



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 03-07-2017

Αριθμός Απόφασης: 3637

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. Την από 09-03-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α) «.....», με ΑΦΜ, και β) «....., με Α.Φ.Μ., κατοίκων Π. Ψυχικού, επί της οδού, κατά της υπ' αριθ. /12-01-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2008, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Οριστική Πράξη της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση μετά της από 12-01-2017 οικείας έκθεσης 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 της από 09-03-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των: α) «», με ΑΦΜ, και β) «», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./12-01-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων Ν. 3758/2009, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε Έκτακτη Εισφορά ποσού 5.000,00€ πλέον 6.000,00€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 11.000,00€, για το οικ. έτος 2008.

Σε εκτέλεση των υπ' αριθ. ΑΒΜ Ε.Ο.Ε./2013, ΑΒΜ Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2016 και ΑΒΜ Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2016 παραγγελιών του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για τη διενέργεια ποινικής προκαταρκτικής εξέτασης, εκδόθηκαν οι με αριθ.&/05-07-2016 εντολές μερικού ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, για τα οικ. έτη 2001 έως και 2013, βάσει των οποίων διενεργήθηκε μερικός έλεγχος από το γραφείο, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των άρθρων 23, 24 και 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), προκειμένου να διερευνηθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας των προσφευγόντων κατά τα ανωτέρω οικ. έτη, που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 § 3 Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του Ν. 3888/2010 και ισχύει). Από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94.

Διαπιστώθηκαν όμως τα εξής:

α) Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, δεν δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα, στον κωδικό 659, εισοδήματα αφορολόγητα και φορολογημένα κατ' ειδικό τρόπο:

- ποσό 28.750,00€, από διανομή φορολογημένων κερδών χρήσης 2006, της Τράπεζας EUROBANK και
- ποσό 104.682,18€, κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α., ήτοι συνολικού ποσού ύψους 133.432,18 ευρώ, με συνέπεια να μη ληφθούν υπόψη στο ετήσιο συνολικό καθαρό εισόδημα για την επιβολή της έκτακτης εφάπαξ εισφοράς του άρθρου 18 του ν.3758/2009.

β) Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, δεν δηλώθηκαν από τους προσφεύγοντες:

- στους κωδικούς 659-660, τόκοι καταθέσεων (φορολογημένοι αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης) ύψους 2.090,42 και 2.090,42 ευρώ αντίστοιχα,
- στους κωδ. 433-434, οι φόροι που παρακρατήθηκαν (με συντελεστή 10%) 232,29 και 232,26 ευρώ αντίστοιχα, με συνέπεια να μη ληφθούν υπόψη στο ετήσιο συνολικό καθαρό εισόδημα για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011.

γ) Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, δεν δηλώθηκαν:

- από την προσφεύγουσα, στον κωδ. 292 του Πίνακα 4 «ΣΤ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ» το ποσό των τόκων 4.450,78 ευρώ και στον κωδ. 294 του Πίνακα 8 «ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΕΣ - ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ» το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε επί των τόκων αυτών, με συντελεστή 20%
- από τους προσφεύγοντες, στους κωδικούς 659-660, τόκοι καταθέσεων (φορολογημένοι αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης) ύψους 2.104,86 και 1.596,32 ευρώ

αντίστοιχα,

- από τους προσφεύγοντες, στους κωδ. 433-434, οι φόροι που παρακρατήθηκαν (με συντελεστή 10%) 233,87 και 177,36 ευρώ αντίστοιχα, με συνέπεια να μη ληφθούν υπόψη στο ετήσιο συνολικό καθαρό εισόδημα για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να επανεξετασθεί η προσβαλλόμενη πράξη και να ακυρωθεί, ισχυριζόμενοι τα εξής:

1) Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου όσον αφορά τον χαρακτηρισμό των κερδών από εκποίηση μετοχών φυσικών προσώπων, ως εισόδημα.

2) Επικουρικά: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων.

3) Επικουρικά: Εσφαλμένος ο υπολογισμός του πρόσθετου φόρου.

Επειδή στην απόφαση του ΣτΕ **1685/2013** (Ολομέλεια) αναφέρεται ότι «....11. Επειδή, η κατά τις ανωτέρω διατάξεις του Ν. 3758/2009 έκτακτη οικονομική εισφορά, επιβλήθηκε, όπως αναφέρεται στη σχετική αιτιολογική έκθεση, ως μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης, έτσι ώστε «να συνεισφέρουν περισσότερο τα υψηλότερα εισοδήματα», το δε ύψος της καθορίζεται, κατά τα προεκτεθέντα, στον ίδιο το νόμο, σε συγκεκριμένα ποσά που βαίνουν αυξανόμενα σε αντιστοιχία με κλιμάκια - υψηλών πράγματι (άνω των 60.000 ευρώ) - καθαρών εισοδημάτων, όπως αυτά έχουν προκύψει για το οικονομικό έτος 2008 από τους οικείους τίτλους και ανεξάρτητα εάν είναι ή όχι φορολογητέα κατά τη νομοθεσία περί φορολογίας τού εισοδήματος.

Υπό τα δεδομένα αυτά, όπως παγίως έχει κριθεί σε ανάλογες περιπτώσεις επιβολής εκτάκτων εισφορών (**ΣτΕ 1317, 1318/1979, Ολομ. 3098, 3653/1981, 3202/1982, 116, 2209, 3515/1983, 357/1984, επταμ., 3639/1984, 797, 2729/1986**), η εν λόγω εισφορά δεν έχει ως αντικείμενο τα πιο πάνω εισοδήματα του οικονομικού έτους 2008, ώστε να τίθεται ζήτημα αναδρομικής φορολόγησής τους κατά την έννοια του άρθρου 78 του Συντάγματος. Απλώς, τα εισοδήματα αυτά, εν όψει και του ότι, όταν ανέκυψε η έκτακτη, λόγω της κρίσεως, δημοσιονομική ανάγκη, και επιβλήθηκε η επίμαχη εισφορά με τον δημοσιευθέντα στο ΦΕΚ Α' 68/5.5.2009 ως άνω νόμο, δεν είχε καν ολοκληρωθεί η υποβολή των σχετικών δηλώσεων, για το οικονομικό έτος 2009, θεωρήθηκαν - ευλόγως - από το νομοθέτη ως τα πλέον πρόσφατα ασφαλή στοιχεία διαγνώσεως της αυξημένης φοροδοτικής ικανότητας στην οποία απέβλεψε, απετέλεσαν, δηλαδή, το κριτήριο και, συνακόλουθα, τη βάση επιβολής της έκτακτης εισφοράς, έτσι ώστε και το ποσό που θα συγκεντρωνόταν να μπορεί να προϋπολογισθεί, και να επιβαρυνθούν με την εισφορά οι κατά τεκμήριο πλουσιότεροι πολίτες. Υπό τα δεδομένα δε αυτά, το εν λόγω κριτήριο δεν παρίσταται απρόσφορο ούτε αντίθετο με την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας και δεν αντίκειται, συνεπώς, στο Σύνταγμα.....».

Επειδή με την με Αρ.Πρωτ.: 1057317/1096/Α0012 ΠΟΛ 1075/2009, διευκρινίστηκαν τα εξής: « **ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

1. Με βάση τις διατάξεις της περίπτ. α', της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του κοινοποιούμενου νόμου (άρθρο 18 του Ν.3758/2009), η έκτακτη εφάπαξ εισφορά επιβάλλεται μόνο στα φυσικά πρόσωπα που είναι υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα κατά τα οριζόμενα στις παρ. 1 & 2 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (Ν. 2238/1994). Δηλαδή, σε βάρους αυτών που αποκτούν

εισόδημα στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας ή διαμονής τους και σε κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, που υπόκειται σε φόρο για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, καθώς και στους έμμισθους δημόσιους υπαλλήλους που υπηρετούν στην αλλοδαπή. Κατά ρητή διατύπωση του νόμου η εισφορά επιβάλλεται και στο εισόδημα της σχολάζουσας κληρονομίας, καθώς και στο εισόδημα των προσώπων που φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ΄ ψηφίσματος του έτους 1975 (Πρόεδρος Δημοκρατίας, Βουλευτές, Δικαστικοί κλπ.).

Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι η εισφορά δεν επιβάλλεται σε βάρος νομικών προσώπων (ΑΕ, ΕΠΕ, προσωπικών εταιριών, κοινοπραξιών κλπ.), καθώς και με βάση όσα αναφέρονται στη συνέχεια, η έκτακτη εισφορά επιβάλλεται στα εισοδήματα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα από τη συμμετοχή τους στα κέρδη των εν λόγω εταιριών.

Περαιτέρω, επειδή με την περίπτωση γ΄ της παρ. 1, από την επιβολή της εισφοράς εξαιρούνται μόνο τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρου 14 του ΚΦΕ (αποζημίωση απολυομένου κλπ. αποζημιώσεις που αναφέρονται ρητά σε αυτό) και της παρ. 4 του άρθρου 45 του ΚΦΕ (εφάπαξ παροχή ταμείων πρόνοιας και ασφαλιστικών οργανισμών και εφάπαξ βοήθημα δημοσίων υπαλλήλων κλπ.) συνάγεται, ότι στην εισφορά υπόκεινται και όλα τα άλλα εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή φορολογούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 ή άλλου ειδικού νόμου, αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, όπως άλλωστε προβλέπεται ρητά και από την περίπτωση β΄.

Ενδεικτικά αναφέρονται εισοδήματα που υπόκεινται στην εφάπαξ εισφορά. Τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων ή μη στο ΧΑ ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο, τα μερίσματα από ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρίες, τα κέρδη που προκύπτουν από την εξαγορά μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων, εισόδημα από πράξεις *repos*, κλπ. Επίσης, οι τόκοι καταθέσεων τραπεζών, τόκοι εντόκων γραμματίων του δημοσίου, τόκοι ομολόγων του δημοσίου, τόκοι από ομολογίες που εκδίδονται από εταιρίες ή επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ελλάδα, αμοιβές και μισθοί μελών ΔΣ ανώνυμης εταιρίας, ωφέλεια από πώληση εταιρικών μεριδίων κ.τ.λ. Τα ποσά εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες που έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς (π.χ. ποσά ΔΕΤΕ, ΔΕΧΕ, ΔΙΒΕΕΤ, ειδικά επιδόματα επικίνδυνης εργασίας κ.τ.λ.). Τα καθαρά κέρδη ατομικής επιχείρησης αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών και αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές, αυτών που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια και κάμπινγκ, καθώς και των εκμεταλλευτών φορτηγών ΔΧ αυτοκινήτων, για τα οποία επιβάλλεται ο φόρος των παραγράφων 5β, 6, 7 και 8 του άρθρου 33 του Ν. 2238/1994. Οι καθαρές αμοιβές από τις πάνω από 2 (δύο) το μήνα υπηρεσίες ενεργού, μικτής και ετοιμότητας εφημερίας για γιατρούς ενταγμένους στο ΕΣΥ κ.λπ.. Τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν από ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρίες ή αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία κατά την υπογραφή του συμβολαίου μετεγγραφής ή την ανανέωση του συμβολαίου συνεργασίας, εφόσον πρόκειται για ποδοσφαιριστή, καλαθοσφαιριστή, προπονητή ή άλλον αμειβόμενο αθλητή, καθώς και τα επιδόματα ανέργων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 33 του Ν. 1892/1990 που φορολογήθηκαν αυτοτελώς.

Επίσης, από την γενική διατύπωση των διατάξεων συνάγεται, ότι στην εφάπαξ εισφορά υπόκεινται και όλα γενικά τα πραγματικά εισοδήματα του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομίας, έστω και αν δεν είχαν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος στο όνομά τους. Επομένως, η εφάπαξ εισφορά επιβάλλεται και στους εταίρους ή μέλη εταιριών περιορισμένης ευθύνης, προσωπικών εταιριών, κοινοπραξιών και προσώπων που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 4 για τα κέρδη που απέκτησαν από αυτά, καθώς και στους μετόχους ανωνύμων εταιριών (μερίσματα). Τα πιο πάνω εισοδήματα δηλώνονται στους ΚΑ 431 - 432 και 659 - 660. Είναι αυτονόητο ότι,

προκειμένου για μετόχους ανωνύμων εταιριών ή εταίρων εταιριών περιορισμένης ευθύνης, τα μερίσματα ή τα κέρδη προέρχονται από τη χρήση 2006 του νομικού προσώπου, αφού χρόνος απόκτησής τους είναι ο χρόνος έγκρισης ισολογισμού από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή εταίρων (2007).

Όλα τα πιο πάνω, κατ' ειδικό τρόπο φορολογούμενα, απαλλασσόμενα της φορολογίας ή ελεύθερα φόρου εισοδήματα έπρεπε να είχαν δηλωθεί στους ΚΑ 659, 660 στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2008, εφόσον το επιθυμούσε ο φορολογούμενος. Επισημαίνεται ακόμη, ότι για την επιβολή της εισφοράς δεν πρέπει να λαμβάνονται μόνο τα ποσά που έχουν αναγραφεί στους πιο πάνω κωδικούς, αλλά και αυτά των κωδικών ΚΑ 433 - 434.

Με βάση τις ίδιες διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του ως άνω κοινοποιούμενου νόμου, η εισφορά επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα του φυσικού προσώπου, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του οικον. έτους 2008, όταν αυτό υπερβαίνει τα 60.000 ευρώ. Σημειώνεται ότι, παρά το γεγονός ότι στη διάταξη αναφέρεται ως όριο «τα 60.000 ευρώ και άνω», για το ποσό των 60.000 δεν οφείλεται εισφορά, λόγω της σαφέστερης διατύπωσης που γίνεται με την παρ. 2.

Επομένως, αν το οικογενειακό εισόδημα (φορολογούμενου και συζύγου) υπερβαίνει τα 60.000 ευρώ, αλλά κανένας από τους δύο συζύγους δεν κάλυπτε το όριο αυτό, δεν επιβάλλεται εισφορά. Αν μόνο ο ένας από τους δύο συζύγους είχε εισόδημα πάνω από 60.000 ευρώ, τότε μόνο σε αυτόν επιβάλλεται η εισφορά. Τέλος, αν και οι δύο είχαν εισόδημα πάνω από 60.000 ευρώ, τότε η εισφορά επιβάλλεται και στους δύο συζύγους.

Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται το καθαρό εισόδημα, από όλες τις κατηγορίες (ακίνητα, μισθωτές υπηρεσίες, εμπορικές επιχειρήσεις, κινητές αξίες, ελευθέρια επαγγέλματα, γεωργικές επιχειρήσεις), όπως αυτό προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (π.χ. για το εισόδημα από ακίνητα, όπως προκύπτει μετά την αφαίρεση των ποσών που αναφέρονται στο άρθρο 23) και αν το προκύπτον άθροισμα (συνολικό καθαρό ποσό) ανέρχεται σε 60.001 ευρώ και άνω, τότε επιβάλλεται η εισφορά. Σημειώνεται ότι η εισφορά επιβάλλεται σε ολόκληρο το ποσό του καθαρού εισοδήματος χωρίς καμιά άλλη μείωση (εκπτώσεις άρθρου 8 του ΚΦΕ).....

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

.....

Επειδή κατά ρητή διατύπωση του νόμου, για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη και το τεκμαρτό εισόδημα, συνάγεται ότι, προσμετράται και η διαφορά (ΣΗΜ: άνω του 20%) μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε., εφόσον δεν έχει καλυφθεί με τους τρόπους που ορίζει ο νόμος (ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, πώληση περιουσιακών στοιχείων κλπ.).....

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Με την περίπτωση β' της παρ. 3 προβλέπεται η έκδοση εκκαθαριστικού σημειώματος. Το εκκαθαριστικό αυτό σημείωμα εκδίδεται από τη ΓΓΠΣ και αποστέλλεται στον υπόχρεο. Αντίγραφο του εκκαθαριστικού σημειώματος είναι δυνατόν να τυπωθεί στη ΔΟΥ.....

Επειδή είναι ενδεχόμενο ο φορολογούμενος ή η σύζυγος αυτού να μην είχε δηλώσει με τη δήλωση του οικονομικού έτους 2008 στους ΚΑ 659 - 660 ολόκληρο το ποσό των αφορολόγητων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο εισοδημάτων ή μέρος αυτών με αποτέλεσμα, είτε να μην εκδοθεί εκκαθαριστικό σημείωμα (ποσό εισοδήματος μέχρι 60.000 ευρώ), είτε να υπολογισθεί ποσό εισφοράς μικρότερο του οφειλομένου, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι ο υπόχρεος μπορεί να

υποβάλλει εντός 2 μηνών από την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος αίτηση με τα ακριβή ποσά των πιο πάνω εισοδημάτων. Στην περίπτωση αυτή, δε θα επιβάλλεται καμιά κύρωση, καθόσον δεν υπήρχε υποχρέωση για δήλωση των υπόψη εισοδημάτων, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ

.....

Η ΓΓΠΣ θα αποστέλλει ταχυδρομικά στα υπόχρεα φυσικά πρόσωπα τα εκκαθαριστικά σημειώματα υπολογισμού της εφάπαξ εισφοράς, τα οποία επέχουν θέση και ατομικής ειδοποίησης, με ενσωματωμένα τα προεκτυπωμένα μηχανογραφικά αποδεικτικά είσπραξης για την πληρωμή της εισφοράς.

Επειδή οι διατάξεις της περ. δ' παραπέμπουν στην εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 66, 67 και 74 του ΚΦΕ](#), συνάγεται, ότι κατά τον ενεργούμενο τακτικό έλεγχο θα πρέπει να ενεργείται και έλεγχος για τυχόν οφειλόμενο επιπλέον ποσό εισφοράς. Για το σκοπό αυτό, θα συντάσσεται ιδιαίτερη έκθεση και θα εκδίδεται χωριστό φύλλο ελέγχου που θα κοινοποιείται στον υπόχρεο για τα περαιτέρω. Λόγω της παραπομπής και στις διατάξεις του [άρθρου 67 του ΚΦΕ](#), συνάγεται, ότι μπορεί να γίνεται και προσωρινός έλεγχος. Διευκρινίζεται ότι από την υπηρεσία θα τυπωθεί ιδιαίτερο έντυπο φύλλου ελέγχου. Μέχρι την εκτύπωσή του, η εισφορά μπορεί να επιβάλλεται, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περ. δ', με το οικείο φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή με την με Αρ.Πρωτ.: 1047166/10364/80012 **ΠΟΛ. 1142** /24-04-1997: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 13, 14 και **15 του Ν. 2459/1997** "Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών και άλλες διατάξεις" (ΦΕΚ Α 17), διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Άρθρο 15. Φορολογία υπεραξίας μετοχών.

1.2.....3.Τονίζεται ότι, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 38 του Ν. 2238/94, τα ίδια ως άνω κέρδη, δηλαδή αυτά που προέρχονται από την πώληση ονομαστικών ή ανώνυμων μετοχών ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας εισηγμένης στο Χρηματιστήριο, τα οποία δεν υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, π.χ. αυτά που αποκτούνται από ιδιώτες, από ομόρρυθμες εταιρίες οι οποίες τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ κτλ. απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, χωρίς να απαιτείται προς τούτο ουδεμία προϋπόθεση.

Οι νέες διατάξεις του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ε του άρθρου 40 του κοινοποιούμενου νόμου, ισχύουν από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, δηλαδή από την 18η Φεβρουαρίου 1997.».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρ. 9 του Ν. 2579/1998, οι οποίες έχουν εφαρμογή κατά την πώληση εισηγμένων μετοχών που αποκτώνται μέχρι 31-12-2009, ορίζεται ότι: «2. Επιβάλλεται φόρος με συντελεστή τρία τοις χιλίοις (3%) στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών για συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε αυτό. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται επί της αξίας πώλησης των μετοχών, όπως αυτή αναγράφεται στο πινακίδιο το οποίο εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρία που μεσολαβεί και βαρύνει τον πωλητή των μετοχών, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και ανεξάρτητα αν έχουν απαλλαγή από οποιονδήποτε φόρο ή τέλος από διατάξεις άλλων νόμων. Η Α.Ε. "ΑΠΟΘΕΤΗΡΙΩΝ ΤΙΤΛΩΝ" κατά την εκκαθάριση των χρηματιστηριακών συναλλαγών που διενεργούνται από τις χρηματιστηριακές

εταιρίες στο Χρηματιστήριο, χρεώνει σε ημερήσια βάση με τον πιο πάνω φόρο τις χρηματιστηριακές εταιρίες για λογαριασμό των πωλητών εντολών τους για όλες τις συναλλαγές πώλησης μετοχών που διενεργήθηκαν από αυτές. Τον αναλογούντα φόρο για τις πωλήσεις μετοχών που διενεργήθηκαν μέσα σε κάθε μήνα υποχρεούται η Α.Ε. "ΑΠΟΘΕΤΗΡΙΩΝ ΤΙΤΛΩΝ" να αποδίδει εφάπαξ στην αρμόδια για τη φορολογία της δημόσια οικονομική υπηρεσία με δήλωση που υποβάλλεται μέχρι το τέλος του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου μήνα από το μήνα που διενεργήθηκαν οι πιο πάνω συναλλαγές.».

Σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα, τα κέρδη από πώληση ονομαστικών ή ανώνυμων μετοχών ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας εισηγμένης στο Χ.Α.Α. θεωρούνταν και για τα φυσικά πρόσωπα εισόδημα, απαλλασσόμενο όμως του φόρου εισοδήματος. Συνεπώς οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων, ότι το εν λόγω ποσό αφορά έσοδο από διάθεση περιουσιακού στοιχείου και όχι εισόδημα που εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες της παρ. 2 του άρθ. 4 του Ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στο καθαρό εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται η έκτακτη εισφορά πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή οι προσφεύγοντες επικαλούνται επικουρικά παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) ...

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αρχικώς έχει εκδοθεί η με αριθ. αριθμό **A.B.M.** Ε.Ο.Ε./2013 παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, η οποία υφίσταται ήδη από το 2013 και εν συνεχεία οι με αρ. **ABM** Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2016 και **ABM** Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2016 παραγγελίες του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, με τις οποίες διαβιβάστηκαν στο έλεγχο: **α)** δύο (2) οπτικοί δίσκοι (cd) με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων, από 01-01-2000 έως 25-09-2012 και

β) ο με αριθ. πρωτ./17.3.2016 φάκελος με στοιχεία – έγγραφα που παραδόθηκαν στον έλεγχο από το Γραφείο του ως άνω Εισαγγελέα και ο οποίος έλαβε αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/5-4-2016, από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Εν προκειμένω, τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου είναι τα εξής:

α) Η από 27/03/2015 εκτύπωση «Πράξεις-Αναγγελίες-Πελάτης από 01/01/2001 έως 30/06/2001» της Εθνικής Χρηματιστηριακής, που περιλαμβάνετο στα στοιχεία του φακέλου με

αριθ. πρωτ./17.3.2016, βάσει της οποίας διαπιστώθηκε ότι το κέρδος από τις πωλήσεις μετοχών εταιρειών εισηγμένων στο ΧΑΑ κατά το έτος 2007, ανερχόταν στο ποσό των 104.682,18€ και

β) Τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων, που περιείχε ο οπτικός δίσκος που διαβιβάστηκε στον έλεγχο, από τα οποία διαπιστώθηκε η πίστωση του ποσού 28.750,00 ευρώ στον υπ' αρ. αριθ.029 λογαριασμό της τράπεζας Eurobank, την 26/04/2007, που αφορούσε σε διανομή μέρους φορολογημένων κερδών της ως άνω τράπεζας, χρήσεως 2006, μετά από έγκριση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της στις 3/4/2007.

Τα ως άνω θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., τα οποία δεν μπορούσε να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή, καθώς δεν είχαν δηλωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2008, διότι δεν υπήρχε σχετική υποχρέωση για τη δήλωση των κατ' ειδικό τρόπο φορολογούμενων ή απαλλασσόμενων της φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν για τις δηλώσεις που υποβάλλονταν έως και το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) δηλ. πριν την τροποποίησή τους με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 4 και του ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α 17/23.01.2013) και της περίπτωσης ι' του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, με τις οποίες κατέστη υποχρεωτική από το οικονομικό έτος 2013 και επόμενα, η δήλωση όλων των εισοδημάτων ανεξαρτήτως του τρόπου φορολόγησής τους.

Συνεπώς, δεν συντρέχει ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, για το οικ. έτος 2008, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων.

Επειδή οι προσφεύγοντες επικαλούνται επικουρικά ότι είναι εσφαλμένος ο υπολογισμός του πρόσθετου φόρου καθώς δεν προβλέπεται.

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), προβλέπεται ότι: « παρ. 17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν.2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: « 1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,.....» και με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου. Επίσης, οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται και για το τέλος εκσυγχρονισμού και ανάπτυξης αεροδρομίων, την εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ, την εισφορά δακοκτονίας, τα δικαιώματα του Δημοσίου από τα εισιτήρια εισόδου στα καζίνο και για κάθε τέλος, εισφορά ή δικαίωμα υπέρ τρίτων που αποδίδεται στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και η εκπλήρωση ή μη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ελέγχεται από αυτές.»

Συνεπώς, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, οι πρόσθετοι φόροι, εφαρμόζονται ανάλογα και για την έκτακτη εισφορά.

Επειδή, πέραν των ως άνω αναφερομένων, οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12-01-2017 θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/09-03-2017 ενδικοφανούς προσφυγής, κατά της κάτωθι πράξης.

Επί της υπ' αριθ. /12-01-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2008	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΣΗΣ		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
	Του προσφ.	Της προσφ.	Του προσφ.	Της προσφ.	Του προσφ.	Της προσφ.	Του προσφ.	Της προσφ.	
Εισόδημα επιβολής έκτακτης εισφοράς	207.303,42€	117.104,16€	340.735,60€	117.104,16€	340.735,60€	117.104,16€	133.432,18€	0€	133.432,18€
Έκτακτη Εισφορά	5.000,00€	3.000,00€	10.000,00€	3.000,00€	10.000,00€	3.000,00€	5.000,00€	0€	5.000,00€
Πρόσθετη εισφοράς λόγω ανακρίβειας 120%(ως η οριστική πράξη)			6.000,00€	0€	6.000,00€	0€	6.000,00€	0€	6.000,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.000,00€	3.000,00€	16.000,00€	3.000,00€	16.000,00€	3.000,00€	11.000,00€	0€	11.000,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με την νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.