

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΑΡΙΘΜΟ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ(ΣΕ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΟΥ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟΥ ΑΠΟΦΑΣΗΣ 2689)



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 29-05-2018

Αριθμός Απόφασης: 2685

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. 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.)».

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ...../29-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ....., κατοίκου, οδός αρ., κατά των κάτωθι περιγραφομένων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π :

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ							
Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημ/νία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ

			πράξης				
1	.....	21/12/2017	28/12/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01/2011-31/12/2011	21.585,78 €	21.585,78 €
2	.....	21/12/2017	28/12/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01/2012-31/12/2012	13.610,39 €	13.610,39 €
3	.....	21/12/2017	28/12/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01/2013-31/12/2013	57.256,05 €	57.256,05 €
4	.....	21/12/2017	28/12/2017	ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	01/01/2011-31/12/2011	1.855,52 €	1.855,52 €
5	.....	21/12/2017	28/12/2017	ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	01/01/2013-31/12/2013	7.539,92 €	7.539,92 €
						101.847,66 €	101.847,66 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ./29-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επάγομαι τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. πρωτ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 9.811,72 €, πλέον 11.774,06 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, συνολικού ποσού 21.585,78 €.

Με την υπ' αρ. πρωτ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2012 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 6.671,76 €, πλέον 6.938,63 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, συνολικού ποσού 13.610,39 €.

Με την υπ' αρ. πρωτ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 31.117,42 €, πλέον 26.138,63 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, συνολικού ποσού 57.256,05 €.

Με την υπ' αρ. πρωτ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 ποσού 843,42 €, πλέον 1.012,10 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας,

συνολικού ποσού 1.855,52 €.

Με την **υπ' αρ. πρωτ./2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 ποσού 4.097,78 €, πλέον 3.442,14 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, συνολικού ποσού 7.539,92 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης διαχειριστικών περιόδων από 1/1-31/12/2006 έως και 1/1-31/12/2013, συνεπεία της με αριθμό/2017 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσαν οι υπό στοιχεία ΑΒΜ Ε.Ο.Ε./2013, ΑΒΜ Ε.Ο.Ε./2017 και ΑΒΜ Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2017 παραγγελίες του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για τη διενέργεια ποινικής προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (Ν.2523/1997, Ν.4174/2013, Ν.3691/2008).

Από την επεξεργασία των δεδομένων αυτών και από την επεξεργασία μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της ΑΑΔΕ, των δεδομένων των ηλεκτρονικών αρχείων με το σύνολο των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών/κινήσεων που πραγματοποίησε ο προσφεύγων κατά τη χρονική περίοδο 2006-2014, τα οποία (αρχεία) απέστειλαν στην ΑΑΔΕ τα πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής (ΕΤΕ, Τράπεζα Πειραιώς, Alpha Bank, Eurobank) στο πλαίσιο εφαρμογής των προβλεπόμενων από την Απόφ. Υπ. Οικ. Πολ. 1033 (ΦΕΚ Β' 276/10.02.2014), διαπιστώθηκε ότι οι καταθέσεις, όπως εμφανίζονταν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, δεν αντιστοιχίζονταν με τα δηλωθέντα εισοδήματα στις υποβληθείσες δηλώσεις Ε1 φορολογίας εισοδήματος και προέκυπταν διαφορές.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, όπως αυτοί διατυπώθηκαν στα απαντητικά έγγραφα του με αριθ. πρωτ./2017 και/2017, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το συνολικό ποσό των καταθέσεων σε λογαριασμούς του προσφεύγοντα που δεν δικαιολογήθηκε η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, θεωρήθηκε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη η οποία φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ότι για τα έτη 2011, 2012 και 2013 τα ποσά που μεταφέρθηκαν

στον τραπεζικό του λογαριασμό από την Τράπεζα UBS, ο έλεγχος τα θεώρησε ως μη δικαιολογημένα και δια τον λόγο αυτό έκρινε ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, διότι τα ανωτέρω ποσά αποτελούν ποσά που προήλθαν από την εκποίηση συγκεκριμένων δικαιωμάτων προαίρεσης (stock option) τα οποία διέθετε στην εν λόγω Τράπεζα και του είχαν χορηγηθεί από την εταιρεία στην οποία εργαζόταν σε χρόνο κατά πολύ προγενέστερο της διενέργειας του ελέγχου (το έτος 2004) και τα οποία φορολογήθηκαν κατά την διαδικασία εξαργύρωσής τους σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, διατηρήθηκαν στον λογαριασμό που τηρούσε στην εν λόγω Τράπεζα (UBS) και μεταφέρθηκαν στον Τραπεζικό του λογαριασμό κατόπιν δικής του εντολής μεταφοράς.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 48 § 3 εδαφίου β' του ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του **άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «*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*»,

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 21/12/2017 έκθεση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ, στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα στις χρήσεις 2011-2012-2013 διαπιστώθηκαν καταθέσεις τα ποσά των οποίων αποτελούν προσαύξηση εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης και η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαχθεί με ειδική διάταξη από τον φόρο, και συγκεκριμένα συνολικά ανά χρήση ως ακολούθως:

	Μη δηλωθέν εισόδημα που φορολογείται ως εισόδημα από ελευθ. επαγγέλματα (άρθρ.48 §3 ν.2238/94)
ΧΡΗΣΗ 2011	27.252,54
ΧΡΗΣΗ 2012	19.276,63
ΧΡΗΣΗ 2013	104.078,50

Επειδή, ο προσφεύγων για την προσαύξηση περιουσίας που του καταλογίστηκε ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ως μη δικαιολογημένα, ποσά που μεταφέρθηκαν από την αλλοδαπή τράπεζα σε τραπεζικό λογαριασμό του στην ημεδαπή τράπεζα, στις παρακάτω περιπτώσεις:

Περίοδος από 1/1 έως 31/12/2011

ΤΡΑΠΕΖΑ / ΑΡΙΘ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
.....	01/03/2011	.....	1.125,54
			<u>1.125,54</u>

Περίοδος από 1/1 έως 31/12/2012

ΤΡΑΠΕΖΑ / ΑΡΙΘ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
--------------------------------	---------------	--------------------------	----------------------

.....	1/03/2012	.....	1.220,63
			<u>1.220,63</u>

Περίοδος από 1/1 έως 31/12/2013

ΤΡΑΠΕΖΑ / ΑΡΙΘ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
.....	03/2013	.....	1.233,61
.....	06/2013	.....	5.114,15
.....	06/2013	.....	3.892,45
.....	06/2013	.....	13.542,16
.....	06/2013	.....	54.525,94
			<u>78.308,31</u>

Επειδή, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, τα ανωτέρω ποσά δεν αποτελούσαν μη αιτιολογημένη προσαύξηση της περιουσίας του και δεν έπρεπε να θεωρηθούν ως μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη καθόσον αποτελούσαν ποσά που είχαν προέλθει «από την εκποίηση συγκεκριμένων δικαιωμάτων προαίρεσης (stock options)» που διέθετε στην τράπεζα και του είχαν χορηγηθεί από την εταιρεία στην οποία εργαζόταν σε χρόνο κατά πολύ προγενέστερο της διενέργειας του ελέγχου (το έτος 2004) και τα οποία φορολογήθηκαν κατά τη διαδικασία εξαργύρωσής τους σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, διατηρήθηκαν στο λογαριασμό που τηρούσε στην τράπεζα και μεταφέρθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό του κατόπιν δικής του εντολής μεταφοράς. Ο φορολογούμενος ισχυρίζεται ότι από τα επισυναπτόμενα στην ενδικοφανή προσφυγή δικαιολογητικά, προκύπτουν τα εξής:

- Από την από 13/12/2004 επιστολή της τράπεζας (Σχετικό 1), προκύπτει η μεταφορά τον Οκτώβριο του 2004 σε λογαριασμό που τηρούσε στην εν λόγω τράπεζα, μετά την εκποίησή τους, όλων των μετοχών της εταιρείας που του είχαν δοθεί ως μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου αυτής (ως σελίδες 3,4 της προσφυγής). Στη συνέχεια, στη σελίδα 5, ο προσφεύγων αναφέρει ότι από το ίδιο σχετικό (την από 13/12/2004 επιστολή της τράπεζας), προκύπτει η μεταφορά σε λογαριασμό του στη εν θέματι τράπεζα, των δικαιωμάτων προαίρεσης που κατείχε από τις μετοχές της
- Από την ετήσια επιστολή της τράπεζας (Σχετικό 2), με την κατάσταση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου του το έτος 2009, προκύπτει ότι τα δικαιώματα που κατείχε στην τράπεζα αυτή αποτιμούνταν σε ποσό άνω των 88.000 CHF.
- Από την ανάλυση της αξίας του χαρτοφυλακίου του το μήνα Φεβρουάριο του 2010 (Σχετικό 3), προκύπτει ότι η αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης που κατείχε, είχε ανέλθει σε ποσό άνω των 96.000 CHF και από τα χρήματα αυτά προήλθαν τα εμβάσματα στον λογαριασμό του στην ημεδαπή τράπεζα κατά το έτη 2011 και 2012.
- Από τις αποδείξεις πώλησης και μεταφοράς τον Ιούνιο του 2013 (Σχετικά 4-8), προκύπτει ότι από την εκποίηση των ανωτέρω δικαιωμάτων προαίρεσης μεταφέρθηκε στο λογαριασμό του

στην τράπεζα κατόπιν εντολής του, ποσό άνω των 99.000 CHF συνεπώς οι καταθέσεις του στο λογαριασμό στην ελληνική τράπεζα ήταν απολύτως δικαιολογημένες.

Επειδή, στα πλαίσια εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής επί των ανωτέρω ισχυρισμών του προσφεύγοντα και των προσκομισθέντων στοιχείων προς επίρρωση αυτών, η φορολογική αρχή αναφέρει στο έγγραφο των αιτιολογημένων απόψεων τα εξής : «.....Έως και την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου (21/12/2017), για καμία από τις κρινόμενες περιπτώσεις εισαγωγής χρηματικών από την αλλοδαπή τράπεζα: Δεν είχαν προσκομιστεί στοιχεία για το λογαριασμό που είχε χρεωθεί στην αλλοδαπή τράπεζα (.....) ούτε στοιχεία που να αποδείκνυαν την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρηματικών κεφαλαίων που είχαν πιστωθεί σε αυτόν. Δεν είχαν προσκομιστεί στοιχεία που να αποδείκνυαν ότι τα ποσά που εισήχθησαν από το εξωτερικό, δικαιολογούνταν από ενέργεια οποιασδήποτε δραστηριότητας στο εξωτερικό, για την οποία είχε υποβληθεί δήλωση στην Ελλάδα ή είχε υποβληθεί φορολογική δήλωση σε χώρα του εξωτερικού (σχετ. εγκ. Υπ. Οικ. Πολ. 1207/09.10.1991). Δεν είχαν προσκομιστεί στοιχεία που να αποδείκνυαν ότι τα χρηματικά κεφάλαια στην αλλοδαπή τράπεζα προέρχονταν από εισοδήματα που είχαν αποκτηθεί σε χρόνο, για τον οποίο είχε παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση, πράξης προσδιορισμού του φόρου. Όλα τα επισυναπτόμενα στην ενδικοφανή προσφυγή δικαιολογητικά είναι νέα στοιχεία που δεν είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος και δεν ελήφθησαν υπ' όψιν κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.»

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική αρχή κρίνοντας τα προσκομισθέντα στοιχεία του προσφεύγοντα ως «νέα στοιχεία» και στα πλαίσια εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, προέβη σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να διαπιστωθεί αν οι κρινόμενες πιστώσεις αποτελούν ή όχι μη αιτιολογημένη προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 Ν.2238/1994. Εν συνεχεία συνέταξε και απέστειλε (με το με αρ...../2018 ΑΠ ΔΕΔ/2018 έγγραφο) το πόρισμά της με τις αιτιολογημένες απόψεις της παρ. 2 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013, προκειμένου η Υπηρεσία μας να αποφανθεί επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, στο πόρισμά της η φορολογική αρχή αναφέρει τα εξής: «**2.1** Με την παρ. 1 του άρθρου 17 του Ν.3697/2008 (ΦΕΚ Α' 194/25.9.2008), είχαν προστεθεί τέσσερα εδάφια στην παρ. 1 του άρθρου 45 του Ν.2238/1994, με ισχύ για τις δηλώσεις οικονομικού έτους 2009 και μετά, σύμφωνα με την παρ. 2 το ίδιου άρθρου και νόμου (δηλ. είχαν εφαρμογή για τα δικαιώματα προαίρεσης μετοχών που θα ασκούνταν από 1^{ης} Ιανουαρίου 2009 και μετά, έστω και αν η σχετική απόφαση του αρμοδίου οργάνου της ανώνυμης εταιρείας είχε ληφθεί πριν από την ημερομηνία αυτή), ως εξής:

«Επίσης, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και η ωφέλεια που αποκτούν οι δικαιούχοι κατά την άσκηση δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 13 του κ.ν. 2190/1920 (ΦΕΚ 37 Α'), σε τιμή κατώτερη από τη χρηματιστηριακή τιμή κλεισίματος των μετοχών της συγκεκριμένης εταιρείας.

“Για τον υπολογισμό της ωφέλειας, η τιμή διάθεσης του δικαιώματος στον δικαιούχο, σύμφωνα με το πρόγραμμα, αφαιρείται από τη χρηματιστηριακή τιμή κλεισίματος που έχει η μετοχή κατά το χρόνο

άσκησης του δικαιώματος αυτού. Αν το δικαίωμα ασκείται σε χρόνο κατά τον οποίο ο δικαιούχος έχει αποχωρήσει από την εταιρεία, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 48.”

*** Το μέσα σε “ ” πέμπτο εδάφιο της παρ. 1 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 3 άρθρου 9 Ν.3842/2010, ΦΕΚ Α’ 58/23.4.2010. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Για τον υπολογισμό της ωφέλειας αφαιρείται από τη χρηματιστηριακή τιμή που είχε η μετοχή κατά το χρόνο χορήγησης του δικαιώματος, η τιμή διάθεσης του δικαιώματος στο δικαιούχο σύμφωνα με το πρόγραμμα χορήγησης δικαιωμάτων προαίρεσης». Επίσης, με την παρ. 4 του άρθρου 9 Ν.3842/2010, προστέθηκε νέα παρ. 6 στο άρθρο 48 του Κ.Φ.Ε. σύμφωνα με την οποία «Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρείται και η ωφέλεια που αποκτά ο δικαιούχος κατά την άσκηση δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 13 του κ. ν. 2190/1920 (ΦΕΚ 37 Α), σε τιμή κατώτερη από τη χρηματιστηριακή τιμή κλεισίματος των μετοχών της συγκεκριμένης εταιρείας, όταν ο δικαιούχος έχει αποχωρήσει από αυτή. Για το εισόδημα αυτό εφαρμόζονται οι διατάξεις του πέμπτου και επόμενων εδαφίων της παραγράφου 1 του άρθρου 45.» Κατά την παρ. 5 του άρθρου 9 Ν.3842/2010, οι διατάξεις του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 6 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., έχουν εφαρμογή για δικαιώματα που ασκούνται από τη δημοσίευση του νόμου (23.4.2010) και μετά.

...

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και για προγράμματα διάθεσης μετοχών αλλοδαπής εταιρείας στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό ημεδαπής συνδεδεμένης ανώνυμης εταιρείας κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε του κ.ν. 2190/1920.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να ορίζονται τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος των δικαιούχων και ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.».

***Με την Α.Υ.Ο. 1033199/24.03.2009/Πολ.1041, είχαν οριστεί τα δικαιολογητικά που έπρεπε να υποβάλλονται σε περίπτωση ωφέλειας λόγω άσκησης δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών (stock options) ανώνυμης εταιρείας μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονταν: α) Απόσπασμα πρακτικού του αρμόδιου οργάνου αλλοδαπής εταιρείας, επίσημα μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα, όταν διατίθεντο μετοχές αλλοδαπής εταιρείας σε μέλη ΔΣ, στελέχη ή προσωπικό ημεδαπής συνδεδεμένης εταιρείας β) βεβαίωση της ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας, από την οποία θα προέκυπταν τα στοιχεία του δικαιούχου και η ιδιότητα αυτού, ο χρόνος άσκησης του δικαιώματος από το δικαιούχο, ο αριθμός των μετοχών που χορηγήθηκαν, η τιμή διάθεσης και το ποσό που καταβλήθηκε από το δικαιούχο κλπ.

2.2 Για δικαιώματα προαίρεσης μετοχών που ασκούνται μέχρι 31.12.2007, από τη διοίκηση είχαν γίνει δεκτά τα ακόλουθα:

- Κατά την πραγματοποίηση προγράμματος διάθεσης μετοχών στο προσωπικό, τα μέλη του Δ.Σ. και τον Διευθύνοντα Σύμβουλο με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 13 του κ.ν.

2190/1920, ελάμβανε χώρα πραγματική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας και διάθεση των εκδιδόμενων μετοχών στα συγκεκριμένα πρόσωπα σε ευνοϊκή τιμή, για δε τα πρόσωπα αυτά που ελάμβαναν τις μετοχές, δεν προέκυπτε εισόδημα υποκείμενο σε φορολογία. Για μετοχές εισηγμένες το Χρηματιστήριο Αθηνών, το εισόδημα (υπεραξία) θα προέκυπτε κατά την πώληση τους σε τιμή μεγαλύτερη από την τιμή αγοράς τους πλην όμως το εισόδημα αυτό απαλλασσόταν από το φόρο εισοδήματος σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όταν δικαιούχος της υπεραξίας ήταν φυσικό πρόσωπο.

- Σε περίπτωση που αλλοδαπή επιχείρηση θέσπιζε πρόγραμμα χορήγησης δικαιωμάτων αγοράς μετοχών (stock options) στο προσωπικό της ημεδαπής θυγατρικής ή συνδεδεμένης εταιρείας, καταφεύγοντας για το σκοπό αυτό στην αγορά ιδίων μετοχών:

α) Η «ωφέλεια» που θα καρπώνονταν οι εργαζόμενοι από την απόκτηση των μετοχών σε ευνοϊκότερη τιμή έναντι της χρηματιστηριακής, θα φορολογείτο, ελλείψει απαλλακτικής διάταξης, στο όνομά τους ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, συναθροιζόμενο με τα λοιπά εισοδήματά τους (σχετ. έγγρ.1085145/11088/Β0012/28.1.2002 και 1097047/11187/2000/8.2.2002).

β) Στην περίπτωση που οι μετοχές χορηγούνταν από τη μητρική εταιρεία άνευ ανταλλάγματος στους εργαζόμενους της ελληνικής εταιρείας, τότε θα είχαν εφαρμογή οι διατάξεις περί φορολογίας δωρεών.

2.3 Σύμφωνα με το άρθρο 16 §5 του Ν. 3943/2011 (όπως η §5 αντικαταστάθηκε από 11.4.2012 με το άρθρο 322 §10 του Ν. 4072/2012), για μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο και οι οποίες είχαν αποκτηθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2012, εξακολουθούσαν να εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγρ. 1 και 2 του άρθρου 38 του ΚΦΕ. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές απαλλάσσονταν από το φόρο εισοδήματος τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων σε χρηματιστήριο που αποκτώνταν από ιδιώτες.

3. Από τα διαθέσιμα στην υπηρεσία μας στοιχεία προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε διατελέσει αντιπρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρείας από 31.3.2004 έως 1.2.2007 και εργαζόταν ως μισθωτός στην υπ' όψη εταιρεία έως 30.3.2007 οπότε και διακόπηκε η εργασιακή σχέση λόγω συνταξιοδότησης.

4. Με την από 13/12/2004 επιστολή (Σχετικό 1), η τράπεζα ενημέρωνε τον προσφεύγοντα για τη μεταφορά σε ενοποιημένο λογαριασμό στο όνομα της εταιρείας, όλων των δικαιωμάτων προαίρεσης (.....) και πρότεινε την πώληση τίτλων (.....) της εταιρείας που τηρούντο σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό στο όνομα του προσφεύγοντος και τη μεταφορά των καθαρών εισπράξεων (περίπου 1.100 CHF) σε ατομικό λογαριασμό του.

5. Από την από 14.1.2010 επιστολή (Σχετικό 2) της τράπεζας προς τον προσφεύγοντα, προκύπτει ότι στο με αριθμό (System ID) χαρτοφυλάκιο του, στις 31 Δεκεμβρίου 2009 περιλαμβάνονταν μεταξύ άλλων και οι παρακάτω τοποθετήσεις σε μετοχές και warrants (τίτλους παραστατικών δικαιωμάτων κτήσης μετοχών) που του είχαν δοθεί στο πλαίσιο προγραμμάτων παροχών της μητρικής εταιρείας σε υπαλλήλους, κατά τα έτη 2004-2007:

Allocation Date	Allocation Information: - Plan (Εταιρικό πρόγραμμα παροχών) - Vehicle (Επενδυτικό αγαθό) - Strike price (Τιμή διάθεσης του δικαιώματος στο δικαιούχο) Cost Basis (Τιμή που πληρώθηκε για το επενδυτικό αγαθό)	Quantity Granted/Purchased Market Price [Ποσότητα που παραχωρήθηκε/αγοράστηκε Χρηματιστηριακή τιμή] (Transacted Qty) [(Ποσότητα που έγινε αντικείμενο συναλλαγής)]	Total Quantity Total Value Total Value (CHF)	Current Actionable Quantity Total Actionable Value Total Actionable Value (CHF)
05 Feb 2007	NOVN	155	155	155
	NOVN14	56,50 CHF	8.757,50 CHF	8.757,50 CHF
	SHARE AWARD	(0)	8.757,50 CHF	8.757,50 CHF
	CHF 0,00			
05 Feb 2007	NOVN	240	240	240
	NOVN17	56,50 CHF	13.560,00 CHF	13.560,00 CHF
	SHARE AWARD	(0)	13.560,00 CHF	13.560,00 CHF
	CHF 0,00			
06 Feb 2006	NOVN	228	228	228
	NOVN16	56,50 CHF	12.882,00 CHF	12.882,00 CHF
	SHARE AWARD	(0)	12.882,00 CHF	12.882,00 CHF
	CHF 0,00			
06 Feb 2006	NSOP	1288	1288	1288
	NOVAS16	1,54 CHF	1.983,52 CHF	1.983,52 CHF
	WARRANT AWARD	(0)	1.983,52 CHF	1.983,52 CHF
	CHF 71,30			
04 Feb 2005	NOVN	390	390	390
	NOVN15	56,50 CHF	22.035,00 CHF	22.035,00 CHF
	SHARE AWARD	(0)	22.035,00 CHF	22.035,00 CHF
	CHF 0,00			
04 Feb 2005	NSOP	1.577	1.557	1.557
	NOVAS15	4,65 CHF	7.240,05 CHF	7.240,05 CHF
	WARRANT AWARD	(0)	7.240,05 CHF	7.240,05 CHF
	CHF 57,45			
04 Feb 2004	NSOP	617	617	617
	NOVAS14	4,41 CHF	2.720,97 CHF	2.720,97 CHF
	WARRANT AWARD	(0)	2.720,97 CHF	2.720,97 CHF
	CHF 57,45			

6. Από τα επισυναπτόμενα Σχετικά 4-8 στην ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει ότι οι ανωτέρω αναγραφόμενοι τίτλοι, πωλήθηκαν (και τα χρηματικά ποσά μεταφέρθηκαν στη συνέχεια στον με αριθμό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην ημεδαπή τράπεζα), ως εξής:

Transaction Date (Ημερομηνία Συναλλαγής)	Vehicle (Επενδυτικό αγαθό)	Participation ID (Ταυτότητα Συμμετοχής)	Transaction Quantity (Ποσότητα Συναλλαγής)	Sale amount (Ποσό πώλησης)	Σχετικό Παραστατικό
19 Jun 2013	 (Μετοχή)	PA-NOVN14-FEB2007-GR	155	10.416,00 CHF	ΣΧΕΤ. 7
19 Jun 2013	 (Μετοχή)	PA-NOVN17-FEB2007-GR	240	16.128,00 CHF	ΣΧΕΤ. 7
19 Jun 2013	 (Μετοχή)	PA-NOVN16-FEB2006-GR	228	15.321,60 CHF	ΣΧΕΤ. 7
19 Jun 2013	NOVAS16	PA-NSOP-FEB2006-GR	1288	4.855,75 CHF	ΣΧΕΤ. 5 ΣΧΕΤ. 8
19 Jun 2013	 (Μετοχή)	PA-NOVN15-FEB2005-GR	390	26.208,00 CHF	ΣΧΕΤ. 7
19 Jun 2013	NOVAS15	PA-NSOP-FEB2005-GR	1.557	16.862,30 CHF	ΣΧΕΤ. 4
19 Jun 2013	NOVAS14	PA-NSOP-FEB2004-GR	617	6.398,30 CHF	ΣΧΕΤ. 6

7. Κατόπιν των ανωτέρω:

7.1 Για το παρακάτω ποσό που είχε μεταφερθεί από την τράπεζα σε πίστωση λογαριασμού του προσφεύγοντος στην ημεδαπή τράπεζα και είχε κριθεί ως προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 στην από 21.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου

ΤΡΑΠΕΖΑ / ΑΡΙΘ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
.....	25/06/2013	.....	3.892,45

ο έλεγχος κρίνει ότι:

- από τα προσκομισθέντα Σχετικά 5 και 8, αποδεικνύεται ότι προήλθε από την πώληση στις 19/06/2013, 1288 warrants (τίτλων παραστατικών δικαιωμάτων κτήσης μετοχών) της έναντι τιμής 3,77 CHF το κάθε ένα [$1288 \times 3,77 = 4.855,76$ CHF], που είχαν δοθεί στον προσφεύγοντα από την υπόψη εταιρεία στο πλαίσιο προγράμματος χορήγησής τους σε υπαλλήλους και τηρούνταν σε χαρτοφυλάκιο στην αλλοδαπή τράπεζα
- από το προσκομισθέν Σχετικό 2, αποδεικνύεται ότι τα 1288 warrants, ήταν στην κατοχή του προσφεύγοντος ήδη στις 31.12.2009 [εμφανίζονται στο εν λόγω Σχετικό με διαπραγματεύσιμη τιμή (Market Price) την ημερομηνία αυτή, 1,54 CHF το κάθε ένα], συνεπώς η απόκτησή τους ανάγεται σε χρόνο, για τον οποίο έχει παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση, πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (σύμφωνα με την Εγκύκλιο ΑΑΔΕ Πολ. 1194/5.12.2017, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία που περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής από στοιχεία που προσκόμισε ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού, όπως εν προκειμένω η ύπαρξη του

χαρτοφυλακίου στην αλλοδαπή, από την εκποίηση τίτλων του οποίου, τροφοδοτήθηκε λογαριασμός τη ημεδαπής)

ο από το προσκομισθέν Σχετικό 8, αποδεικνύεται ότι το ποσό από την πώληση των 1288 warrants, μετά την αφαίρεση αμοιβών και προμηθειών ύψους 46,13 CHF, μετατράπηκε σε ποσό ευρώ 3.892,45 (με ισοτιμία 0,80930) και δόθηκε εντολή να σταλεί στον ως άνω λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα

Ύστερα από τα παραπάνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι **η κρινόμενη πίστωση των 3.892,45 ευρώ δεν αποτελούσε μη αιτιολογημένη προσαύξηση της περιουσίας του** (άρθρ.48 παρ.3 ν.2238/1994) μπορεί να γίνει δεκτός δεδομένου ότι από τα προσκομισθέντα παραστατικά **αποδεικνύεται η πραγματική πηγή και αιτία προέλευσης της κρινόμενης πίστωσης δηλ. αυτή είχε προκύψει από την εκποίηση τίτλων warrants της εισηγμένων σε αλλοδαπό Χρηματιστήριο, το κέρδος από την πώληση των οποίων, απαλλασσόταν του φόρου βάσει της παρ. 2 του άρθρου 38 του ν.2238/1994 (σε συνδυασμό με το άρθρο 16 §5 του Ν. 3943/2011, όπως η §5 είχε αντικατασταθεί από 11.4.2012 με το άρθρο 322 §10 του Ν. 4072/2012). Πλην όμως, στην περίπτωση που οι τίτλοι warrants είχαν χορηγηθεί από την αλλοδαπή εταιρεία άνευ ανταλλάγματος στον προσφεύγοντα/εργαζόμενο της ελληνικής εταιρείας, τότε θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φορολογίας δωρεών (το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση σχετικής πράξης επιβολής φόρου δεν έχει παραγραφεί καθώς ισχύει δεκαπενταετής παραγραφή για παράλειψη υποβολής δήλωσης σύμφωνα με το άρθρο 102 του Ν.2961/2001 ΦΕΚ Α' 266/22.11.2001 ««Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία»»).**

7.2 Για το παρακάτω ποσό που είχε μεταφερθεί από την τράπεζα σε πίστωση λογαριασμού του προσφεύγοντος στην ημεδαπή τράπεζα και είχε κριθεί ως προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 στην από 21.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου

ΤΡΑΠΕΖΑ / ΑΡΙΘ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
.....	26/06/2013	.....	54.525,94

ο έλεγχος κρίνει ότι:

ο από το προσκομισθέν Σχετικό 7, αποδεικνύεται ότι προήλθε από την πώληση στις 19/06/2013, 390 + 228 + 155 + 240 μετοχών της (.....) έναντι συνολικού ποσού 68.073,60 CHF, που είχαν δοθεί στον προσφεύγοντα από την υπόψη εταιρεία στο πλαίσιο προγράμματος χορήγησής τους σε υπαλλήλους και τηρούνταν σε χαρτοφυλάκιο στην αλλοδαπή τράπεζα UBS AG

ο από το προσκομισθέν Σχετικό 2, αποδεικνύεται ότι οι μετοχές, ήταν στην κατοχή του προσφεύγοντος ήδη στις 31.12.2009 (εμφανίζονται την ημερομηνία αυτή με τις προαναφερθείσες ποσότητες στο εν λόγω Σχετικό), συνεπώς η απόκτηση τους, ανάγεται σε χρόνο, για τον οποίο έχει παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση, πράξης προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος (σύμφωνα με την Εγκύκλιο ΑΑΔΕ Πολ. 1194/5.12.2017, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία που περιέχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής από στοιχεία που προσκόμισε ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού, όπως εν προκειμένω η ύπαρξη του χαρτοφυλακίου στην αλλοδαπή, από την εκποίηση τίτλων του οποίου, τροφοδοτήθηκε λογαριασμός τη ημεδαπής)

- ο από το προσκομισθέν Σχητικό 7, αποδεικνύεται ότι το ποσό από την πώληση των μετοχών, μετά την αφαίρεση αμοιβών και προμηθειών ύψους 599,37 CHF, δόθηκε εντολή να σταλεί στον ως άνω λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα αφού μετατράπηκε σε ποσό ευρώ 54.525,94 (με ισοτιμία 0,80810).

Ύστερα από τα παραπάνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι **η κρινόμενη πίστωση των 54.525,94 ευρώ δεν αποτελούσε μη αιτιολογημένη προσαύξηση της περιουσίας του** (άρθρ.48 παρ.3 ν.2238/1994) μπορεί να γίνει δεκτός δεδομένου ότι από τα προσκομισθέντα παραστατικά **αποδεικνύεται η πραγματική πηγή και αιτία προέλευσης της κρινόμενης πίστωσης** δηλ. αυτή είχε προκύψει από την εκποίηση μετοχών της εισηγμένων σε αλλοδαπό Χρηματιστήριο, το κέρδος από την πώληση των οποίων, απαλλασσόταν του φόρου βάσει της παρ. 2 του άρθρου 38 του ν.2238/1994 (σε συνδυασμό με το άρθρο 16 §5 του Ν. 3943/2011, όπως η §5 είχε αντικατασταθεί από 11.4.2012 με το άρθρο 322 §10 του Ν. 4072/2012). Πλην όμως, στην περίπτωση που οι μετοχές είχαν χορηγηθεί από την αλλοδαπή εταιρεία άνευ ανταλλάγματος στον προσφεύγοντα/εργαζόμενο της ελληνικής εταιρείας, τότε θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φορολογίας δωρεών (το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση σχετικής πράξης επιβολής φόρου δεν έχει παραγραφεί καθώς ισχύει δεκαπενταετής παραγραφή για παράλειψη υποβολής δήλωσης σύμφωνα με το άρθρο 102 του Ν.2961/2001 ΦΕΚ Α' 266/22.11.2001 ««Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία»).

7.3 Για το παρακάτω ποσό που είχε μεταφερθεί από την τράπεζα σε πίστωση λογαριασμού του προσφεύγοντος στην ημεδαπή τράπεζα και είχε κριθεί ως προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 στην από 21.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου

ΤΡΑΠΕΖΑ / ΑΡΙΘ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
.....	25/06/2013	.....	13.542,16

ο έλεγχος κρίνει ότι:

- ο από το προσκομισθέν Σχητικό 4, αποδεικνύεται ότι προήλθε από την πώληση στις 19/06/2013, 1557 τίτλων warrants (παραστατικών δικαιωμάτων κτήσης μετοχών) της Novartis έναντι συνολικού ποσού 16.862,30 CHF, που είχαν δοθεί στον προσφεύγοντα από την υπόψη εταιρεία στο πλαίσιο προγράμματος χορήγησής τους σε υπαλλήλους και τηρούνταν σε χαρτοφυλάκιο στην αλλοδαπή τράπεζα
- ο από το προσκομισθέν Σχητικό 2, αποδεικνύεται ότι τα 1557 warrants, ήταν στην κατοχή του

προσφεύγοντος ήδη στις 31.12.2009 [εμφανίζονται στο εν λόγω Σχετικό με διαπραγματεύσιμη τιμή (Market Price) την ημερομηνία αυτή, 4,65 CHF το κάθε ένα], συνεπώς η απόκτησή τους ανάγεται σε χρόνο, για τον οποίο έχει παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση, πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (σύμφωνα με την Εγκύκλιο ΑΑΔΕ Πολ. 1194/5.12.2017, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία που περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής από στοιχεία που προσκόμισε ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού, όπως εν προκειμένω η ύπαρξη του χαρτοφυλακίου στην αλλοδαπή, από την εκποίηση τίτλων του οποίου, τροφοδοτήθηκε λογαριασμός τη ημεδαπής)

ο από το προσκομισθέν Σχετικό 4, αποδεικνύεται ότι το ποσό από την πώληση των 1557 warrants, μετά την αφαίρεση αμοιβών και προμηθειών ύψους 160,19 CHF, δόθηκε εντολή να σταλεί στον ως άνω λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα αφού μετατράπηκε σε ποσό ευρώ 13.542,16 (με ισοτιμία 0,81081).

Ύστερα από τα παραπάνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι **η κρινόμενη πίστωση των 13.542,16 ευρώ δεν αποτελούσε μη αιτιολογημένη προσαύξηση της περιουσίας του** (άρθρ.48 παρ.3 ν.2238/1994) μπορεί να γίνει δεκτός δεδομένου ότι από τα προσκομισθέντα παραστατικά **αποδεικνύεται η πραγματική πηγή και αιτία προέλευσης της κρινόμενης πίστωσης δηλ. αυτή είχε προκύψει από την εκποίηση τίτλων warrants της εισηγμένων σε αλλοδαπό Χρηματιστήριο, το κέρδος από την πώληση των οποίων, απαλλασσόταν του φόρου βάσει της παρ. 2 του άρθρου 38 του ν.2238/1994 (σε συνδυασμό με το άρθρο 16 §5 του Ν. 3943/2011, όπως η §5 είχε αντικατασταθεί από 11.4.2012 με το άρθρο 322 §10 του Ν. 4072/2012).** Πλην όμως, στην περίπτωση που οι τίτλοι warrants είχαν χορηγηθεί από την αλλοδαπή εταιρεία άνευ ανταλλάγματος στον προσφεύγοντα/εργαζόμενο της ελληνικής εταιρείας, τότε θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φορολογίας δωρεών (το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση σχετικής πράξης επιβολής φόρου δεν έχει παραγραφεί καθώς ισχύει δεκαπενταετής παραγραφή για παράλειψη υποβολής δήλωσης σύμφωνα με το άρθρο 102 του Ν.2961/2001 ΦΕΚ Α' 266/22.11.2001 ««Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία»»).

7.4 Για το παρακάτω ποσό που είχε μεταφερθεί από την τράπεζα σε πίστωση λογαριασμού του προσφεύγοντος στην ημεδαπή τράπεζα και είχε κριθεί ως προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 στην από 21.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου

ΤΡΑΠΕΖΑ / ΑΡΙΘ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
.....	25/06/2013	.....	5.114,15

ο έλεγχος κρίνει ότι:

ο από το προσκομισθέν Σχετικό 6, αποδεικνύεται ότι προήλθε από την πώληση στις 19/06/2013, 617 warrants (τίτλων παραστατικών δικαιωμάτων κτήσης μετοχών) της

έναντι συνολικού ποσού 6.398,30 CHF, που είχαν δοθεί στον προσφεύγοντα από την υπόψη εταιρεία στο πλαίσιο προγράμματος χορήγησής τους σε υπαλλήλους και τηρούνταν σε χαρτοφυλάκιο στην αλλοδαπή τράπεζα

- ο από το προσκομισθέν Σχετικό 2, αποδεικνύεται ότι τα 617 warrants, ήταν στην κατοχή του προσφεύγοντος ήδη στις 31.12.2009 [εμφανίζονται στο εν λόγω Σχετικό με διαπραγματεύσιμη τιμή (Market Price) την ημερομηνία αυτή, 4,41 CHF το κάθε ένα], συνεπώς η απόκτησή τους ανάγεται σε χρόνο, για τον οποίο έχει παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση, πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (σύμφωνα με την Εγκύκλιο ΑΑΔΕ Πολ. 1194/5.12.2017, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία που περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής από στοιχεία που προσκόμισε ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού, όπως εν προκειμένω η ύπαρξη του χαρτοφυλακίου στην αλλοδαπή, από την εκποίηση τίτλων του οποίου, τροφοδοτήθηκε λογαριασμός τη ημεδαπής)

- ο από το προσκομισθέν Σχετικό 6, αποδεικνύεται ότι το ποσό από την πώληση των 617 warrants, μετά την αφαίρεση αμοιβών και προμηθειών ύψους 60,78 CHF, δόθηκε εντολή να σταλεί στον ως άνω λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα αφού μετατράπηκε σε ποσό ευρώ 5.114,15 (με ισοτιμία 0,80696).

Ύστερα από τα παραπάνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι **η κρινόμενη πίστωση των 5.114,15 ευρώ** δεν αποτελούσε μη αιτιολογημένη προσαύξηση της περιουσίας του (άρθρ.48 παρ.3 ν.2238/1994) μπορεί να γίνει δεκτός δεδομένου ότι από τα προσκομισθέντα παραστατικά **αποδεικνύεται η πραγματική πηγή και αιτία προέλευσης της κρινόμενης πίστωσης** δηλ. αυτή είχε προκύψει από την εκποίηση τίτλων warrants της εισηγμένων σε αλλοδαπό Χρηματιστήριο, το κέρδος από την πώληση των οποίων, απαλλασσόταν του φόρου βάσει της παρ. 2 του άρθρου 38 του ν.2238/1994 (σε συνδυασμό με το άρθρο 16 §5 του Ν. 3943/2011, όπως η §5 είχε αντικατασταθεί από 11.4.2012 με το άρθρο 322 §10 του Ν. 4072/2012). Πλην όμως, στην περίπτωση που οι τίτλοι warrants είχαν χορηγηθεί από την αλλοδαπή εταιρεία άνευ ανταλλάγματος στον προσφεύγοντα/εργαζόμενο της ελληνικής εταιρείας, τότε θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φορολογίας δωρεών (το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση σχετικής πράξης επιβολής φόρου δεν έχει παραγραφεί καθώς ισχύει δεκαπενταετής παραγραφή για παράλειψη υποβολής δήλωσης σύμφωνα με το άρθρο 102 του Ν.2961/2001 ΦΕΚ Α' 266/22.11.2001 ««Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία»»).

8. Για τις παρακάτω πιστώσεις στα έτη 2011, 2012 και 2013 που είχαν κριθεί ως προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 στην από 21.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου:

Περίοδος από 1/1 έως 31/12/2011

ΤΡΑΠΕΖΑ / ΑΡΙΘ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
.....	01/03/2011	.....	1.125,54

Περίοδος από 1/1 έως 31/12/2012

ΤΡΑΠΕΖΑ / ΑΡΙΘ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
.....	01/03/2012	.....	1.220,63

Περίοδος από 1/1 έως 31/12/2013

ΤΡΑΠΕΖΑ / ΑΡΙΘ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
.....	01/03/2013	.....	1.233,61

ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είχαν προέλθει από την εκποίηση δικαιωμάτων που εμφανίζονται στο χαρτοφυλάκιο του στην τράπεζα το μήνα Φεβρουάριο του 2010 (Σχετικό 3) χωρίς όμως να προσκομίσει δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτουν αναλυτικά οι ημερομηνίες εκποίησης, οι τίτλοι, οι ποσότητες που εκποιήθηκαν και τα ποσά που εισπράχθηκαν. Ως εκ τούτου, με βάση τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά, **ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι ανωτέρω τρεις κρινόμενες πιστώσεις δεν αποτελούσαν μη αιτιολογημένη προσαύξηση της περιουσίας του (άρθρ.48 παρ.3 ν.2238/1994) δεν μπορεί να γίνει δεκτός».**

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1175/19-11-2017**, με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας «... **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 εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογίας δωρεών δεν αποτελεί αντικείμενο του παρόντος ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω εκτεθέντα και το ανωτέρω Πόρισμα του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων για τα ποσά των πιστώσεων της χρήσης 2013 συνολικού ποσού 77.074,70 € ,ήτοι:

ΤΡΑΠΕΖΑ / ΑΡΙΘ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
.....	25/06/2013	.....	5.114,15
.....	25/06/2013	.....	3.892,45
.....	25/06/2013	.....	13.542,16
.....	26/06/2013	.....	54.525,94
			<u>77.074,70</u>

απέδειξε την πραγματική πηγή και αιτία προέλευσης τους καθώς αυτά είχαν προκύψει από την εκποίηση τίτλων warrants της εισηγμένων σε αλλοδαπό Χρηματιστήριο, το κέρδος από την πώληση των οποίων, απαλλασσόταν του φόρου βάσει της παρ. 2 του άρθρου 38 του ν.2238/1994 (σε συνδυασμό με το άρθρο 16 §5 του Ν. 3943/2011, όπως η §5 είχε αντικατασταθεί από 11.4.2012 με το άρθρο 322 §10 του Ν. 4072/2012). Συνεπώς, τα ανωτέρω ποσά δεν αποτελούν φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα αλλά εισόδημα γνωστής προέλευσης. Ως εκ τούτου κάνουμε εν μέρει δεκτό τον ισχυρισμό του κατά το μέρος των ανωτέρω πιστώσεων.

Επειδή, ακολούθως για τη χρήση 2013 προσδιορίζουμε εκ νέου το συνολικό ποσό των καταθέσεων σε λογαριασμούς του, που θεωρήθηκε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994, ως ακολούθως:

Χρήση 2013

Μη δηλωθέν εισόδημα που φορολογήθηκε ως εισόδημα από ελευθ. επαγγέλματα (άρθρ.48 §3 ν.2238/94)	
ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

104.078,50€	27.003,80 €

Επειδή, εν προκειμένω για την χρήση 2013 ο προσδιορισμός των εισοδημάτων από όλες τις πηγές εισοδήματος και του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος, βάσει δήλωσης, βάσει ελέγχου και βάσει παρούσας απόφασης, έχει ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης		Διαφορά Απόφασης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα	3.733,50	1.140,00	6.080,00	1.140,00	6.080,00	1.140,00	2.346,50
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	16.492,03		16.492,03		16.492,03		
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα			104.078,50		27.003,80		27.003,80
Συνολικό εισόδημα	20.225,53	1.140,00	126.650,53	1.140,00	49.575,83	1.140,00	29.350,30
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	20.225,53	1.140,00	126.650,53	1.140,00	49.575,83	1.140,00	29.350,30

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι : « Άρθρο 53. Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής 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. 2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «Άρθρο 58. Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης 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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, ορίζεται ότι: «Άρθρο 49. Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - 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. 3..... 4. 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, με την ΠΟΛ. 1003/2018, δόθηκαν οδηγίες 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, όπου αναφέρεται 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 ΣτΕ.....».

Επειδή, 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 του άρθρου 49 §§ 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, εν προκειμένω, τροποποιούμε την υπ' αρ. πρωτ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2013-31/12/2013 και την υπ' αρ. πρωτ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2013-31/12/2013, ως προς την διαφορά του φόρου, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης και ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017 .

Επειδή, περαιτέρω σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017, με την παρούσα απόφαση τροποποιούμε τις υπ' αρ. πρωτ.,..... και/2017 προσβαλλόμενες πράξεις μόνο ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ./26-01-2008 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ..... και συγκεκριμένα :

➤ **την τροποποίηση** των κάτωθι πράξεων:

- της υπ' **αρ. πρωτ./2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2013-31/12/2013 και
- της υπ' **αρ. πρωτ./2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2013-31/12/2013 και

➤ **την επικύρωση** των κάτωθι πράξεων :

- της υπ' **αρ. πρωτ./2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2011-31/12/2011
- της υπ' **αρ. πρωτ./2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2012-31/12/2012 και
- της υπ' **αρ. πρωτ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2011-31/12/2011.

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

Επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	25.044,34	52.296,88	27.252,54	27.252,54
	της συζύγου	1.140,00	1.140,00	0,00	
Φόρος	Πιστωτικό ποσά				
	Χρεωστικά ποσά	3121,33	12.933,06	9.811,73	9.811,73
Προκαταβολή φόρου		1674,72	1674,72		
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΙ Α στο πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας(1)			11774,06	11774,06	8.702,02
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης					
Τέλος Επιτηδεύματος					
Σύνολο φόρων τελών 8τ εισφορών	νιο καταβολή	4796,05	26.381,83	21.585,78	18.513,75
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

(1) Η επιλογή των πρόσθετων φόρων έχει γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση, ως παρακάτω:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 § γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% =38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ φόρου εισοδήματος	11.774,06 €	4.905,87 €	3.796,16 €	8.702,02 €	8.702,02 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2013)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	22.100,75	42.070,88	19.970,13	19.970,13
	της συζύγου	1.140,00	1.140,00	0,00	
Φόρος	Πιστωτικό ποσά	43,24			
	Χρεωστικά ποσά		6.628,52	6.671,76	6.671,76
Προκαταβολή φόρου		609,27	609,27		
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΙ Α στο πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					

Πρόσθετος φόρος τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας(1)			6938,63	6938,63	5.917,18
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης					
Τέλος Επιτηδεύματος					
Σύνολο φόρων τελών 8τ εισφορών	νιο καταβολή	566,03	14.176,43	13.610,40	12.588,94
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

(1) Η επιλογή των πρόσθετων φόρων έχει γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση, ως παρακάτω:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 § γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% =38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ φόρου εισοδήματος	6.938,63 €	3.335,88 €	2.581,30 €	5.917,18 €	5.917,18 €

Επί πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	20.225,53	126.650,53	49.575,83	106.425,00	29.350,30
	της συζύγου	1.140,00	1.140,00	1.140,00	0,00	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσά					
	Χρεωστικά ποσά	119,33	31.236,75	7.411,83	31.117,42	7.292,50
Προκαταβολή φόρου		72,6	72,6	72,60		
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων						
Εισφορά υπέρ ΟΙ Α στο πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου						
Πρόσθετος φόρος τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου						
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας(1)			26.138,63	6.467,72	26.138,63	6.467,72
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας						
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη						
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)						
Εισφορά Αλληλεγγύης						
Τέλος Επιτηδεύματος						
Σύνολο φόρων τελών και	νιο καταβολή	191,93	57.447,98	13.952,15	57.256,05	13.760,22

εισφορών	για επιστροφή					
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά						

(1) Η επιλογή των πρόσθετων φόρων έχει γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση, ως παρακάτω:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1Ν.2523/1997 (94%)	ΑΡΘΡΟ 58 § γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% =38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ φόρου εισοδήματος	6.854,95 €	3.646,25 €	2.821,47 €	6.467,72 €	6.467,72 €

Επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012 (ΧΡΗΣΗ 2011)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ		
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	36.274,46	2.500,00	52.296,80	2.500,00	16.022,42		16.022,42	16.022,42
Συντελεστής εισφοράς	0,02		0,03					
Εισφορά	725,49		1.568,91		843,42		843,42	843,42
Πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας(1)			1.012,10		1.012,10		1.012,10	748,03
Σύνολο εισφοράς	725,49		2.581,01		1.855,52		1.855,52	1.591,45
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά								

(1) Η επιλογή των πρόσθετων φόρων έχει γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση, ως παρακάτω:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 § γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% =38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.012,10 €	421,71 €	326,32 €	748,03 €	748,03 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2013)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ		
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	48.476,63	2.500,00	126.682,63	2.500,00	49.575,83	2.500,00	78.206,00	1.099,20
Συντελεστής εισφοράς	0,02		0,04		0,02			
Εισφορά	969,53		5.067,31		991,52		4.097,78	21,99

Εισφορά που παρακρατήθηκε	165,25		165,25		165,25			
Εισφορά	804,28		4.902,06		826,27		4.097,78	21,99
Πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας			3.442,14		20,67		3.442,14	8,51
Σύνολο εισφοράς	969,53		8.344,20		846,94		7.539,92	30,50
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσό								

1) Η επιλογή των πρόσθετων φόρων έχει γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, ως επεικέστερη κύρωση, ως παρακάτω:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (94%)	ΑΡΘΡΟ 58 § γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% =38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	20,67 €	0,00 €	8,51 €	0,00 €	8,51 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.