



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 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 21/02/2018

Αριθμός Απόφασης 1472

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 από 19-01-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου Valencia Ισπανίας, με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ./21-5-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2012 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./21-5-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2012 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20-05-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

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 από 19-01-2015 με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, κατοίκου Valencia Ισπανίας, με Α.Φ.Μ., η υπηρεσία μας εξέδωσε την με αρ. 1451/14-04-2015 απορριπτική ως απαράδεκτη (λόγω εκπροθέσμου) απόφαση.

Κατά της ως άνω απόφασης του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας ο προσφεύγων άσκησε την με αρ. κατάθεση ΠΡΦ...../29-05-2015 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών με την οποία υποστήριξε μεταξύ άλλων, ότι μη νόμιμα απορρίφθηκε η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή του ως εκπρόθεσμη, εφόσον δεν έλαβε αποδεδειγμένα γνώση της εκδοθείσας σε βάρος καταλογιστικής πράξης, δεδομένου ότι κατά το χρόνο επίδοσης της, είχε μετοικήσει στο εξωτερικό και ήταν κάτοικος Ισπανίας (Βαλένθια), και για το λόγο αυτό η επίδοση της εν λόγω πράξης, με τη διαδικασία της άγνωστης διαμονής, στην Ελλάδα δεν ήταν νόμιμη. Επί της προσφυγής αυτής, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, σύμφωνα με την οποία ακυρώνεται η απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας και αναπέμπεται η υπόθεση για να εξεταστεί στην ουσία της η με αρ./2015 ενδικοφανή προσφυγή κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στο σκεπτικό της εν λόγω δικαστικής απόφασης.

Σε εκτέλεση της ανωτέρω Απόφασης, και μετά τη μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./21-5-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 187.510,42 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 112.506,26 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού 300.016,68 €, λόγω μη υποβολής δήλωσης

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε διότι, στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, διαχειριστικών περιόδων από 1/1-31/12/2009 έως και 1/1-31/12/2011, κατόπιν της υπ' αρ./03-02-2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, και λαμβανομένων υπ' όψιν των εμβασμάτων που αυτός απέστειλε στο εξωτερικό κατά το έτος 2011, διαπιστώθηκε βάσει της από 21/05/2014 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσαύξηση περιουσίας του για τη χρήση 2011 από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή η αιτία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94 όπως ισχύει, ποσού 408.347,81 ευρώ, που δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του όπως αυτά αναφέρονται στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Ειδικότερα, αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε η αποστολή από τον προσφεύγοντα έξι (6) εμβασμάτων στο εξωτερικό, συνολικού ποσού 923.050,32 δολάρια Η.Π.Α., τα οποία με βάση το δελτίο συναλλαγματικών ισοτιμιών της Τράπεζας της Ελλάδος την αντίστοιχη ημερομηνία αποστολής των εμβασμάτων ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 669.446,90 ευρώ, τα έτη 2010 και 2011 , όπως αναλυτικά εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Ημερομηνία	Τράπεζα	Χώρα προορισμού	Αποδέκτης	Ποσό σε USD	Επίσημη ισοτιμία \$/1€	Ποσό σε Ευρώ
23/12/2010	ALPHA	Η.Π.Α.		91.287,00	1,3064	69.876,76
15/3/2011	ALPHA	Η.Π.Α.		100.000,00	1,3884	72.025,35
4/7/2011	ALPHA	Η.Π.Α.		106.732,50	1,4500	73.608,62
6/7/2011	ALPHA	Η.Π.Α.		365.475,00	1,4318	255.255,62

16/12/2011	ALPHA	Η.Π.Α.		259.300,44	1,3064	198.484,72
16/12/2011	ALPHA	Η.Π.Α.		255,82	1,3064	195,82
Σύνολο				923.050,32 \$		669.446,90 €

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τη δήλωση που υπέβαλε ο προσφεύγων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, προσδιόρισε το εναπομείναν κεφάλαιο προς ανάλωση για την επόμενη χρήση και διαπίστωσε ότι τα ποσά των εμβασμάτων που στάλθηκαν στο εξωτερικό τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 (οικονομικό έτος 2012) δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα, όπως αναλυτικά προσδιορίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Οικ. έτος 2012 – διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011

Υπόλοιπο από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων	191.222.33 €
Εμβάσματα στο εξωτερικό	599.570,14 €
Διαφορά ποσού εμβάσματος μη καλυπτόμενη	-408.347,81 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή άλλως μεταρρύθμιση της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

- Τα εισοδήματά του κατά τα οικονομικά έτη 2012 και 2013 είχαν ήδη φορολογηθεί λόγω παρακράτησης φόρου από τα εισοδήματα της μισθωτής εργασίας του, φόρος ο οποίος είχε αποδοθεί κανονικά από την στο ελληνικό δημόσιο κατ' εφαρμογή των άρθρων 59 έως και 64 Κ.Φ.Ε. (φορολόγηση στην πηγή). Συγκεκριμένα, όπως εμφανίζεται από τις αντίστοιχες Βεβαιώσεις Αποδοχών, για το διάστημα 1.1.2011-31.12.2011 ο προσφεύγων έλαβε για την παροχή μισθωτής εργασίας ακαθάριστες αμοιβές ποσού 1.270.248,40 ευρώ, ήτοι καθαρές απολαβές ευρώ 679.692,00, ενώ παρακρατήθηκε και αποδόθηκε φόρος ύψους ευρώ 590.556,40. Επιπλέον, για το διάστημα 1.1.2012-30.6.2012 ο προσφεύγων είχε απολαβές ύψους ευρώ 261.300,00 ενώ παρακρατήθηκε και αποδόθηκε φόρος ύψους ευρώ 198.258,00.

-Τα ποσά των εμβασμάτων που στάλθηκαν στο εξωτερικό από τον προσφεύγοντα (ύψους ευρώ 669.446,90 κατά την επίμαχη «Έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος») δικαιολογούνται σε κάθε περίπτωση ως ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, καθώς τα συνολικά (και μόνα) καθαρά ποσά εισοδήματος που απέκτησε στην Ελλάδα κατά τα οικονομικά έτη 2011, 2012 και 2013 ανέρχονται στα ποσά των ευρώ 6.272,49 και 279.265,60 (2011), ευρώ 679.692,00 (2012), και ευρώ 261.300,00 (2013).

-Εξαιτίας της παράλειψης της να υποβάλει τη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με τη συνήθη πρακτική που είχε διαμορφωθεί στις μεταξύ τους σχέσεις, όπως άλλωστε ίσχυε με όλους τους αλλοδαπούς αθλητές που απασχολούσε ητις δηλώσεις των οποίων υπέβαλε η ίδια, και για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013 κατά τα οποία συνέχισε να δραστηριοποιείται και να αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα, ή τουλάχιστον να τον ενημερώσει για την ύπαρξη της σχετικής υποχρέωσης, οι αντίστοιχες δηλώσεις δεν υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα στην αρμόδια προς τούτο Δ.Ο.Υ., καθώς διατελούσε με την πεποίθηση ότι η είχε μεριμνήσει για την υποβολή και των δηλώσεων των ετών αυτών.

Επειδή, με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι « 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 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 στην εγκύκλιο 1095/2011 §§§ 1, 2, 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παραγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « 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.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παραγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες....

6...10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010

....

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος

αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις τα ποσά που θεωρούνται ως προσαύξηση περιουσίας πρέπει να προέρχονται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή. Επίσης η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, **εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.**

Επειδή εν προκειμένω από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι επαγγελματίας, υπήκοος της Κεντροαφρικανικής Δημοκρατίας, ο οποίος από τις 2.9.2010 έως τις 25.6.2012 είχε συνάψει σύμβαση εργασίας (επαγγελματικό συμβόλαιο) με την εταιρεία «.....» (στο εξής:«») αγωνιζόμενος στην ομάδα (.....) της τελευταίας. Βάσει του σχετικού όρου του εν λόγω από 02/09/2010 συμβολαίου και του σχετικού προσαρτήματος αυτού που προσκομίστηκαν στην υπηρεσία μας, η πιο πάνω εταιρεία είχε την υποχρέωση να καταβάλει στον προσφεύγοντα τακτικές μηνιαίες αποδοχές ύψους 846 ευρώ και πριμ υπογραφής συμβολαίου για την αγωνιστική περίοδο 2010-2011 το μικτό ποσό των USD 1.787.300 ή το ισόποσό του σε ευρώ, και για την αγωνιστική περίοδο 2011-2012 το μικτό ποσό των USD 1.072.300 ή το ισόποσό του σε ευρώ, πληρωτέα αμφότερα σε 10 ισόποσες μηνιαίες δόσεις και περαιτέρω είχε την υποχρέωση να παρακρατά τις νόμιμες κρατήσεις επί των αμοιβών του και να τις αποδίδει κατά την ισχύουσα νομοθεσία.

Επειδή ο προσφεύγων σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου είχε υποβάλλει για πρώτη φορά δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, στην οποία δήλωσε καθαρό εισόδημα από αμοιβές αθλητών 279.265,60 ευρώ και παρακρατηθέντα φόρο επί του πιο πάνω ποσού 131.117,60 ευρώ, ενώ για το επόμενο οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) δεν είχε υποβάλλει σχετική δήλωση.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλλε στην υπηρεσία μας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τη βεβαίωση αποδοχών που του εξέδωσε η εταιρεία «.....» βάσει της οποίας για το διαστήμα 1.1.2011-31.12.2011 έλαβε καθαρές αμοιβές από μισθό συνολικού ποσού 15.290,41. Το ποσό φόρου που αναλογούσε σ'αυτές ανερχόταν στο ύψος των 31,14 ευρώ και το ποσό φόρου που παρακρατήθηκε στα 30,67 ευρώ. Επίσης έλαβε για την παροχή από μισθωτές εργασίας ως πριμ βάσει του συμβολαίου ακαθάριστο ποσό 1.270.248,40 ευρώ, ενώ παρακρατήθηκε φόρος επί του πιο πάνω ποσού 590.556,40 ευρώ. Ήτοι καθαρό ποσό από αμοιβές 679.692,00 ευρώ.

Επειδή για τις ως άνω αμοιβές που έλαβε, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012 ο έλεγχος λαμβανομένων υπ'όψιν των εμβασμάτων που αυτός απέστειλε στο εξωτερικό κατά το έτος 2011, θεώρησε προσαύξηση περιουσίας του για τη χρήση 2011 από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή η αιτία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94 όπως ισχύει, ποσό 408.347,81 ευρώ, που δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του.

Επειδή από τα ως άνω προκύπτει ότι το ποσό των 408.347,81 ευρώ δεν προέρχεται από άγνωστη πηγή αλλά από μη δήλωση των αμοιβών του από μισθωτή εργασία βάσει της βεβαίωσης αποδοχών, συνολικού ποσού **1.285.538,81** ευρώ και ω τέτοιο πρέπει να φορολογηθεί λαμβανομένου υπόψη και το φόρο που έχει παρακρατηθεί.

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 επεικέστερη 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 επεικέστερης 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 μερική αποδοχή της από 19-01-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.και την τροποποίηση της υπ' αρ./21-5-2014 Οριστικής Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2012 .

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1095/2011 με βάση την παρούσα για το έτος οικ. έτος 2012 (χρήση 2011) :

ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΣΑ ΑΡ.48 §3 ΠΟΥ Ι ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ		Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση με βάσει την παρούσα	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσης
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	Ποσό	Ποσό	Ποσό
2012	408.347,81	408.347,81	0

Οικ. Έτος 2012

Α) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2012 βάσει της παρούσας:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά Παρούσας		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	0,00	0,00	0,00				
Γ. Από κινητές αξίες			0,00				
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις			0,00				
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις			0,00				
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	0,00	0,00	0,00		1.285.538,81		1.285.538,81
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα			408.347,81				0,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης			0,00	0,00			1.285.538,81
Συνολικό εισόδημα			408.347,81		1.285.538,81		
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							1.285.538,81
Υπόλοιπο			408.347,81		1.285.538,81		
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							1.285.538,81
Άθροισμα			408.347,81		1.285.538,81		1.285.538,81
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα			408.347,81		1.285.538,81		1.285.538,81

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

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά παρούσας		Διαφορά
	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας Του συζύγου			1.285.538,81	565.912,46	
Μείωση του φόρου					
Υπόλοιπο φόρου (α)				565.912,46	
2. Εισόδημα-φόρος κλίμακας Της συζύγου					
Μείωση του φόρου					
Υπόλοιπο φόρου (β)					
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)				1.500,00	
Β. Συμπληρωματικός φόρος					
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)					
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]				567.412,46	
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :					
α) Κινητές αξίες					
β) Εμπορικές επιχειρήσεις					
γ) Ακίνητα					
δ) Μισθωτές υπηρεσίες			590.587,07		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα					
στ) Την αλλοδαπή					
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :					
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος					
β) Ειδικών περιπτώσεων					
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση					
Υπόλοιπο φόρου				-23.174,61	-23.174,61
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :					
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος					
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου					
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ					
6. Πρόσθετος φόρος μη υποβολής					

7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής			
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			
9. Εισφορά ΕΛΓΑ			
10. Εισφορά Αλληλεγγύης		51.421,55	51.421,55
11. Πρόσθετος φόρος Εισφοράς Αλληλεγγύης (24 μήνες X 2,5 % ανά μήνα = 60,00 %)	30.852,93	30.852,93	30.852,93
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	25.710,77		
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 50μ. =36,50%	18.768,87		
Τελικό ποσό προστίμου (25.710,77+ 18.768,87)=	44.479,64		
12. Τέλος Επιτηδεύματος			
Σύνολο		59.099,87	59.099,87
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμφηφισμών			
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		59.099,87	59.099,87
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			
Μείον ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης			
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		59.099,87	59.099,87

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Παρούσας	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	0,00	408.347,81	1.285.538,81	1.285.538,81
	της συζύγου	0,00			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	0,00			
	Χρεωστικό ποσό	0,00	171.176,51	-23.174,61	-23.174,61
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμ. ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής 60% 24 μήνες *2.5% ανά μήνα			102.705,91		
Εισφορά Αλληλεγγύης			16.333,91	51.421,55	51.421,55
Πρόσθετος φόρος Εισφοράς Αλληλεγγύης μη υποβολής 60% 24 μήνες *2.5% ανά μήνα			9.800,35	30.852,93	30.852,93

Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%		25.710,77			
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 50μ. =36,50%		18.768,87			
Τελικό ποσό προστίμου (25.710,77+18.768,87)= 44.479,64		44.479,64			
Σύνολο τελών & εισφορών	φόρων	για καταβολή		300.016,68	59.099,87
		για επιστροφή			
				59.099,87	59.099,87

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Ακριβές Αντίγραφο

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.