



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, 22/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2548

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της (**ΑΦΜ**), κατοίκου Κηφισιάς, οδός, κατά των υπ' αριθμ./2017 και/2017 Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013 αντιστοίχως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

5. Τις υπ' αριθμ./2017 και/2017 Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013 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 της από 22.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε 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 18.824,43 €, πλέον 22.589,32 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), πλέον 1.782,80 € (πρόσθετη εισφορά αλληλεγγύης), ήτοι συνολικού ποσού 43.196,55 €.
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 13.784,92 €, πλέον 14.336,32 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), πλέον 1.371,00 € (πρόσθετη εισφορά αλληλεγγύης), ήτοι συνολικού ποσού 29.492,22 €.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν κατόπιν ελέγχου καθώς στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας εντοπίστηκαν πρωτογενείς καταθέσεις που κρίθηκαν ως εισόδημα από ελευθέριο 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:

- Τα μηνιαίως καταβαλλόμενα από την εταιρεία ποσά (συνολικά: 29.569,98 € για το 2011 και 26.774,39 € για το 2012), της οποίας τυγχάνει μέτοχος και εκτελεστικό μέλος ΔΣ από τις αρχές του 2011, αφορούν αμοιβή της ως μέλος ΔΣ, όπως προκύπτει και από την κίνηση του λογ/σμού του μηχανογραφικού συστήματος της ως άνω εταιρείας, αλλά και από τη βεβαίωση αποδοχών μέλους ΔΣ και τα άλλα σχετικά προσκομισθέντα έγγραφα.
- Τα ποσά που έχουν καταβληθεί από την EFG EUROBANK ΕΡΓΑΣΙΑΣ Α.Ε. υπό την αιτιολογία «coupon» σε τρεις καταβολές των 7.500 € την 04.07.2011, την 16.12.2011 και 04.07.2012 αφορούν απόδοση ομολόγου, συνεπώς η σχετική φορολογική υποχρέωση έχει καλυφθεί από την τράπεζα.
- Τέλος, εφόσον τα ανωτέρω δεν γίνουν δεκτά, ο πρόσθετος φόρος πρέπει να επαναυπολογιστεί με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Ως προς τα ποσά από την εταιρεία

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε μετά την τροποποίηση με το άρθρ.18 του ν. 3697/2008 (ΦΕΚ Α 194/25.9.2008) για αμοιβές που καταβάλλονται από 1.1.2009 και μετά, ορίζονταν τα εξής:

«5. Στα λοιπά εισοδήματα των άρθρων 24 και 25 ενεργείται παρακράτηση, έναντι του φόρου που αναλογεί, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 12 του παρόντος. Εξαιρετικά, για αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που καταβάλλονται από 1.1.2009 και μετά και εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ.6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 25, γίνεται παρακράτηση με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.

6. Η παρακράτηση φόρου ενεργείται: α) Για εισοδήματα από αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα της παρ. 5 του άρθρου 25, κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου. [...]

7. Υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου ορίζεται: α) Για τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β', γ' και ζ' της προηγούμενης παραγράφου, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία που τα καταβάλλει.[...]

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε μετά το άρθρο 15§3 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α 175/30.9.2010), προβλέπονταν τα εξής: «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 1228/15.10.2014** «Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011» διευκρινίσθηκε ότι: «6. [...] Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται και προσκομίζει στοιχεία που δεν είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις αυτά εξετάζονται και συνεκτιμούνται από τον έλεγχο», ενώ με στην **ΠΟΛ 1175/16.11.2017** «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρονται τα εξής: «Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής: **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».**

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** προβλέπεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 20.12.2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, διαπιστώθηκε ότι κατά τις χρήσεις 01/01 – 31/12/2011 και 01/01 – 31/12/2012, στους τραπεζικούς λογ/σμούς της προσφεύγουσας GR και GR πιστώνονταν σε μηνιαία βάση τα ποσά των 1.500 € και 500 € υπό την αιτιολογία, συνολικού ποσού 29.569,98 € για το 2011 και 26.774,39 € για το 2012 (όπου εκ παραδρομής αναγράφεται στη σελ. 100 ως 24.221,04 €).

Επειδή, η προσφεύγουσα, κατόπιν του υπ' αριθμ./07.12.2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθμ./15.12.2017 υπόμνημά της όπου για τα εν λόγω ποσά, ισχυρίστηκε ότι αφορούν αμοιβή της από την ως άνω εταιρεία ως μέλος του Δ.Σ. και προσκόμισε τα κάτωθι σχετικά δικαιολογητικά:

- αντίγραφο της κίνησης της καρτέλας του λογ/σμού του μηχανογραφικού συστήματος της εταιρείας για τα **έτη 2011 και 2012**, όπου εμφανίζονται ως κινήσεις του λογ/σμού οι μηνιαίες καταθέσεις των 1.500 € και 500 € με την αιτιολογία «Μισθοδοσία», «Μισθός», «Κατάθεση μισθού», κλπ (Σχ. 1 και 6),
- αντίγραφο της Βεβαίωσης Αποδοχών για το **έτος 2011** για την προσφεύγουσα από την εταιρεία όπου εμφανίζεται στο πεδίο «είδος υπηρεσίας»: «ΜΕΛΟΣ ΔΣ», ενώ στο πεδίο «II. Αμοιβές που φορολογούνται» εμφανίζονται ως αποδοχές (μισθός) το ακαθάριστο ποσό των 49.000,00 € και το καθαρό ποσό των 46.261,48 € όπου αναλογεί και έχει παρακρατηθεί φόρος ποσού 16.191,50 € (35% του καθαρού ποσού), ενώ στα «Επιπρόσθετα εισοδήματα (περ. στ' της παρ.1 του άρθρου 45 του ΚΦΕ)» εμφανίζεται η περιγραφή «IKN 7053, ETA 25254, 09/12/2008, ΧΛΜ 25000, 01/01/2011 – 31/12/2011» και το ποσό των 2.828,00 € (Σχ. 2),
- αντίγραφο από το πρακτικό απόφασης ΓΣ (No) της εν λόγω εταιρείας από το οποίο προκύπτει ότι είχε εγκριθεί το ποσό των 49.000 € για το **2011** για τη Διευθύνουσα Σύμβουλο και μέλος του ΔΣ το ποσό των 49.000 € κας (Σχ. 3),
- αντίγραφο του ΦΕΚ/01.04.2011 από το οποίο προκύπτει ότι κατόπιν του από 23.12.2010 πρακτικού του ΔΣ της εν λόγω εταιρείας, η προσφεύγουσα ορίστηκε ως Διευθύνουσα Σύμβουλος (Σχ. 4),
- αντίγραφο του Πίνακα Προσωπικού (άρθρ.16 Ν. 2874/2000) κατατεθειμένο στο Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας με αριθμ. πρωτ./24.10.2012 όπου εμφανίζονται οι απασχολούμενοι μισθωτοί της εταιρείας και η προσφεύγουσα δεν συμπεριλαμβάνεται σε αυτούς, καθώς, όπως επικαλείται, ήταν μέλος ΔΣ και όχι μισθωτή (Σχ. 5),
- αντίγραφο του Πίνακα Προσωπικού κατατεθειμένο στο Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (αριθμ. πρωτ./30.09.2013) όπου όπως ανωτέρω η προσφεύγουσα δεν συμπεριλαμβάνεται σε αυτούς, καθώς, όπως επικαλείται, ήταν μέλος ΔΣ και όχι μισθωτή (Σχ. 7), και
- αντίγραφο από το πρακτικό απόφασης ΓΣ (No) της εν λόγω εταιρείας από το οποίο προκύπτει ότι είχε εγκριθεί το ποσό των 49.000 € για το **2012** για τη Διευθύνουσα Σύμβουλο και μέλος του ΔΣ το ποσό των 49.000 € (Σχ. 8).

Επιπλέον, κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΞ 2018 ΕΜΠ/17.05.2018 εγγράφου της Υπηρεσίας μας προς τον αντίκλητο της προσφεύγουσας για παροχή πρόσθετων στοιχείων, υποβλήθηκε, μεταξύ άλλων, και αντίγραφο της Βεβαίωσης Αποδοχών εκδόσεως της εν λόγω εταιρείας για την προσφεύγουσα για το **έτος 2012**, όπου εμφανίζεται στο πεδίο «είδος υπηρεσίας»: «ΜΕΛΟΣ ΔΣ», ενώ στο πεδίο «II. Αμοιβές που φορολογούνται» εμφανίζονται ως αποδοχές (μισθός) το ακαθάριστο ποσό των 49.000,00 € και το καθαρό ποσό των 46.291,48 € όπου αναλογεί και έχει παρακρατηθεί φόρος ποσού 16.202,02 € (35% του καθαρού ποσού) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 298,15 €.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι οι εν λόγω μηνιαίες καταθέσεις ποσού 1.500 € και 500 € που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα άγνωστης πηγής και καταλογίσθηκαν στην προσφεύγουσα ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα βάσει του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994,

στην ουσία πρόκειται για την αμοιβή της ως μέλος ΔΣ για την οποία βάσει των προσκομισθέντων βεβαιώσεων αποδοχών εμφανίζεται να έχει παρακρατηθεί ο αναλογών φόρος 35% από την εταιρεία (Σημ.: Το εάν πράγματι έχει αποδοθεί ο εν λόγω φόρος από την εταιρεία στο Δημόσιο είναι αντικείμενο ελέγχου του εν λόγω νομικού προσώπου και δεν αφορά την υπό κρίση φορολόγηση της προσφεύγουσας ως φυσικό πρόσωπο.)

Επειδή, για το **οικονομικό έτος 2012** (χρήση 01/01 – 31/12/2011), η προσφεύγουσα δήλωσε στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος στον κωδ.659 ως απαλλασσόμενο ή αυτοτελώς φορολογημένο εισόδημα το ποσό των 30.069,98 € (46.261,48 – 16.191,50) και στον κωδ. 433 ως παρακρατηθέντα φόρο το ποσό των 16.191,50 €, συνεπώς οι καταθέσεις συνολικού ποσού 29.569,98 € καλύπτονται από το ως άνω φορολογηθέν εισόδημα και άρα, δεν έπρεπε να φορολογηθούν εκ νέου ως εισόδημα άγνωστης πηγής.

Επειδή, για το **οικονομικό έτος 2013** (χρήση 01/01 – 31/12/2012), η προσφεύγουσα δήλωσε στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος στον κωδ.659 το ποσό των 173.544,18 €, το οποίο βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου (σελ. 103-104) αντιστοιχεί στο ποσό των 167.670,00 € που αφορά μέρισμα έτους 2012 καθώς η προσφεύγουσα είναι και μέτοχος της εν λόγω εταιρείας και στο ποσό των 5.874,18 € που αφορά τόκους και κέρδη σε αμοιβαία κεφάλαια εξωτερικού. Συνεπώς, την ετήσια αμοιβή της ως μέλος ΔΣ δεν τη δήλωσε στον κωδ. 659 με αποτέλεσμα να μην προσμετρηθεί στην επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρ.29 ν. 3986/2011. Κατόπιν τούτων, οι καταθέσεις συνολικού ποσού 26.774,39 € καλύπτονται από το ως άνω φορολογηθέν εισόδημα και άρα, δεν έπρεπε να φορολογηθούν εκ νέου ως εισόδημα άγνωστης πηγής. Ωστόσο, θα προσμετρηθεί το εισόδημα αυτό για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης με συντελεστή 4% λαμβάνοντας υπόψιν την ήδη παρακρατηθείσα ποσού 298,15 € βάσει της βεβαίωσης αποδοχών.

Ως προς τα ποσά υπό την αιτιολογία «coupon»

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, διαπιστώθηκε ότι στις 04.07.2011, στις 16.12.2011 και στις 04.07.2012 πιστώθηκαν στους τραπεζικούς λογ/σμούς της προσφεύγουσας στην Eurobank τα ποσά των 7.500 € κάθε φορά υπό την αιτιολογία «coupon» για τα οποία η προσφεύγουσα είχε επικαλεστεί στο ως άνω υπόμνημά της ότι αφορά απόδοση ομολόγου για την οποία η σχετική φορολογική υποχρέωση έχει καλυφθεί από την τράπεζα που παρείχε και την εν λόγω επενδυτική υπηρεσία, ήτοι την Eurobank, συνεπώς πρόκειται για νομίμως φορολογηθέντα ποσά.

Επειδή, ο έλεγχος αναφέρει (σελ. 39, 53 και 80 της οικείας έκθεσης) ότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία σχετικά με τον πραγματικό δικαιούχο του ομολόγου και την εν λόγω συναλλαγή (τιμή αγοράς, τρόπος απόκτησης, κλπ), ενώ η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε επιπλέον στοιχεία ούτε ενώπιον της Υπηρεσίας μας, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αναπόδεικτος και απορριπτέος.

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 καθότι:

Ποσά σε €				A	B	Γ	Δ = B + Γ	
A/A	Οικ. έτος	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	2012	6.000,00	20% - 50%	7.200,00	1.500,00	2.321,40	3.821,40	3.821,40
2	2013	3.037,50	άνω του 50%	3.159,00	1.518,75	1.175,21	2.693,96	2.693,96

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 22.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της (ΑΦΜ) και συγκεκριμένα:

- την αποδοχή αυτής ως προς τις καταθέσεις συνολικού ποσού 29.569,98 € για τη χρήση 2011 και 26.774,39 € για τη χρήση 2012, οι οποίες προέρχονται από την εταιρεία στην οποία η προσφεύγουσα είναι μέλος ΔΣ και αφορούν τις ετήσιες αμοιβές της για τις οποίες παρακρατήθηκε φόρος 35% και την τροποποίηση των πράξεων αφαιρώντας τα εν λόγω ποσά από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας και εφαρμόζοντας τις διατάξεις περί επιεικέστερης κύρωσης του ν. 4509/2017, και
- την απόρριψη αυτής ως προς τις λοιπές μη αιτιολογημένες καταθέσεις.

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	75.358,89	119.928,87	44.569,98	90.358,89	15.000,00
	της συζύγου					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό					
	Χρεωστικό ποσό	24.418,93	43.243,36	18.824,43	30.418,93	6.000,00
Προκαταβολή φόρου		13.430,41	13.430,41		13.430,41	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		2.243,22	2.243,22		2.243,22	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		448,64	448,64		448,64	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ν.2523/1997) (120%)			22.589,32	22.589,32		
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ					1.500,00	1.500,00
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*					2.321,40	2.321,40
Εισφορά αλληλεγγύης		4.864,81	6.647,61	1.782,80	5.464,81	600,00
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	για καταβολή	45.406,01	88.602,56	43.196,55	55.827,41	10.421,40
	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	44.967,43	79.241,82	34.274,39	52.467,43	7.500,00
	της συζύγου					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό					
	Χρεωστικό ποσό	-1.527,25	12.257,67	13.784,92	1.510,25	3.037,50
Προκαταβολή φόρου		4.202,21	4.202,21		4.202,21	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		1.050,64	1.050,64		1.050,64	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		210,13	210,13		210,13	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ν.2523/1997) (104%)			14.336,32	14.336,32		
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ					1.518,75	1.518,75
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*					1.175,21	1.175,21
Εισφορά αλληλεγγύης		11.130,80	12.501,80	1.371,00	12.984,33	1.853,53
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	για καταβολή	15.066,53	44.558,77	29.492,24	22.651,53	7.585,00
	για επιστροφή					

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

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.