



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604562

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 20-02-2018

Αριθμός Απόφασης: 1416

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

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

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

4. Τις: α) από 20-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ» και β) από 20-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «..... του, με ΑΦΜ», κατοίκων, κατά:

α) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2011) και

β) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, οικονομικού έτους 2012 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2011) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί: α) της από 20-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ««..... του, με ΑΦΜ» και β) της από 20-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «..... του, με ΑΦΜ», οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στους σχετικούς φακέλους εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στους προσφεύγοντες φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 51.438,46€ πλέον 61.726,16€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 113.164,62€ για το οικον. έτος 2012 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2011).

β) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στους προσφεύγοντες εισφορά (κύριος φόρος) ποσού 4.788,16€ πλέον 5.745,79€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 10.533,95€ για το οικον. έτος 2012 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2011).

Σε εκτέλεση της Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./2013 έγγραφης παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς τις ελεγκτικές υπηρεσίες, εκδόθηκε η με αριθ. Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2015 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (Ν.2523/97, Ν.3691/2008), η οποία παραδόθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με έναν ψηφιακό δίσκο (CD), ο οποίος περιείχε τα δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, για τις χρήσεις 2000 έως 2012.

Συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η με αριθ./2016 εντολή μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και εφαρμογής του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.), για τις χρήσεις 2000 έως και 2012 (οικ. έτη 2001 – 2013).

Περαιτέρω, την 26-01-2016 διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και η Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. ΡΒ/2016 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, (η οποία συσχετίστηκε με την υπ' αριθμό Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2015 παραγγελία) προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τελέσθηκαν εγκλήματα φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρ. 66 παρ. 1 περ. α', 3 περ. α', του 4 Ν.4174/2013 όπως ισχύει με τον Ν.4337/2015) και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (άρθρ. 2, 3 περ. ιη' υποπερ. α', 45 του Ν.3691/2008), με αντικείμενο ερεύνης τα δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών Ελλήνων φορολογουμένων μεταξύ αυτών και του προσφεύγοντα, οι οποίοι τηρούνται σε Γερμανικό Υποκατάστημα της Ελβετικής Τράπεζας

Από την υπ' αρ. Ε.Ο.Ε. ΡΒ/2016 παραγγελία προέκυψε ότι στον υπ' αρ. λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στη τράπεζα UBS, μεταφέρθηκε χρηματικό ποσό ύψους 30.000.000,00€ από τον υπ' αρ. λογαριασμό της στην Ελλάδα καθώς και ότι η αποτίμηση των επενδυτικών προϊόντων με κωδικό πελάτη, την 01.07.2006, σε Ελβετικά Φράγκα (CHF), ανερχόταν σε ποσό ύψους 16.076.930,60€.

Επειδή κατά την διενέργεια του ελέγχου, προέκυψαν πιστώσεις – πρωτογενείς καταθέσεις

σε τραπεζικούς λογαριασμούς, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς όσον αφορά την πηγή ή αιτία προέλευσής τους και οι οποίες αφορούσαν και την σύζυγο του προσφεύγοντα, ως συνδικαιούχο των διερευνόμενων τραπεζικών λογαριασμών, εκδόθηκε και η με αριθμό/2016 εντολή ελέγχου από την Προϊσταμένη της Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για την διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος και Κ.Ν.Τ.Χ., για τις χρήσεις 2000 έως και 2012, για την με Α.Φ.Μ.

Με το με αριθ. πρωτ./2017 υπόμνημά του, ο προσφεύγων γνωστοποίησε στον έλεγχο την υποβολή δηλώσεων τελών χαρτοσήμου, άρθρ. 13 και 15 του Π.Δ. 28/1931(ΚΝΤΧ), βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, στην Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, την 07-02-2017.

Ειδικότερα στον κατωτέρω πίνακα περιλαμβάνονται τα στοιχεία των υποβληθέντων δηλώσεων, ήτοι, ο αντισυμβαλλόμενος, ο αριθμός της δήλωσης, η χρήση της χορήγησης του δανείου, η ενότητα της έκθεσης ελέγχου στην οποία γίνεται σχετική αναφορά, το υποκείμενο σε χαρτόσημο ποσό καθώς και το συνολικό αποδοθέν ποσό χαρτοσήμου, μετά των αναλογούντων πρόσθετων φόρων.

ΔΑΝΕΙΟΛΗΠΤΕΣ	Α/Α ΔΗΛΩΣΗΣ Ν.4446/2016	Χρήση	Ενότητα	ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΣΕ ΕΥΡΩ	Ποσό Οφειλής
.....	/2017	2003	7.5.12	400.000,00	18.720,00
.....	/2017	2008	6.4.5	164.992,77	2.514,49
.....	/2017	2005	7.5.13	103.916,73	4.825,89
.....	/2017	2003	6.4.2	1.800.000,00	28.080,00
.....	/2017	2004	6.4.4	10.000.000,00	154.800,00
.....	/2017	2003	7.5.2	350.949,86	16.424,45
.....	/2017	2006	7.5.2	822.704,77	37.910,24
.....	/2017	2005	7.5.2	711.651,15	33.049,08
.....	/2017	2004	7.5.2	332.578,80	15.444,96
.....	/2017	2005	7.5.9	1.157.000,00	53.731,08
.....	/2017	2002	7.5.4	8.449.335,22	398.470,65
.....	/2017	2003	7.5.5	20.793.425,30	973.132,30
.....	/2017	2005	7.5.11	47.370,00	2.199,86
.....	/2017	2006	6.8.1	182.500,00	8.409,60
.....	/2017	2003	7.5.7	1.903.051,60	89.062,81
.....	/2017	2002	7.5.7	500.000,00	23.580,00
.....	/2017	2004	7.5.3	1.700.000,00	78.948,00
.....	/2017	2003	7.5.3	5.885.000,00	275.418,00
.....	/2017	2001	7.5.3	968.451,94	45.672,19
.....	/2017	2004	7.5.6	850.000,00	39.474,00
.....	/2017	2003	7.5.6	9.175.000,00	429.390,00
.....	/2017	2005	7.5.6	335.976,30	15.602,74
.....	/2017	2003	7.5.8	150.000,00	7.020,00
.....	/2017	2004	7.5.8	400.000,00	18.576,00
.....	/2017	2002	7.5.8	575.658,81	27.148,07
.....	/2017	2002	7.5.10	175.271,31	8.265,79
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ				67.934.834,56	2.805.870,22

Μετά την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών και αφού λήφθηκαν υπόψη τα υπομνήματα του προσφεύγοντα και οι υποβληθείσες βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016 δηλώσεις Κ.Τ.Ν.Χ., διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, μόνο για την προσφεύγουσα, η ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσής τους, ούτε ότι φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου και οι οποίες θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94 και φορολογήθηκαν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

Επιπλέον, όσον αφορά την χρήση αυτή, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο για τον προσφεύγοντα, φορολογητέο εισόδημα από τόκους δανείων, κατ' άρθρο 25 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 και του καταλογίστηκε ο αναλογούν φόρος εισοδήματος.

Όσον αφορά την προσφεύγουσα, οι μη αιτιολογηθείσες βάσει ελέγχου πρωτογενείς καταθέσεις, που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994, για τη χρήση 2011, απεικονίζονται αναλυτικά στον κατωτέρω πίνακα:

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΠΑΡ. 3
ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 ΤΟΥ Ν. 2238/1994, ΧΡΗΣΗΣ 2010, ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Πίνακας	α/α	Τράπεζα	ACCOUNT_NO	TRANS_DATE	TRANS_AMOUNT _IN EURO	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα	Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα	Ενότητα Έκθεσης Π.Γ.
				30/6/2011	12.000,00		12.000,00	7.7.2
ΣΥΝΟΛΟ						0,00	12.000,00	

Οι προσφεύγοντες με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές, αιτούνται να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενοι τα εξής:

- Ο υπολογισμός και ο καταλογισμός τεκμαρτού ποσού τόκων, βρίσκεται εκτός των ορίων αρμοδιότητας του συγκεκριμένου ελέγχου καθώς δεν προβλέπεται από την εκδοθείσα εντολή ελέγχου.

- Μη νόμιμος ο υπολογισμός και ο καταλογισμός τεκμαρτού ποσού τόκων λόγω εσφαλμένης επίκλησης από τον έλεγχο της διάταξης της παρ. 3 του άρ. 25 του Ν. 2238/1994.

- Η ως άνω διάταξη πρέπει να θεωρείται ότι παρέχει τη δυνατότητα ανταπόδειξης, ότι δηλαδή η δανειακή σύμβαση έχει συναφθεί με επιτόκιο μικρότερο ή μηδενικό.

- Στις υπό εξέταση περιπτώσεις, οι χρηματικές διευκολύνσεις έγιναν προς συγγενικά ή φιλικά πρόσωπα και δεν αποσκοπούσαν στην πραγματοποίηση κέρδους υπό μορφή τόκων.

- Οι πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας δικαιολογούνται πλήρως από την οικονομική και περιουσιακή κατάσταση της ίδιας και του συζύγου της (Υπόλοιπο δηλωθέντων εισοδημάτων της στις χρήσεις 2006 έως και 2011, συνολικού ποσού 969.397,29€.

Επειδή οι προσφεύγοντες έχουν ασκήσει χωριστές ενδικοφανείς προσφυγές και συγκεκριμένα ο πρώτος από τους προσφεύγοντες έχει ασκήσει την υπ' αριθμ./20-10-2017 και η προσφεύγουσα σύζυγός του την υπ' αριθμ./20-10-2017, με τις οποίες ζητείται η ακύρωση των ίδιων πράξεων, ήτοι των υπ' αρ. &/2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2012, δεδομένου ότι κατά το έτος αυτό υπέβαλαν κοινή φορολογική δήλωση και προς αποφυγή έκδοσης αντιφατικών αποφάσεων, οι ανωτέρω ενδικοφανείς προσφυγές συνεξετάζονται από την Υπηρεσία μας.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο υπολογισμός και ο καταλογισμός τεκμαρτού ποσού τόκων, βρίσκεται εκτός των ορίων αρμοδιότητας του συγκεκριμένου ελέγχου καθώς δεν προβλέπεται από την εκδοθείσα εντολή ελέγχου.

Επειδή η υπ' αρ./2016 εντολή ελέγχου για τον προσφεύγοντα εκδόθηκε κατόπιν εντολής του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με σκοπό την διενέργεια «Μερικού Ελέγχου Γραφείου», σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 άρθ. 23 του Ν. 4174/2013: «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του

φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή», με είδος φορολογίας, την φορολογία Εισοδήματος.

Συνεπώς, βάσει της εντολής ελέγχου δύναται να διενεργηθούν όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που αφορούν την συγκεκριμένη φορολογία και να καταλογιστούν οι αναλογούντες φόροι σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Όσον αφορά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ότι η εντολή είχε εκδοθεί αποκλειστικά για τον έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του άρ. 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94 και του Κ.Ν.Τ.Χ., ο έλεγχος βάσει των διατάξεων αυτών αναφέρεται διευκρινιστικά στις «Παρατηρήσεις» της εντολής ελέγχου. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα προβάλλονται αβάσιμα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμος ο υπολογισμός και ο καταλογισμός τεκμαρτού ποσού τόκων λόγω εσφαλμένης επίκλησης από τον έλεγχο της διάταξης της παρ. 3 του άρ. 25 του Ν. 2238/1994 και ότι η ως άνω διάταξη πρέπει να θεωρείται ότι παρέχει τη δυνατότητα στο φορολογούμενο ανταποδείξης, ότι δηλαδή η δανειακή σύμβαση έχει συναφθεί με επιτόκιο μικρότερο από το οριζόμενο ή και μηδενικό.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3. του άρθ. 25 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου. ».

Επειδή, ο ανωτέρω νόμος, προβλέπει την επιβολή ελάχιστου επιτοκίου, ίσου με αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, κατά την σύναψη δανείου μεταξύ ιδιωτών.

Επειδή από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι δεν παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ανταποδείξει ότι το δάνειο έχει συναφθεί με επιτόκιο μικρότερο του επιτοκίου των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας ή ατόκως, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, από τον έλεγχο των λογαριασμών των προσφευγόντων που τηρούσαν σε Πιστωτικά Ιδρύματα της ημεδαπής, προέκυψε, στην χρήση αυτή, η πίστωση - πρωτογενής κατάθεση ποσού 12.000,00€, στις 30-06-2011, στον υπ' αρ. ατομικό λογαριασμό που τηρούσε η προσφεύγουσα στην, της οποίας η πηγή ή αιτία προέλευσης δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς, ούτε αποδείχθηκε ότι έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, θεωρήθηκε από τον έλεγχο εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και φορολογήθηκε ως τέτοιο.

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ./2016 υπόμνημα του συζύγου της προσφεύγουσας προσκομίστηκε τραπεζικό παραστατικό μεταφοράς χρηματικού ποσού από τον λογαριασμό με αριθμό και δικαιούχο τον χρηματικού ποσού 12.000,00€.

Επειδή, σύμφωνα και με την έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι το ποσό αυτό αποτελούσε προϊόν πώλησης του σκάφους με το όνομα «.....», ιδιοκτησίας της ίδιας, με αγοραστή τον Βάσει του από 23-06-2010 προσκομισθέντος ιδιωτικού συμφωνητικού, προέκυψε ότι το συμφωνηθέν τίμημα ανερχόταν στο χρηματικό ποσό των 35.000,00€ και ότι ο ενεργούσε για λογαριασμό της νομικής οντότητας «.....» η οποία ήταν και η αγοράστρια του σκάφους.

Όμως κατόπιν ελέγχου των παραστατικών της υποβληθείσας φορολογική δήλωσης εισοδήματος του Οικ. Έτους 2011 (χρήση 2010) προέκυψε πως το τίμημα του σκάφους εξοφλήθηκε με τις υπ' αριθ.-...../2010 και-..../2011 επιταγές της ως άνω νομικής οντότητας. Συνεπώς η υπό κρίση πίστωση, που αφορούσε σε μεταφορά από τον τραπεζικό λογαριασμό του , την 30.06.2011, δεν αφορούσε την εξόφληση του πωληθέντος σκάφους καθώς αυτό είχε ήδη εξοφληθεί.

Επειδή, για την ως άνω πίστωση, δεν προσκομίστηκαν ούτε κατά την διάρκεια του ελέγχου αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία επαρκούς δικαιολόγησης αυτής, ορθώς θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: « Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ».

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

Ειδικότερα, η ΠΟΛ 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, **λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. ».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού

προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη: α) της με αριθ. πρωτ. /20-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του του και β) της με αριθ. πρωτ. /20-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της του και την τροποποίηση των υπ' αριθ. & /2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Εισφοράς Αλληλεγγύης αντίστοιχα, λόγω υπολογισμού προστίμου και τόκων βάσει των άρθρων 58 & 53 του Ν. 4174/2013.

1) Επί της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας αρ. 48 § 3 Ν.2238/94, της ΚΟΠΟΛΑ ΕΥΦΡΟΣΥΝΗΣ, βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ άρθ. 48 § 3 του Ν. 2238/94	12.000,00€	12.000,00€

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει απόφασης		Διαφορά
	Του προσφευγ.	Της προσφεύγ.	Του προσφευγ.	Της προσφεύγ.	Του προσφευγ.	Της προσφεύγ.	
A - B. Από ακίνητα			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Γ. Από κινητές αξίες			110.703,96	0,00	110.703,96	0,00	110.703,96
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	8.082,20	31.136,32	8.082,20	31.136,32	8.082,20	31.136,32	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα άρ. 48 παρ. 3 ν. 2238/94			0,00	12.000,00	0,00	12.000,00	12.000,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	42.311,84		42.311,84	0,00	42.311,84	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	50.394,04	31.136,32	161.098,00	43.136,32	161.098,00	43.136,32	122.703,96
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	50.394,04	31.136,32	161.098,00	43.136,32	161.098,00	43.136,32	122.703,96
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	50.394,04	31.136,32	161.098,00	43.136,32	161.098,00	43.136,32	122.703,96
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	50.394,04	31.136,32	161.098,00	43.136,32	161.098,00	43.136,32	122.703,96

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος Εισοδήματος	3.470,51€	54.908,97€	54.908,97€	51.438,46€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 180% (ως η οριστική πράξη)		61.726,16€		
Πρόστιμο παρ. 1 ^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%			25.719,23€	25.719,23€
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 50 μ. = 36,50%			18.775,04€	18.775,04€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.470,51€	113.164,62€	99.403,24€	95.932,73€

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 61.726,16€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (25.719,23 + 18.775,04) 44.494,27€. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση.

2) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης αρ. 29 Ν. 3986/2011

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

Οικ. έτος 2012	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ	
	Του προσφ.	Της συζ.	Του προσφ.	Της συζ.	Του προσφ.	Της συζ.	Του προσφ.	Της συζ.
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	419.118,11€	79.824,01€	529.822,07€	91.824,01€	529.822,07€	91.824,01€	110.703,96€	12.000,00€
Εισφορά αλληλεγγύης	16.764,72€	2.394,72€	21.192,88€	2.754,72€	21.192,88€	2.754,72€	4.428,16€	360,00€
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας 120% (οριστ. πράξη)			5.313,79€	432,00€				
Πρόστιμο παρ. 1β, 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 25% & 10% αντίστοιχα					1.107,04€	36,00€	1.107,04€	36,00€
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 50 μ. =36,50%					1.616,28€	131,40€	1.616,28€	131,40€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟ ΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.764,72€	2.394,72€	26.506,67€	3.186,72€	23.916,20€	2.922,12€	7.151,48€	527,40€

Για τον προσφεύγοντα: Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 5.313,79€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (1.107,04+ 1.616,28) 2.723,32€. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση.

Για την προσφεύγουσα: Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 432,00€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (36,00 + 131,40) 167,40€. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με την νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜ. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.