή	40,17	3.196,65	3.156,48	2.903,62	2.863,45
	για επιστροφή					

* Οι τόκοι έχουν υπολογισθεί από την 01.01.2014 μέχρι την ημ/νία έκδοσης της παρούσας απόφασης

- 3. Υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήσης 01/01 – 31/12/2013):**

Ποσά σε €		Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	10.317,01	13.167,01	2.850,00	13.167,01	2.850,00
	της συζύγου					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό					
	Χρεωστικό ποσό	169,74	910,74	741,00	910,74	741,00
Προκαταβολή φόρου						
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ν.2523/1997) (84%)			622,44	622,44	622,44	622,44
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ						
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*						
Εισφορά αλληλεγγύης		409,40	409,40		409,40	
Φόρος τεκμηρίων πολυτελούς διαβίωσης		1.414,00	1.414,00			
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	για καταβολή	1.993,14	3.356,58	1.363,44	1.942,58	1.363,44
	για επιστροφή					

* Οι τόκοι έχουν υπολογισθεί από την 01.01.2014 μέχρι την ημ/νία έκδοσης της παρούσας απόφασης

4. Υπ' αριθμ. /2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ/κού έτους 2014:

Διαφορά φόρου	1.851,72 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (30 μήνες x 2% = 60%)	1.111,03 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	169,29 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.132,04 €

5. Υπ' αριθμ. /2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ/κού έτους 2015:

Διαφορά φόρου	78,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (18 μήνες x 2% = 36%)	28,08 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	106,08 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.