



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. : 176 71 - Καλλιθέα

Κώδικας

Τηλέφωνο : 213 1604562

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 25-05-2018

Αριθμός Απόφασης 2658

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. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/25-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου, οδός αρ., με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν 3986/2011 Οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν 3986/2011 Οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, καθώς και την από 27/12/2017 συνταχθείσα Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης βάσει του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 οικ. έτους 2012, του ελεγκτή του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση ή μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/25-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **29/12/2017**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν 3986/2011 Οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Εισφορά ποσού 87.360,60 €, πλέον πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας 120%, ποσού 104.832,72 €, ήτοι συνολικό ποσό 192.193,32 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 27/12/2017 έκθεσης ελέγχου του υπαλλήλου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π., η οποία συντάχθηκε στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, κατόπιν της με αριθμό/2016 Εντολής Μερικού του προϊσταμένου ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε δηλώσει στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος απαλλασσόμενα ποσά συνολικού ύψους **2.184.015,02** προερχόμενο από ναυτιλιακά μερίσματα, για τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του αρθρ. 29 ν.3986/2011 επιβάλλεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Μη νόμιμη η επιβολή πρόσθετης εισφοράς λόγω ανακρίβειας (120%).

Η συμπερίληψη των διατάξεων περί ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, οι οποίες διατάξεις δεν επιβάλλουν πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας, στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν 4172/2013) δεν τις καθιστά φόρο εισοδήματος, ώστε να εφαρμοστούν και επί της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οι διατάξεις του Ν4172/2013 περί επιβολής κυρώσεων.

Επειδή, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και τα απαλλασσόμενα, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στην **παρ. 2 του άρθρου 29** του ν. **3986/2011** και στην ΠΟΛ.1167/2011 Υπουργική Απόφαση. Ειδικότερα δε, από τον πίνακα 6 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι κωδικοί που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος επί του οποίου θα υπολογίζεται η ειδική εισφορά, είναι οι 659-660,661-662,431-432,433-434,305-306 (σχετ. ΠΟΛ 1223/2011 Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 και 5 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ορίζεται ότι: " 4.α) Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε..

β) Για τον υπολογισμό της εισφοράς εκδίδεται εκκαθαριστικό σημείωμα, αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται στον υπόχρεο.

γ) Η προθεσμία άσκησης της προσφυγής ή υποβολής αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και η άσκηση της προσφυγής ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την είσπραξη της οφειλής που προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.

5.α) Για την καταβολή του ποσού της εισφοράς του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

β) Υπόχρεος σε καταβολή της εισφοράς είναι το φυσικό πρόσωπο στο όνομα του οποίου βεβαιώνεται αυτή. Για τους έγγαμους, εφόσον συντρέχει περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε., η οφειλή για εισφορά που αναλογεί στα εισοδήματα τους βεβαιώνεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο. Σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου, οι κληρονόμοι του ευθύνονται για την καταβολή της εισφοράς, ανάλογα με το ποσοστό της κληρονομικής τους μερίδας.

γ) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ρυθμίζεται η ειδικότερη διαδικασία για τη βεβαίωση και είσπραξη των εισφορών και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

Επειδή ο προσφεύγων δεν είχε δηλώσει στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικ. έτους 2012 απαλλασσόμενα ποσά συνολικού ύψους **2.184.015,02** ως πηγή προέλευσης από ναυτιλιακά μερίσματα, έτσι ώστε να μη καταβάλει εμπρόθεσμα την Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης που του αναλογούσε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του αρθρ. 29 ν.3986/2011 .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179) 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 απέφευγε 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 απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό(3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν **με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.3943/2011** ορίζεται ότι:« 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν:

α) το εξήντα τοις εκατό (60%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και

β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: « Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου. »

Επίσης, οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται και για το τέλος εκσυγχρονισμού και ανάπτυξης αεροδρομίων, την εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ, την εισφορά δακοκτονίας, τα δικαιώματα του Δημοσίου από τα εισιτήρια εισόδου στα καζίνο και για κάθε τέλος, εισφορά ή δικαίωμα υπέρ τρίτων που αποδίδεται στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και η εκπλήρωση ή μη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ελέγχεται από αυτές.».

Επομένως για την επιβολή πρόσθετων φόρων σε τέλη, **εισφορές** και δικαιώματα υπέρ του δημοσίου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του νόμου 2523/1997 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1074/2010 τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εσφαλμένα επιβλήθηκε **πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας** απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επί της εφαρμογής ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος σύμφωνα με τη νομοθετική διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: « 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.».

(Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου 49.).

Ειδικότερα, η ΠΟΛ 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, 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.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 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 με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Επομένως ισχύει και για την υπό κρίση υπόθεση η εφαρμογή ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος σύμφωνα με τη νομοθετική διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/25-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν 3986/2011 Οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ σύμφωνα με τη νομοθετική διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017.

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

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.		ΔΙΑΦΟΡΑ
	υπόχρεος	σύζυγος	υπόχρεος	σύζυγος	υπόχρεος	σύζυγος	
Φορολογητέο εισόδημα	1.167.764,84		3.351.779,86	0,00	3.351.779,86	0,00	2.184.015,02
Συντελεστής εισφοράς	4%		4%		4%		
εισφορά	46.710,59	0,00	134.071,19	0,00	134.071,19	0,00	87.360,60
Προσαύξηση λόγω ανακρίβειας 120%			104.832,72				
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 10%					43.680,30		
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% *53μ. =38,69%					33.799,82		
Τελικό ποσό προστίμου					77.480,12		77.480,12
Σύνολο εισφοράς	46.710,59	0,00	238.903,91	0,00	211.551,31	0,00	164.840,72

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.