



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/04/2019

Αριθμός απόφασης: 1250

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*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 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 20/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ κατοίκου, οδός και της συζ. το γένος με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των: α) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (και εισφοράς αλληλεγγύης), οικονομικού έτους 2013, β) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (και εισφοράς αλληλεγγύης), οικονομικού έτους 2014, γ) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (και εισφοράς αλληλεγγύης), φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις: α) υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (και εισφοράς αλληλεγγύης), οικονομικού έτους 2013, β) υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (και εισφοράς αλληλεγγύης), οικονομικού έτους 2014, γ) υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (και εισφοράς αλληλεγγύης), φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 12/11/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της ως άνω φορολογικής αρχής.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, και της συζ. το γένος, 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. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος των προσφευγόντων κύριος φόρος ποσού 165,43 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου

ύψους 153,96 ευρώ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 615,78 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 935,17 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ οικονομικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος των προσφευγόντων κύριος φόρος ποσού 4.485,75 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 4.174,88 ευρώ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 804,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 9.465,43 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ φορολογικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος των προσφευγόντων κύριος φόρος ποσού 524,10 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 222,86 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 54,55 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 801,51 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 16/11/2018 Έκθεσης Μερικού Προσδιορισμού Φόρου, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στους προσφεύγοντες για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 καθώς και για το φορολογικό έτος 2014, δυνάμει των υπ' αρ./.../...../2018 και/.../...../2018 εντολών μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π., όπως τροποποιήθηκαν με τις/.../...../2018 και/.../...../2018 εντολές μερικού ελέγχου.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων μέσω της εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Προϊόντων, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο και καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις σε βάρος των προσφευγόντων, οι ακόλουθες διαφορές ανά ελεγχόμενο έτος και ανά είδος φορολογητέου εισοδήματος:

A) Χρηματικά ποσά για τα οποία συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94, δηλαδή λογίζονται ως **εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα** (για τις χρήσεις 2011 & 2012) ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (για το φορολογικό έτος 2014), ως εξής:

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)	
.....	
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	
ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ:	1) του 2) του 3) του

		4) ΤΟΥ				
Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΝΟΜΙΣΜΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ (ΣΕ ΕΥΡΩ)	
					ΣΤΟΝ ΥΠΟΧΡΕΟ (50%)	ΣΤΗ ΣΥΖΥΓΟ (50%)
1	27/01/2012	661,80	ΕΥΡΩ	.....	330,90	330,90
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ:		661,80	ΕΥΡΩ		330,90	330,90
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2012:		661,80	ΕΥΡΩ		330,90	330,90

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2013)						
.....						
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ						
ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ:		1) ΤΟΥ,				
		2) ΤΟΥ				
		3) ΤΟΥ				
		4) ΤΟΥ				
Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΝΟΜΙΣΜΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ (ΣΕ ΕΥΡΩ)	
					ΣΤΟΝ ΥΠΟΧΡΕΟ (50%)	ΣΤΗ ΣΥΖΥΓΟ (50%)
1	30/04/2013	244,15	ΕΥΡΩ	.....	122,08	122,08
2	30/04/2013	244,15	ΕΥΡΩ	.....	122,08	122,08
3	30/04/2013	596,36	ΕΥΡΩ	.....	298,18	298,18
4	30/04/2013	596,36	ΕΥΡΩ	.....	298,18	298,18
5	30/04/2013	827,48	ΕΥΡΩ	.....	413,74	413,74
6	30/04/2013	827,48	ΕΥΡΩ	.....	413,74	413,74
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ:		3.335,98	ΕΥΡΩ		1.668,00	1.668,00
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2013:		3.335,98	ΕΥΡΩ		1.668,00	1.668,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	
.....	
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	
ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ:	1) ΤΟΥ,
	2) ΤΟΥ

		3) ΤΟΥ				
		4) ΤΟΥ				
Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΝΟΜΙΣΜΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ (ΣΕ ΕΥΡΩ)	
					ΣΤΟΝ ΥΠΟΧΡΕΟ (50%)	ΣΤΗ ΣΥΖΥΓΟ (50%)
1	20/11/2014	950,00	ΕΥΡΩ	.....	475,00	475,00
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ:		950,00	ΕΥΡΩ		475,00	475,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΥΣ 2014:		950,00	ΕΥΡΩ		475,00	475,00

Β) Χρηματικό ποσό (**19.165,28€**) που αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης (άρθρο 24 του ν. 2238/1994), το οποίο δεν συμπεριλαμβάνεται στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 των προσφευγόντων, ως εξής:

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2013)							
.....							
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ							
ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ:		1) ΤΟΥ,					
		2) ΤΟΥ					
		3) ΤΟΥ					
		4) ΤΟΥ					
Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΝΟΜΙΣΜΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ (19.165,28€) ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ (ΣΕ ΕΥΡΩ)	
						ΣΤΟΝ ΥΠΟΧΡΕΟ (50%)	ΣΤΗ ΣΥΖΥΓΟ (50%)
1	18/06/2013	142.210,30	ΕΥΡΩ	.....	.....	9.582,64	9.582,64
ΣΥΝΟΛΟ:		142.210,30	ΕΥΡΩ			9.582,64	9.582,64

Γ) Χρηματικό ποσό που αποτελεί εισόδημα του ελεγχόμενου από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, το οποίο έχει συμπεριληφθεί στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του προσφεύγοντος ως απαλλασσόμενο από φόρο και εισφορά του αρθ. 29 ν. 3986/2011 (κωδικός 657 της ΔΦΕ), ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

.....							
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ							
ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ:		1) του,					
		2) του					
		3) του					
		4) του					
Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΝΟΜΙΣΜΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (αρθ.21§3 ν.4172/2013) ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ (ΣΕ ΕΥΡΩ)	
						ΣΤΟΝ ΥΠΟΧΡΕΟ (100%)	ΣΤΗ ΣΥΖΥΓΟ (0%)
1	24/06/2014	810,00	ΕΥΡΩ	.....	.....	810,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ:		810,00	ΕΥΡΩ			810,00	0,00

Δ) Χρηματικά ποσά που αποτελούν εισοδήματα των προσφευγόντων από **τόκους καταθέσεων**, τα οποία **δεν έχουν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός** τους στα οικονομικά έτη 2013 & 2014 (άρθρο 12 ν.2238/1994) και στο φορολογικό έτος 2014 (άρθρο 37 ν.4172/2013), καθώς και οι αναλογούντες **φόροι επί των ανωτέρω τόκων καταθέσεων** που παρακρατήθηκαν από τα τραπεζικά ιδρύματα, οι οποίοι δεν έχουν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός τους στα οικονομικά έτη 2013 & 2014 (κωδικοί 433/434) και στο φορολογικό έτος 2014 (κωδικοί 675/676), ως εξής:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ (ΠΙΣΤΩΣΗΣ ΤΟΚΩΝ)	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ (ΠΙΣΤΩΣΗΣ ΤΟΚΩΝ)	<u>ΜΙΚΤΟΙ ΤΟΚΟΙ</u> <u>(ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ) ΠΟΥ</u> <u>ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΥΝ</u> (σε ευρώ)		<u>ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΕΣ</u> <u>ΦΟΡΟΙ ΤΟΚΩΝ</u> (σε ευρώ)		<u>ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ</u> <u>ΤΟΚΩΝ</u> <u>(ΜΕΤΑ ΦΟΡΩΝ)</u> (σε ευρώ)	
			ΣΤΟΝ ΥΠΟΧΡΕΟ (50%)	ΣΤΗ ΣΥΖΥΓΟ (50%)	ΣΤΟΝ ΥΠΟΧΡΕΟ (50%)	ΣΤΗ ΣΥΖΥΓΟ (50%)	ΣΤΟΝ ΥΠΟΧΡΕΟ (50%)	ΣΤΗ ΣΥΖΥΓΟ (50%)
1	08/06/2012	.....	<u>6.822,67</u>		<u>682,27</u>		<u>6.140,40</u>	
		.....	3.411,34	3.411,34	341,14	341,14	3.070,20	3.070,20
2	26/7/2012	.....	<u>5.967,21</u>		<u>596,72</u>		<u>5.370,49</u>	
		.....	2.983,61	2.983,61	298,36	298,36	2.685,25	2.685,25
3	11/12/2012	.....	<u>7.169,88</u>		<u>716,99</u>		<u>6.452,89</u>	
		.....	3.584,94	3.584,94	358,50	358,50	3.226,45	3.226,45
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2012:			19.959,76		1.995,98		17.963,78	

			9.979,89	9.979,89	997,99	997,99	8.981,89	8.981,89
4	23/01/2013	.....	<u>6.411,94</u>		<u>961,79</u>		<u>5.450,15</u>	
		.....	3.205,97	3.205,97	480,90	480,90	2.725,08	2.725,08
5	20/02/2013	.....	<u>896,58</u>		<u>134,49</u>		<u>762,09</u>	
		.....	448,29	448,29	67,25	67,25	381,05	381,05
6	01/08/2013	.....	<u>1.749,53</u>		<u>262,43</u>		<u>1.487,10</u>	
		.....	874,77	874,77	131,22	131,22	743,55	743,55
7	01/11/2013	.....	<u>1.723,73</u>		<u>258,56</u>		<u>1.465,17</u>	
		.....	861,87	861,87	129,28	129,28	732,59	732,59
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2013:			10.781,78		1.617,27		9.164,51	
			5.390,90	5.390,90	808,65	808,65	4.582,27	4.582,27
8	31/01/2014	.....	1.606,91		241,04		1.365,87	
		.....	803,46	803,46	120,52	120,52	682,94	682,94
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΥΣ 2014:			1.606,91		241,04		1.365,87	
			803,46	803,46	120,52	120,52	682,94	682,94
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΝΑΚΑ:			32.348,45		3.854,29		28.494,16	
			16.174,25	16.174,25	1.927,16	1.927,16	14.247,10	14.247,10

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλουν ισχυρισμούς, οι οποίοι αναλυτικά θα εκτεθούν κατωτέρω, σχετικά με την αιτία και την πηγή προέλευσης ορισμένων εκ των κρινόμενων πιστώσεων και ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, αλλιώς τη μεταρρύθμιση και τροποποίησή τους στο προσήκον μέτρο.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις χρήσεις 2012 και 2013, ορίζεται:

«3. 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 με βάση τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει για την χρήση 2014: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«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 παράγραφο 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 παράγραφο 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.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν

συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία

προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Ως προς την πίστωση ποσού **810,00€** την **24/06/2014** στον υπ' αριθ. λογαριασμό της με αιτιολογία συναλλαγής «.....»:

Ο προσφεύγων ισχυρίστηκε με το υπ' αρ. πρωτ. 30730/02-11-2018 υποβληθέν υπόμνημά του ότι η εν λόγω πίστωση αφορά εκλογική αποζημίωση.

Ο έλεγχος αποδέχτηκε με το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου ότι το εν λόγω ποσό των 810,00€ αφορά εκλογική αποζημίωση του προσφεύγοντος. Ωστόσο, το ανωτέρω ποσό έχει συμπεριληφθεί στα απαλλασσόμενα από φόρο και εισφορά του άρθ. 29 του ν. 3986/2011 εισοδήματα του προσφεύγοντος (κωδικός 657 της δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2014), αντί να συμπεριληφθεί στα εισοδήματά του από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Οι προσφεύγοντες με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζονται ότι ο καταλογισμός έγινε κατά κακή εφαρμογή του νόμου, αλλιώς κατά ευθεία παράβαση αυτού και ειδικότερα της προαναφερόμενης ειδικά προς τούτο εκδοθείσας αριθ. 18989/10.05.2014 ΚΥΑ (ΦΕΚ Β 1189) και της §3 αυτής, όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ αριθ. 19550/15.05.2014 (ΦΕΚ Β'1238), σύμφωνα με την οποία, ειδικά η εκλογική αποζημίωση (και) των διορισθέντων δικαστικών αντιπροσώπων (όπως είχε διορισθεί ο πρώτος από τους προσφεύγοντες), για τη διενέργεια των Δημοτικών και Περιφερειακών Εκλογών της 18^{ης} Μαΐου 2014 και των επαναληπτικών της 25^{ης} Μαΐου 2014, καθώς και των εκλογών για την ανάδειξη των μελών του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 25^{ης} Μαΐου 2014 «δεν υπόκειται σε

κανενός είδους παρακράτηση, φόρο, εισφορά ή κράτηση υπέρ τρίτων κλπ, δεν υπόκεινται σε φορολογία ».

Η φορολογική αρχή, στις έγγραφες απόψεις επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, προτείνει την απόρριψη του εν λόγω ισχυρισμού και επισημαίνει ότι η ανωτέρω επικαλούμενη ΚΥΑ αριθ./2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ αριθ./2014, δεν συμπεριελήφθη στα υπομνήματα που υπέβαλαν οι προσφεύγοντες έως την ημερομηνία σύνταξης της από 16/11/2018 σχετικής Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή με το Π.Δ. 26/2012 (ΦΕΚ 57 Α'/15-03-2012) κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο με τον τίτλο «Νομοθεσία για την Εκλογή Βουλευτών», μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του Π.Δ. 96/2007. Ειδικότερα, το άρθρο 68 του Π.Δ. 96/2007 κωδικοποιήθηκε ως ακολούθως:

«1. Οι έφοροι και οι αντιπρόσωποι της δικαστικής αρχής διορίζονται, με κλήρωση, σε δημόσια συνεδρίαση, από το Α' Τμήμα του Αρείου Πάγου.

2. Έφοροι των αντιπροσώπων της δικαστικής αρχής διορίζονται, οι πάρεδροι του Συμβουλίου Επικρατείας και του Ελεγκτικού Συνεδρίου, οι εφέτες των πολιτικών, ποινικών και διοικητικών δικαστηρίων και οι αντεισαγγελείς εφετών.

3. Αντιπρόσωποι της δικαστικής αρχής διορίζονται:

α) ..., θ) Οι δικηγόροι,....»

Επειδή επιπροσθέτως με το ως άνω Π.Δ. 26/2012 κωδικοποιήθηκε το άρθρο 108 του Π.Δ. 96/2007 με θέμα «Αποζημιώσεις των αντιπροσώπων της δικαστικής αρχής κ.λπ.» ως εξής:

«1. Σε όσους διορίζονται κατά τη διενέργεια βουλευτικών εκλογών έφοροι αντιπροσώπων δικαστικής αρχής, αντιπρόσωποι της δικαστικής αρχής, γραμματείς εφορευτικών επιτροπών, διερμηνείς της τουρκικής γλώσσας, χορηγείται ειδική αποζημίωση, που καθορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών, κατά παρέκκλιση από κάθε γενική ή ειδική διάταξη. Με όμοια απόφαση μπορεί να καθορίζεται ειδική αποζημίωση και για τα μέλη των εφορευτικών επιτροπών.

2. Με την ίδια απόφαση καθορίζονται υπέρ των παραπάνω προσώπων τα οδοιπορικά έξοδα, τα σχετικά με την πληρωμή αυτών και της ειδικής αποζημίωσης της προηγούμενης παραγράφου, καθώς και οι υποχρεώσεις όλων των προσώπων, στα οποία καταβάλλονται τα οδοιπορικά έξοδα και η ειδική αποζημίωση.

3. Οι δικαιούχοι των αποζημιώσεων του άρθρου αυτού απαλλάσσονται από την υποχρέωση καταβολής οποιουδήποτε φόρου, εισφοράς ή κράτησης υπέρ τρίτων κ.λπ., για τα ποσά που τους καταβάλλονται για τις αποζημιώσεις αυτές.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και σε κάθε άλλη περίπτωση προσφυγής στη λαϊκή ετυμηγορία.»

Επειδή με το άρθρο 1 της υπ' αριθ./2014 Κοινής Απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Εσωτερικών ορίζεται ότι:

«1. Στους διοριζόμενους εφόρους αντιπροσώπων της δικαστικής αρχής, αντιπροσώπους της δικαστικής αρχής, αναπληρωτές αυτών, γραμματείς των εφορευτικών επιτροπών και διερμηνείς της τουρκικής γλώσσας, για τη διενέργεια των Δημοτικών και Περιφερειακών Εκλογών της 18ης Μαΐου 2014 και των επαναληπτικών της 25ης Μαΐου 2014, καθώς και των Εκλογών για την ανάδειξη των μελών του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 25ης Μαΐου 2014, καταβάλλεται αποζημίωση και οδοιπορικά έξοδα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στα επόμενα άρθρα.

2. Για τον καθορισμό του χρόνου, για τον οποίο καταβάλλεται ημερήσια αποζημίωση στους αντιπροσώπους της δικαστικής αρχής κ.λπ., λαμβάνεται υπόψη ο αριθμός των ημερών που είναι απαραίτητες:

α) Για τη μετάβαση και επιστροφή τους μέσω της συντομότερης οδού και

β) Για την εκπλήρωση των καθηκόντων τους.

3. Τα καταβαλλόμενα ποσά είναι ακατάσχετα, δεν υπόκεινται σε κανενός είδους παρακράτηση και δεν συμψηφίζονται με οφειλές των δικαιούχων προς το ελληνικό δημόσιο ή τα ασφαλιστικά ταμεία από οποιαδήποτε αιτία.»

Επειδή περαιτέρω με την υπ' αριθ./2014 ΚΥΑ, τροποποιήθηκε η αριθμ./2014 κοινή απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών και Οικονομικών περί καθορισμού του ύψους της ειδικής αποζημίωσης και των οδοιπορικών εξόδων των διοριζομένων εποπτών, εφόρων, αντιπροσώπων της δικαστικής αρχής κ.λπ. για τη διενέργεια των δημοτικών και περιφερειακών εκλογών της 18ης Μαΐου 2014 και των επαναληπτικών της 25ης Μαΐου 2014 και των εκλογών για την ανάδειξη των μελών του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 25ης Μαΐου 2014, καθώς και του τρόπου καταβολής τους. Ειδικότερα, η παρ. 3 του άρθρου 1 της ανωτέρω ΚΥΑ αντικαταστάθηκε ως εξής:

«3. Τα καταβαλλόμενα ποσά είναι ακατάσχετα, δεν υπόκεινται σε κανενός είδους παρακράτηση, φόρο, εισφορά ή κράτηση υπέρ τρίτων κ.λπ, δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος και δεν συμψηφίζονται με οφειλές των δικαιούχων προς το Ελληνικό Δημόσιο ή

τα ασφαλιστικά ταμεία από οποιαδήποτε αιτία.»

Επειδή με βάση τις επίσημες Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2014 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, στον Πίνακα 6 της δήλωσης και ειδικότερα στους κωδικούς 657-658 «Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 άρθρ. 29 ν. 3986/2011) χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση»: «Αναγράφονται από το φορολογούμενο τα παρακάτω εισοδήματα για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση και τα οποία δεν υπόκεινται σε έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης: α) οι μισθοί, συντάξεις, αντιμισθία και επιδόματα προσώπων ολικά τυφλών ή με βαριά κινητική αναπηρία 80% και άνω, β) η αποζημίωση λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης, γ) οι αμοιβές υπαλλήλων της Ε.Ε. για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών της Ε.Ε., δ) το ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων, ε) το ενιαίο επίδομα τρίτεκνων και πολύτεκνων, στ) η αποζημίωση της παρ. 1 του άρθ. 108 του ΠΔ 26/2012, ζ) Μερίσματα των εταιριών της παρ. 5 του άρθρου 45 του ν.4141/2013».

Επειδή βάσει των όσων προαναφέρθηκαν το ποσό των 810,00 € που πιστώθηκε την 24/06/2014 στον υπ' αριθ. λογαριασμό της και αφορά, όπως και ο έλεγχος συνομολογεί,, ορθώς καταχωρήθηκε από τον προσφεύγοντα στον κωδικό 657 του εντύπου Ε1 της δήλωσης καθόσον αποτελεί εισόδημα το οποίο απαλλάσσεται τόσο από φόρο εισοδήματος, όσο και από την εισφορά αλληλεγγύης του άρθρ. 29 του ν. 3986/2011.

Συνεπώς, δεν συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος βάσιμα προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τις έξι (6) πιστώσεις συνολικού ύψους **3.335,98 €** που πραγματοποιήθηκαν την **30/04/2013** στον υπ' αριθ. λογαριασμό της με αιτιολογία συναλλαγής «.....» οι οποίες απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Ποσό Πίστωσης(σε ευρώ)	Περιγραφή κωδ. Συναλλαγής Τράπεζας	Αιτιολογία Συναλλαγής
1		30/04/2013	244,15	.....

2	.....	30/04/2013	244,15	.....
3	.....	30/04/2013	596,36	.....
4	.....	30/04/2013	596,36	.....
5	.....	30/04/2013	827,48	.....
6	.....	30/04/2013	827,48	.....
ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΝΑΚΑ :		3.335,98€		

Οι προσφεύγοντες ισχυρίστηκαν με το υπ' αρ./2018 υπόμνημά τους προς τη φορολογική αρχή ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν πώληση αμοιβαίων κεφαλαίων, τα μερίδια των οποίων αποκτήθηκαν προ της 1/1/2012, σύμφωνα με την επισυναπτόμενη κίνηση της αγοράς τους.

Προς απόδειξη του ισχυρισμού τους προσκόμισαν στην φορολογική αρχή:

1) Αντίγραφο κίνησης του υπ' αρ. λογαριασμού της για την περίοδο από 09/04/2013 έως 02/05/2013.

2) Αντίγραφα επιβεβαίωσης εκτέλεσης εντολών αγοράς Αμοιβαίου Κεφαλαίου ".....", τα οποία έχουν εκδοθεί από την για τον υπ' αρ. λογαριασμό κινητών αξιών (με δικαιούχους τους προσφεύγοντες και τις δύο κόρες τους), στις παρακάτω περιπτώσεις:

α) 13/10/2009: 607,7350 μερίδια,

β) 8/4/2010: 3.855,997 μερίδια &

γ) 23/4/2010: 2.493,719 μερίδια.

3) Αντίγραφο (εκδοθέν από την για τον υπ' αρ. λογαριασμό κινητών αξιών) επιβεβαίωσης εκτέλεσης εντολής πώλησης 6.957,451 μεριδίων Αμοιβαίου Κεφαλαίου "....." με ημερομηνία εκτέλεσης την 13/6/2013 (ημερομηνία εκκαθάρισης: 18/6/2013), αξίας 142.210,30€.

Ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό τους διότι «Από την αναγραφόμενη αιτιολογία στην προσκομισθείσα κίνηση λογαριασμού, όπως και από τον κωδικό συναλλαγής του ηλεκτρονικού αρχείου (ΕΛΑΕΠΠ), φαίνεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν πώληση μεριδίων αμοιβαίου κεφαλαίου. Ωστόσο, τα ανωτέρω μερίδια, τα οποία πουλήθηκαν την 30/4/2013, δεν αφορούν το Αμοιβαίο Κεφάλαιο ".....", όπως ισχυρίζεται ο ελεγχόμενος, καθόσον το σύνολο των μεριδίων του ως άνω επικαλούμενου Αμοιβαίου Κεφαλαίου που κατείχαν οι ελεγχόμενοι, το οποίο ανέρχεται στα 6.957,451 μερίδια (=607,7350 + 3.855,997 + 2.493,719), εξαγοράστηκε μεταγενέστερα και συγκεκριμένα, την 18/6/2013 (ημερομηνία εκκαθάρισης), σύμφωνα τόσο με τα ανωτέρω προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά όσο και με τα όσα αναλυτικά αναφέρονται (στην ενότητα 6.1 της παρούσας έκθεσης) για την πίστωση των 142.210,30€ (18/6/2013) στον υπ' αρ.

..... λογαριασμό των ελεγχόμενων στην). Επομένως, δεν αποδείχθηκε ο χρόνος και η αξία κτήσης των μεριδίων του αμοιβαίου κεφαλαίου που αφορούν οι εν λόγω ελεγχόμενες πιστώσεις και ως εκ τούτου για το ποσό των 3.335,98 συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 §3 του ν.2238/1994, επιμεριζόμενο κατά 50% σε καθένα από τους ελεγχόμενους, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο υπ' αριθ.-...../2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.»

Οι προσφεύγοντες με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζονται ότι, εκ προφανούς παραδρομής, είχαν προσκομισθεί στον έλεγχο τα προαναφερθέντα τρία παραστατικά στοιχεία. Οι παραπάνω πιστώσεις αφορούν ένα αποταμιευτικό/ επενδυτικό προϊόν, ασφαλισμένο, το οποίο ονομαζόταν «..... - Συνταξιοδοτικό (ισορροπημένο)», το οποίο απέβλεπε στη δημιουργία ενός εφάπαξ ποσού, διαθέσιμου στην εποχή της συνταξιοδότησης του συμμετέχοντα, το οποίο (ποσό) μπορούσε να μετατραπεί και σε σύνταξη. Το εν λόγω προϊόν, τότε διαθέσιμο στην λειτουργούσε με μηνιαίες εισφορές (δόσεις) της επιλογής του πελάτη (από 15 έως 300 ευρώ το μήνα). Το 95% της κάθε δόσης επενδυόταν σε Αμοιβαία Κεφάλαια. Εν προκειμένω είχε επιλεγθεί ως τύπος χαρτοφυλακίου (συνδυασμός) Αμοιβαίων Κεφαλαίων ο εξής: 15% , & (ο συγκεκριμένος τύπος χαρτοφυλακίου χαρακτηριζόταν ως «ισορροπημένος»). Η αγορά των μεριδίων γινόταν απ' ευθείας στο όνομα του συμμετέχοντα. Συγκεκριμένα, είχαν συνομολογηθεί 2 τέτοια αποταμιευτικά προϊόντα την 01/03/2006, με δικαιούχους_(συμμετέχουσες) τις κόρες των προσφευγόντων, και

Προς απόδειξη των ανωτέρω, οι προσφεύγοντες, προσκομίζουν τα ακόλουθα έγγραφα της

α) το με κωδικό/2018 «Χαρτοφυλάκιο Φυσικού Προσώπου» που αφορά την κόρη τους , υπό τον τίτλο «Ασφαλιστικά» / με ημερομηνία 01.03.2006 και περιγραφή προϊόντος «..... Συνταξιοδοτικό / Χαρτοφυλάκιο Ισορροπημένο».

β) το με κωδικό/ 07.12.2018 «Χαρτοφυλάκιο Φυσικού Προσώπου» που αφορά την κόρη τους , υπό τον τίτλο «Ασφαλιστικά» / με ημερομηνία 01.03.2006 και περιγραφή προϊόντος «..... Συνταξιοδοτικό / Χαρτοφυλάκιο Ισορροπημένο».

Περαιτέρω, προσκομίζουν και τα ακόλουθα έγγραφα:

1^{ον}) όσον αφορά την κόρη τους

1^α. «Εμφάνιση στοιχείων τίτλου» της Asset Manag. για το 15%
....., ποσών: 232,63 +2,88 +2,88 +2,88+2,88, ήτοι συνολικού ποσού
244,15 ευρώ,

1β. «Εμφάνιση στοιχείων τίτλου» της Asset Manag. για το 35%
....., ποσών : 568,76 +6,90 + 7,19 +6,90 + 6,61, ήτοι συνολικού
ποσού 596,36 ευρώ &

1γ. «Εμφάνιση στοιχείων τίτλου» της Asset Manag. για 50%
....., ποσών: 787,08 +10,10 +10,10+ 10,10 + 10,10, ήτοι συνολικού
ποσού 827,48 ευρώ

2^{ον}) όσον αφορά την κόρη τους:

2^α. «Εμφάνιση στοιχείων τίτλου» της Asset Manag. για το 15%
....., ποσών : 232,63 +2,88 +2,88 +2,88+2,88, ήτοι συνολικού ποσού
244,15 ευρώ,

2β. «Εμφάνιση στοιχείων τίτλου» της Asset Manag. για το 35%
....., ποσών: 568,76 +6,90 + 7,19 +6,90 + 6,61, ήτοι συνολικού
ποσού 596,36 ευρώ &

2γ. «Εμφάνιση στοιχείων τίτλου» της Asset Manag. για 50%
....., ποσών: 787,08 +10,10 +10,10+ 10,10 + 10,10, ήτοι συνολικού
ποσού 827,48 ευρώ

Από τα ανωτέρω δικαιολογητικά, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι προκύπτει ότι την 25/04/2013 προέβησαν σε ολική εξαγορά των ανωτέρω τίτλων, καθώς προβλεπόταν στα συγκεκριμένα προϊόντα η δυνατότητα πρόωρης διακοπής. Από την εν λόγω διακοπή και ταυτόχρονη εξαγορά προκύπτουν τα κρινόμενα ποσά, τα οποία φαίνονται να πιστώνονται στις 30.04.2013 στον υπ' αριθ. λογαριασμό τους, όλα με περιγραφή κωδικού συναλλαγής τραπεζής «.....» και το καθένα εξ αυτών εις διπλούν, καθώς, είχαν συνομολογηθεί δύο όμοια αποταμιευτικά / τραπεζοασφαλιστικά προϊόντα για τις δύο κόρες τους και πλέον συγκεκριμένα:

1. Το ποσό που προέκυψε από την εξαγορά των τίτλων συμμετοχής (μεριδίων) στο Αμοιβαίο Κεφάλαιο ανήλθε συνολικά στις 25.04.2013 στο ποσό των 232,63 € + 2,88 € + 2,88 € + 2,88 € + 2,88 € = 244,15 €

2. Το ποσό που προέκυψε από την εξαγορά των τίτλων συμμετοχής (μεριδίων) στο Αμοιβαίο Κεφάλαιο ανήλθε συνολικά στις 25.04.2013 στο ποσό των 568,76 € + 6,90 € + 7,19 € + 6,90 € + 6,61 € = 596,36 €

3. Το ποσό που προέκυψε από την εξαγορά των τίτλων συμμετοχής (μεριδίων) στο Αμοιβαίο Κεφάλαιο ανήλθε συνολικά στις 25.04.2013 στο ποσό των 787,08 € + 10,10 € + 10,10 € + 10,10 € + 10,10 € = 827,48 €.

Ο έλεγχος με το έγγραφο απόψεων επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, απέρριψε τον ισχυρισμό των προσφευγόντων, διότι, «όπως αναφέρεται αναλυτικά και στην από 16/11/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, με το υπ' αρ. πρωτ. /2018 υπόμνημά τους επικαλέστηκαν και προσκόμισαν στοιχεία που αφορούσαν διαφορετικό επενδυτικό προϊόν (και συγκεκριμένα το Αμοιβαίο Κεφάλαιο " ").»

Επειδή από το σύνολο των ανωτέρω αναφερόμενων εγγράφων, τα οποία οι προσφεύγοντες προσκόμισαν με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτουν τα ακόλουθα:

α) Από το από 07/12/2018 αντίγραφο Χαρτοφυλακίου Φυσικού Προσώπου της, με δικαιούχο την κόρη των προσφευγόντων (κωδικός), διαπιστώνεται ότι μεταξύ των Ασφαλιστικών Προϊόντων του εν λόγω χαρτοφυλακίου, συμπεριλαμβάνεται και το προϊόν «...../Χαρτοφ. Ισορροπημένο» με κύριο δικαιούχο την προαναφερόμενη. Το εν λόγω ασφαλιστικό προϊόν, είχε, σύμφωνα με το προσκομισθέν αντίγραφο χαρτοφυλακίου, ημερομηνία ισχύος την 01/03/2006 και ημερομηνία λήξης την 03/10/2013. Από την δε περιγραφή του προϊόντος, όπως αυτή εμφανίζεται σε προωθητικό έγγραφο της τράπεζας, υφίστανται τρεις επενδυτικές επιλογές για τον ασφαλισμένο, ήτοι τρεις τύποι χαρτοφυλακίου αμοιβαίων κεφαλαίων. Μία εκ των τριών επιλογών, είναι και το πρόγραμμα «Ισορροπημένο», δυνάμει του οποίου το κεφάλαιο που επενδύεται κατανέμεται ποσοστιαία στα ακόλουθα αμοιβαία κεφάλαια ως εξής: σε ποσοστό 15%, σε ποσοστό 35% και σε ποσοστό 50%. Από τις προσκομισθείσες εκτυπώσεις στοιχείων τίτλου της για κάθε ένα εκ των τριών προαναφερομένων αμοιβαίων κεφαλαίων, προκύπτει ότι η , προχώρησε σε διακοπή του επενδυτικού προγράμματος την 25/04/2013 με ολική εξαγορά αυτού. Από τις δε βεβαιώσεις της τράπεζας προκύπτει ότι η συνολική αξία εξαγοράς των αμοιβαίων κεφαλαίων ανήλθε αθροιστικά σε 244,15 €, των κεφαλαίων ανήλθε σε 596,36€ και των αμοιβαίων σε 827,48€.

β) Από το από 07/12/2018 αντίγραφο Χαρτοφυλακίου Φυσικού Προσώπου της , με δικαιούχο την έτερη κόρη των προσφευγόντων , (κωδικός), διαπιστώνεται ότι μεταξύ των Ασφαλιστικών Προϊόντων του εν λόγω χαρτοφυλακίου, συμπεριλαμβάνεται και το προϊόν «..... Συνταξιοδοτικό/ Χαρτοφ. Ισορροπημένο» με κύριο δικαιούχο την προαναφερόμενη. Το εν λόγω ασφαλιστικό προϊόν, είχε, σύμφωνα με το προσκομισθέν αντίγραφο χαρτοφυλακίου, ημερομηνία ισχύος την 01/03/2006 και ημερομηνία λήξης την 03/10/2013. Όπως αναφέρεται και πιο πάνω, από την δε περιγραφή του προϊόντος, όπως αυτή εμφανίζεται σε προωθητικό έγγραφο της τράπεζας, υφίστανται τρεις επενδυτικές επιλογές για τον ασφαλισμένο, ήτοι τρεις τύποι χαρτοφυλακίου αμοιβαίων κεφαλαίων. Μία εκ των τριών επιλογών, είναι και το πρόγραμμα «Ισορροπημένο», δυνάμει του οποίου το κεφάλαιο που επενδύεται κατανέμεται ποσοστιαία στα ακόλουθα αμοιβαία κεφάλαια ως εξής:σε ποσοστό 15%,σε ποσοστό 35% καισε ποσοστό 50%.

Από τις προσκομισθείσες εκτυπώσεις στοιχείων τίτλου της , για κάθε ένα εκ των τριών προαναφερομένων αμοιβαίων κεφαλαίων, προκύπτει ότι η , προχώρησε ομοίως σε διακοπή του επενδυτικού προγράμματος την 25/04/2013 με ολική εξαγορά αυτού. Από τις δε βεβαιώσεις της τράπεζας προκύπτει ότι η συνολική αξία εξαγοράς των αμοιβαίων κεφαλαίων ανήλθε αθροιστικά σε 244,15 €, των κεφαλαίων ανήλθε σε 596,36€ και των αμοιβαίων σε 827,48€.

Επειδή πέραν των ανωτέρω αναφερομένων, πρέπει να ληφθούν υπ' όψιν και τα ακόλουθα:

α) από την απεικόνιση των χαρτοφυλακίων τηςκαι , προκύπτει ότι δεν υφίσταται στα ασφαλιστικά προϊόντα, άλλο επενδυτικό προϊόν με την ονομασία «..... Συνταξιοδοτικό/Χαρτοφ. Ισορροπημένο» ενεργό ή κλειστό, πέραν αυτού που αναλυτικά περιγράφηκε πιο πάνω,

β) από την ίδια απεικόνιση των χαρτοφυλακίων των δύο δικαιούχων, διαπιστώνεται ότι αυτό είχε ημερομηνία δημιουργίας προ της 01/01/2012 και συγκεκριμένα την 01/03/2006,

γ) το γεγονός ότι τα ποσά των επίμαχων πιστώσεων ταυτίζονται απόλυτα με τα ποσά ολικής εξαγοράς των αμοιβαίων κεφαλαίων και

δ) το γεγονός ότι στον υπ' αριθ. λογαριασμό της , στον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι έξι διερευνώμενες πιστώσεις,

συνδικαιούχοι, πέραν των προσφευγόντων, ήταν και οι δύο κόρες τους και,

Επειδή από τον συνδυασμό όλων των παραπάνω, βάσιμα προβάλλεται ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων και πρέπει να γίνει αποδεκτός, καθόσον, οι έξι πιστώσεις συνολικού ύψους 3.335,98 €, που διενεργήθηκαν την 30/04/2013, στον υπ' αριθ. λογαριασμό της, με αιτιολογία συναλλαγής «.....», αφορούν σε εξαγορά αμοιβαίων κεφαλαίων ασφαλιστικού προγράμματος που πραγματοποιήθηκε από τις δύο κόρες τους, οι οποίες ήταν δικαιούχοι των εν λόγω επενδυτικών προϊόντων.

Συνεπώς, για τις εν λόγω πιστώσεις αιτιολογείται η πηγή και η αιτία προέλευσης τους και ως εκ τούτου δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 ν. 2238/1994 για τους προσφεύγοντες.

Ως προς την **πίστωση ποσού 142.210,03€** την **18/06/2013** στον υπ' αριθ. λογαριασμό της με αιτιολογία συναλλαγής «.....» για την οποία καταλογίστηκε συνολικό ποσό 19.165,28€ στους προσφεύγοντες, ως εισόδημα από κινητές αξίες αλλοδαπής και συγκεκριμένα ως υπεραξία από πώληση μεριδίων του αμοιβαίου κεφαλαίου «.....» (με ποσό ρευστοποίησης 142.210,03€).

Οι προσφεύγοντες ισχυρίστηκαν με το υπ' αρ. πρωτ./2018 υπόμνημά τους προς τη φορολογική αρχή ότι η εν λόγω πίστωση αφορά εξαγορά 6957.451 μεριδίων του επενδυτικού προϊόντος, το οποίο είχε αποκτηθεί προ της 31/12/2011. Επιπροσθέτως, με το ίδιο υπόμνημα προσκόμισαν αντίγραφο ανάλυσης του υπ' αρ. λογαριασμού κινητών αξιών - επενδύσεις σε αμοιβαία κεφάλαια, ο οποίος τηρείται στη, με δικαιούχους τους προσφεύγοντες και τις κόρες τους (.....&), στην οποία αναφέρεται ότι την 30/9/2011 (ημερομηνία αναφοράς) η αποτίμηση των 6957.451 μεριδίων του Αμοιβαίου Κεφαλαίου "....." (αξία κτήσης μεριδίου: 17,69€) ανέρχεται στο ποσό των 123.216,46€. Τέλος με το με αρ. πρωτ./2018 υπόμνημά τους ισχυρίστηκαν ότι σύμφωνα με τη νομοθεσία, η υπεραξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι από την εκποίηση μεριδίων ημεδαπών ΟΣΕΚΑ απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος, δεδομένου ότι έχουν εφαρμογή οι ειδικότερες διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 103 του ν. 4099/2012, οι οποίες δεν καταργήθηκαν με το

Σελίδα **20** από **37**

ν.4172/2013. Επίσης, σχετικά με την πώληση μεριδίων από ΟΣΕΚΑ της ΕΕ, ισχύει η ίδια φορολογική μεταχείριση της υπεραξίας, κατά τα προβλεπόμενα στην πάγια νομολογία ΔΕΕ (C-370/11, Επιτροπή κατά Βελγίου), περί εξομίωσης με τους μεριδιούχους των ημεδαπών ΟΣΕΚΑ. Συμπερασματικά, σύμφωνα με τα παραπάνω καθώς και με τα χαρακτηριστικά του επενδυτικού προϊόντος από το Bloomberg που επισυνάπτεται, φαίνεται ξεκάθαρα πως το συγκεκριμένο προϊόν αναφέρεται ως και επομένως, δεν συντρέχει λόγος φορολόγησής του με τις γενικές διατάξεις. Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους είχαν προσκομίσει εκτύπωση στοιχείων που αφορούν το επενδυτικό προϊόν ".....", με επισημασμένο "....." και ".....".

Ο έλεγχος αφού αξιολόγησε όλα τα προσκομισθέντα, απέρριψε τον ισχυρισμό των προσφευγόντων και δεν διαφοροποίησε την αρχική θέση του ως προς την εν λόγω πίστωση.

Οι προσφεύγοντες με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζονται ότι για την υπεραξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι από την εκποίηση μεριδίων από ημεδαπούς ΟΣΕΚΑ (ΠΟΛ 1032/26.01.2015), καθώς και για τα μερίσματα που αποκτούν οι μεριδιούχοι από μερίδια από ημεδαπούς ΟΣΕΚΑ (ΠΟΛ 1042/26.01.2015), έχουν εφαρμογή οι ειδικότερες διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 103 του Ν. 4099/2012 οι οποίες δεν έχουν καταργηθεί με το Ν. 4172/2013. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι οι μεριδιούχοι των ΟΣΕΚΑ απαλλάσσονται από κάθε φόρο, δεδομένου ότι με την καταβολή του φόρου στο επίπεδο των ΟΣΕΚΑ (ειδικός φόρος επί του ενεργητικού του), εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του ΟΣΕΚΑ και των μεριδιούχων του. Την ίδια φορολογική μεταχείριση έχουν η υπεραξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι από την εκποίηση μεριδίων από ΟΣΕΚΑ Ε.Ε. ή ΕΟΧ/ΕΖΕΣ (όπως εν προκειμένω τα ελεγχθέντα με έδρα το Λουξεμβούργο, ήτοι χώρα της ΕΕ), καθώς και τα μερίσματα που αποκτούν οι μεριδιούχοι από ΟΣΕΚΑ Ε.Ε. ή ΕΟΧ/ΕΖΕΣ, σύμφωνα και με την πάγια νομολογία του ΔΕΕ. Οι προαναφερθείσες ΠΟΛ, αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση των παραπάνω προϊόντων, τυγχάνουν εφαρμογής και στην προκειμένη περίπτωση, καθόσον, εκδόθηκαν συνεπεία της διαμορφωθείσας (ήδη τουλάχιστον από το 2000) πάγιας νομολογίας, ήτοι κατά τον χρόνο ισχύος του παλαιού ΚΦΕ. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να νοηθεί διαφορετική ερμηνεία και κατά τη διάρκεια ισχύος του παλαιού ΚΦΕ, καθόσον μια τέτοια ερμηνεία θα ήταν και τελείως αυθαίρετη και νομικά αβάσιμη, αλλά και τελείως αντικείμενη σε κάθε έννοια νομιμότητας. Αφετέρου είναι αντικείμενη στην κοινοτική νομοθεσία, κατά την οποία όταν η εθνική νομοθεσία προβλέπει κάποια φορολογική απαλλαγή ημεδαπών μερισμάτων κλπ, δεν επιτρέπεται με βάση την κοινοτική νομοθεσία και την δι' αυτής διακηρυσσόμενη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, η απαλλαγή

αυτή να μην επιτρέπεται και στα μερίσματα κλπ αλλοδαπής προέλευσης χώρας της ΕΕ, ανεξάρτητα από την υπογραφή ή μη διμερών συμφωνιών κλπ [βλ. & ΔΕΦΑΘ 3342/2011 ΤρΝΠληρΝΟΜΟΣ].

Ο έλεγχος με το έγγραφο απόψεων επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, απέρριψε τον ισχυρισμό των προσφευγόντων, διότι «όπως αναφέρεται αναλυτικά και στην από 16/11/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ12Β 1151599 ΕΞ 7.10.2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών και λαμβάνοντας υπόψη ότι στη χρήση 2013 κατά την οποία προκύπτει η εν λόγω υπεραξία έχει εφαρμογή ως προς τη φορολογία εισοδήματος ο Ν.2238/1994 και όχι ο Ν.4172/2013, η ανωτέρω πρόσθετη αξία δεν απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος, ως μη προβλεπόμενη η απαλλαγή αυτή από τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2238/1994, οι οποίες αναφέρονται μόνο σε αμοιβαία κεφάλαια και όχι σε ΟΣΕΚΑ (Οργανισμοί Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες) με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ). Επισημαίνεται ότι, από το Ενημερωτικό Δελτίο Ιανουαρίου 2018 και την Ετήσια Έκθεση της 30/6/2017 του ΟΣΕΚΑ "....." (όπως αυτά είναι καταχωρημένα στην ιστοσελίδα) προκύπτει ότι ο ανωτέρω ΟΣΕΚΑ πληροί τις προϋποθέσεις της Εταιρείας Επενδύσεων Μεταβλητού Κεφαλαίου (SECAV), όπως προβλέπονται από την Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου 2009/65/ΕΚ της 13ης Ιουλίου 2009, όπως έχει τροποποιηθεί. Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη και ότι το παραπάνω εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης δεν περιλαμβάνεται στις κατονομαζόμενες περιπτώσεις όπου με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου - φυσικού προσώπου, η ανωτέρω πρόσθετη αξία των 19.165,28€ φορολογείται με τις γενικές διατάξεις ως εισόδημα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης.»

Επειδή από την με ημερομηνία θεώρησης 16/11/2018 Έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ, προκύπτει βάσει των στοιχείων που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή (αποτίμηση χαρτοφυλακίου και αντίγραφο αναλυτικής κίνησης του υπ' αρ. τηρούμενου χαρτοφυλακίου στην ASSET MANAGEMENT ΑΕΔΑΚ), ότι το αμοιβαίο κεφάλαιο «.....» (με κωδικό ISIN:) αποκτήθηκε από τους προσφεύγοντες ως εξής:

- Αγορά 607,735 μεριδίων την 13/10/2009 με τιμή 16,29€ (μικτή αξία 9.900,00€)
- Αγορά 3855,997 μεριδίων την 8/4/2010 με τιμή 17,76€ (μικτή αξία 68.482,51€) &
- Αγορά 2493,719 μεριδίων την 23/4/2010 με τιμή 17,91€ (μικτή αξία 44.662,51€).

Στη συνέχεια, την 18/6/2013, εξαγοράστηκε το σύνολο των ανωτέρω μεριδίων του αμοιβαίου κεφαλαίου (6957,451 μερίδια αποκτηθέντα πριν την 01/01/2012), μικτής αξίας 142.210,30€, και το εν λόγω ποσό πιστώθηκε την 18/06/2013 στον υπ' αριθ. λογαριασμό που τηρούσαν οι προσφεύγοντες στην

Από την ανωτέρω εξαγορά του επενδυτικού προϊόντος, προέκυψε πρόσθετη αξία από την εκποίηση των μεριδίων σε τιμή ανώτερη από την τιμή κτήσης τους, η οποία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως εξής:

Τίμημα εξαγοράς - Κόστος κτήσης =
 $142.210,30 - (9.900,00 + 68.482,51\text{€} + 44.662,51\text{€}) =$
 $142.210,30\text{€} - 123.045,02\text{€} = \mathbf{19.165,28\text{€}}.$

Η πρόσθετη αξία που απέκτησαν οι προσφεύγοντες, ως μεριδιούχοι του αλλοδαπού ΟΣΕΚΑ ".....", κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι δεν απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος και κατά συνέπεια το ποσό των 19.165,28€ φορολογείται με τις γενικές διατάξεις ως εισόδημα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν. 2238/1994. όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2013 ορίζεται ότι:

«1. Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει: α) ..., β) ..., γ) ..., δ) Από κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων, καθώς και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά μεριδίων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης, ε)»

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 54 του ν. 2238/1994: «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.»

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994: «Από το εισόδημα από κινητές αξίες απαλλάσσονται: α) ..., β) ..., ι) Τα κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων του ν. 3283/2004 (ΦΕΚ 210 Α') και του ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α'), καθώς και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αυτών των αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά των μεριδίων τους σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του ν. 3283/2004 και της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του ν. 2778/1999. Η πιο πάνω απαλλαγή ισχύει και για τα αμοιβαία κεφάλαια που είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος

της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου / Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελευθέρων Συναλλαγών (ΕΟΧ/ΕΖΕΣ), ια) ...»

Επειδή με το άρθρο 2 του ν. 4099/2012 ορίζεται ότι:

«**1.** Στις διατάξεις των άρθρων 2 έως και 106 του παρόντος νόμου υπάγονται οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) και οι εταιρείες διαχείρισης των άρθρων 12 έως 35, που έχουν λάβει άδεια σύστασης ή λειτουργίας στην Ελλάδα. Οι εν λόγω ΟΣΕΚΑ δύνανται να λαμβάνουν τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου ή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ) όπως ορίζεται στο άρθρο 4.

2. Για τους σκοπούς των άρθρων 2 έως και 106 του παρόντος νόμου και υπό την επιφύλαξη της παραγράφου 6, ως ΟΣΕΚΑ νοείται ο οργανισμός:

α) ο οποίος έχει ως μοναδικό σκοπό να επενδύει συλλογικά τα κεφάλαια που συγκεντρώνει από το κοινό σε κινητές αξίες ή/και σε άλλα ευχερώς ρευστοποιήσιμα χρηματοπιστωτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 59 και του οποίου η λειτουργία βασίζεται στην αρχή της κατανομής των κινδύνων, και

β) του οποίου τα μερίδια, ύστερα από αίτηση των μεριδιούχων, εξαγοράζονται ή εξοφλούνται, άμεσα ή έμμεσα, με στοιχεία του ενεργητικού του οργανισμού αυτού. Προς αυτές τις εξαγορές ή εξοφλήσεις εξομοιώνονται οι ενέργειες ενός ΟΣΕΚΑ που στοχεύουν στο να μην αποκλίνει αισθητά η χρηματιστηριακή τιμή των μεριδίων του από την καθαρή αξία του ενεργητικού του.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. 4099/2012:

«Για τους σκοπούς των άρθρων 2 έως και 106 του παρόντος νόμου ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

α) β)

γ) «Ανώνυμη Εταιρεία Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων» (ΑΕΔΑΚ): η εταιρεία διαχείρισης, η οποία έχει λάβει άδεια λειτουργίας στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 3283/2004 (Α' 210) και του άρθρου 12 του παρόντος νόμου,

δ) ..., ε)...

στ) «Κράτος - μέλος καταγωγής ΟΣΕΚΑ»: το κράτος -μέλος στο οποίο ο ΟΣΕΚΑ έχει λάβει άδεια σύστασης ή λειτουργίας, σύμφωνα με το άρθρο 5 της Οδηγίας 2009/65/ΕΚ. Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, ένας ΟΣΕΚΑ θεωρείται ότι είναι εγκατεστημένος στο κράτος - μέλος καταγωγής του, ήτοι στο κράτος - μέλος στο οποίο έχει λάβει άδεια σύστασης ή λειτουργίας.

ζ) «Κράτος - μέλος υποδοχής ΟΣΕΚΑ»: το κράτος-μέλος, εκτός του κράτους-μέλους καταγωγής του ΟΣΕΚΑ, στο οποίο διατίθενται τα μερίδιά του...»

Επειδή με τις παρ. 1 και 5 του άρθρου 103 του ν. 4099/2012 ορίζεται ότι:

«1. Η πράξη σύστασης αμοιβαίου κεφαλαίου, το καταστατικό ΑΕΕΜΚ και οι εκδιδόμενες από αυτήν μετοχές, η εισφορά κεφαλαίου σε ΟΣΕΚΑ, η διάθεση και η εξαγορά των μετοχών ή μεριδίων ΟΣΕΚΑ απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος, τέλος χαρτοσήμου, εισφορά, δικαίωμα ή οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και γενικώς τρίτων, εξαιρουμένων των τελών και εισφορών προς την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς. Ως προς το Φ.Π.Α. εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000).

.....

Τα κέρδη με τη μορφή μερισμάτων ή άλλων ωφελημάτων εκ των μεριδίων ή μετοχών, ή με τη μορφή πρόσθετης αξίας από την εκποίηση μεριδίων ή μετοχών σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης, που αποκτούν σε κάθε περίπτωση, οι μεριδιούχοι ή μέτοχοι κατά περίπτωση, των ΟΣΕΚΑ που έχουν λάβει άδεια σύστασης ή λειτουργίας στην Ελλάδα, απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος, τέλος χαρτοσήμου, εισφορά, δικαίωμα ή οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και γενικώς τρίτων, με την επιφύλαξη των παραγράφων 3 και 4 του παρόντος άρθρου. Ως προς το Φ.Π.Α. εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000). Τα κέρδη με τη μορφή μερισμάτων ή άλλων ωφελημάτων εκ των μεριδίων ή μετοχών δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου και προκειμένου περί ΑΕΕΜΚ δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και της παραγράφου 2 του άρθρου 114 του ν. 2238/1994.»

Επειδή με βάση το με αριθ. πρωτ. Δ12Β 1151599 ΕΞ 2013/07-10-2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, σε απάντηση ερωτήματος σχετικά με ταυτόσημο θέμα με την κρινόμενη περίπτωση, αφού παρατίθενται οι σχετικές διατάξεις, διευκρινίζονται τα ακόλουθα αναφορικά με την πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αλλοδαπών ΟΣΕΚΑ με την μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ) από την εξαγορά των μεριδίων τους σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης:

«8. Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, η πρόσθετη αξία από την εκποίηση μεριδίων σε τιμή ανώτερη από την τιμή κτήσης, που απέκτησε η εν λόγω φορολογουμένη ως μεριδιούχος του αλλοδαπού ΟΣΕΚΑ δεν απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος, ως μη προβλεπόμενη η απαλλαγή αυτή τόσο από τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2238/1994, οι οποίες αναφέρονται μόνο σε αμοιβαία κεφάλαια και όχι σε ΟΣΕΚΑ με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου(ΑΕΕΜΚ), όσο και από τις διατάξεις του άρθρου 103 του ν.4099/2012 οι οποίες αναφέρονται σε ΟΣΕΚΑ που έχουν λάβει άδεια σύστασης ή λειτουργίας στην Ελλάδα από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

Επιπλέον, το παραπάνω εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, διότι δεν περιλαμβάνεται στις κατονομαζόμενες περιπτώσεις όπου με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου - φυσικού προσώπου και συνεπώς δηλώνεται στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1) στον κωδικό 296 «εισοδήματα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, την 18/06/2013 πιστώθηκε στον υπ' αριθ. λογαριασμό των προσφευγόντων που τηρούσαν στηνποσό 142.210,03 ευρώ προερχόμενο από την εξαγορά μεριδίων που κατείχαν στον αλλοδαπό ΟΣΕΚΑ με ISIN (αριθμός ταυτότητας διεθνών αξιών) LUπου είναι εγκατεστημένος στο Τα μερίδια του εν λόγω ΟΣΕΚΑ διατίθενται στην Ελλάδα, μεταξύ άλλων και από την ASSET MANAGEMENT ΑΕΔΑΚ.

Επειδή, όπως και η φορολογική αρχή επισημαίνει στην οικεία έκθεση ελέγχου, από την ιστοσελίδα της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (.....) προκύπτει ότι ο εν λόγω ΟΣΕΚΑ είναι καταχωρημένος ως επενδυτικό τμήμα του αλλοδαπού ΟΣΕΚΑ με επωνυμία ".....", έδρα το και εταιρεία διαχείρισης (management company) την "..... Επιπροσθέτως, διαθέτει τα μερίδιά του και στην Ελλάδα μέσω δικτύων συγκεκριμένων τραπεζών, Α.Ε.Π.Ε.Υ. και Α.Ε.Δ.Α.Κ..

Επειδή περαιτέρω, από αναζήτηση στην ιστοσελίδα του ΟΣΕΚΑ «.....» διαπιστώνονται τα ακόλουθα:

Από το αναρτημένο «ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ» προκύπτει ότι «είναι μια επενδυτική εταιρεία τύπου ΟΣΕΚΑ με καταστατική έδρα στο και διαθέτει στην Ελλάδα ονομαστικές μετοχές επιμέρους αμοιβαίων κεφαλαίων (sub funds).... Η διάθεση των μετοχών κάθε επιμέρους αμοιβαίου κεφαλαίου γίνεται μέσω των δικτύων των υποκαταστημάτων των τραπεζών....

2. Η Εταιρεία έχει λάβει έγκριση από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς για τη διανομή στην Ελλάδα μετοχών των παρακάτω επιμέρους αμοιβαίων κεφαλαίων (Απόφαση Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς/2006): 1..., 2...,, 69.»

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, στην Ετήσια Αναφορά του Ιανουαρίου 2018 του εν λόγω ΟΣΕΚΑ, στο κεφάλαιο «Σημαντικές Πληροφορίες» αναφέρονται τα εξής:

«Η Εταιρεία συστάθηκε στο σύμφωνα με τους νόμους του ως *société anonyme* (ανώνυμη εταιρεία) και πληροί τις προϋποθέσεις ως *société d'investissement à capital variable* (εταιρεία επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου) («SICAV»).

Η Εταιρεία είναι εγγεγραμμένη στον επίσημο κατάλογο οργανισμών συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες σύμφωνα με το Μέρος Ι του νόμου του Λουξεμβούργου της 17ης Δεκεμβρίου 2010 που αφορά τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, όπως μπορεί να τροποποιηθεί κατά καιρούς (ο «Νόμος της 17ης Δεκεμβρίου 2010»).

Η Εταιρεία πληροί τις προϋποθέσεις ως Οργανισμός Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες («ΟΣΕΚΑ») που προβλέπονται από την Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου 2009/65/EK της 13ης Ιουλίου 2009, όπως έχει τροποποιηθεί.

Η Εταιρεία έχει διορίσει την εταιρεία (εταιρεία περιορισμένης ευθύνης) με έδρα στη διεύθυνση ως Εταιρεία Διαχείρισης για την παροχή υπηρεσιών διαχείρισης, διοίκησης και εμπορίας στην Εταιρεία με την πιθανότητα ανάθεσης μέρους ή του συνόλου των εν λόγω υπηρεσιών σε τρίτους.

Η Εταιρεία έχει λάβει έγκριση για την εμπορική προώθηση των Μεριδίων της σε διάφορα ευρωπαϊκά κράτη (επιπλέον του): την Αυστρία, το Βέλγιο, την Κύπρο, την Τσεχία, τη Δανία, την Εσθονία, τη Φινλανδία, τη Γαλλία, τη Γερμανία, το Γιβραλτάρ, την Ελλάδα, την Ουγγαρία, την Ιρλανδία, την Ιταλία, τη Λετονία, τη Λιθουανία, την Ολλανδία, την Πολωνία, την Πορτογαλία, τη Ρουμανία, τη Σλοβακία, τη Σλοβενία, την Ισπανία, τη Σουηδία και το Ηνωμένο Βασίλειο. Για την καταχώριση των Μεριδίων της Εταιρείας σε αυτές τις δικαιοδοσίες δεν απαιτείται η έγκριση ή η απόρριψη της επάρκειας ή της ακρίβειας του παρόντος Ενημερωτικού Δελτίου ή των χαρτοφυλακίων τίτλων που κατέχει η Εταιρεία. Οποιαδήποτε αντίθετη δήλωση είναι μη εξουσιοδοτημένη και παράνομη....»

Επειδή από τα διαθέσιμα στοιχεία και τον συνδυασμό όλων των ανωτέρω αναφερόμενων, δεν προκύπτει ότι ο εν λόγω ΟΣΕΚΑ έχει λάβει άδεια λειτουργίας ή εγκατάστασης στην Ελλάδα, καθώς έχει έδρα το Λουξεμβούργο.

Επειδή επιπλέον, η έγκριση που έχει λάβει από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, βάσει της υπ' αριθ. /2006 Απόφασης, αφορά την εμπορική προώθηση και διανομή των μετοχών των αμοιβαίων κεφαλαίων μέσω των αντιπροσώπων που προωθούν στην Ελλάδα τα μερίδιά της.

Επειδή η πρόσθετη αξία ύψους 19.165,28€ που απέκτησαν οι προσφεύγοντες από την πώληση των μεριδίων τους σε τιμή ανώτερη από την τιμή κτήσης αυτών, δεν εμπίπτει αφενός στις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2238/1994, καθόσον, πρόκειται για ΟΣΕΚΑ (Οργανισμοί Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες) και όχι για αμοιβαίο κεφάλαιο και αφετέρου στις διατάξεις του άρθρου 103 του ν. 4099/2012, καθόσον ο εν λόγω ΟΣΕΚΑ έχει λάβει από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς μόνο άδεια διανομής και όχι άδεια σύστασης ή λειτουργίας στην Ελλάδα.

Επειδή βάσει των προαναφερθέντων, το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης που εισέπραξαν ως υπεραξία οι προσφεύγοντες από την πώληση των μεριδίων του εν λόγω ΟΣΕΚΑ δεν περιλαμβάνεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση με την παρακράτηση του φόρου. Συνεπώς, η πρόσθετη αξία των 19.165,28€, ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν απαλλάσσεται του φόρου και χαρακτηρίστηκε ως εισόδημα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης, φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 και 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή οι λοιπές πιστώσεις που καταλογίστηκαν από την φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας καθώς και οι πιστώσεις που αφορούν τόκους καταθέσεων μη δηλωθέντες στις οικείες φορολογικές δηλώσεις, δεν αμφισβητούνται από τους προσφεύγοντες στα πλαίσια της παρούσας και δεν προβάλλουν κανέναν ισχυρισμό ως προς αυτές.

Επειδή με το άρθρο 49 παρ. 1, 2 του ν. 4509/2017 ορίζεται:

«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.»

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017.

Επειδή, 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 προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από 01/01/2018 κατά την έκδοση 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 στις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 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 στις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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 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.»

Επειδή από τις προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή καταλόγισε για κάθε ελεγχόμενη χρήση, εκτός από τον κύριο φόρο, πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 50% της διαφοράς του κύριου φόρου, καθώς και τόκους άρθρου 53 ΚΦΔ. Ωστόσο, διαπιστώνεται ως προς την πράξη που αφορά στο οικονομικό έτος 2013, ότι το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση, υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου κατά ποσοστό ύψους 13,5%.

Συνεπώς, εφόσον το ποσό της διαφοράς του φόρου ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου βάσει δήλωσης, πρέπει, αντί προστίμου 50%, να επιβληθεί πρόστιμο δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

Επομένως, η υπηρεσία μας προβαίνει, βάσει της ΠΟΛ. 1003/2018 και για λόγους χρηστής διοίκησης, σε τροποποίηση της υπ' αριθ. 993/2018 πράξης προσδιορισμού φόρου, αποκλειστικά ως προς τον ορθό υπολογισμό των πρόσθετων φόρων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 20/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και της συζ. το γένος με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

- την **απόρριψη** αυτής και την τροποποίηση, μόνο ως προς τον υπολογισμό του προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ, της υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (και εισφοράς αλληλεγγύης), οικονομικού έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

- την **μερική αποδοχή** αυτής και την τροποποίηση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο σκεπτικό της παρούσας, των:

α) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (και εισφοράς αλληλεγγύης), οικονομικού έτους 2014 και

β) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (και εισφοράς αλληλεγγύης), φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση για το οικονομικό έτος 2013:

ΧΡΗΣΗ 2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡ. 48§3 Ν. 2238/1994	330,90	330,90	330,90	330,90

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	165,43 €	165,43 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	82,71 €	16,54 €
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013	71,25 €	71,25 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	615,78 €	615,78 €
Σύνολο για καταβολή	935,17 €	869,00 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση για το οικονομικό έτος 2014:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2013)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου
ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ	9.582,64	9.582,64	9.582,64	9.582,64
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡ. 48§3 Ν. 2238/1994	1.668,00	1.668,00	0,00	0,00

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2014 βάσει της παρούσας:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά Παρούσας Απόφασης		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	2.586,38	9.647,75	2.586,38	9.647,75	2.586,38	9.647,75	0,00
Γ. Από κινητές αξίες			9.582,64	9.582,64	9.582,64	9.582,64	19.165,28
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	20.953,44	0,00	22.621,44	1.668,00	20.953,44	0,00	0,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							0,00

Συνολικό εισόδημα	23.539,82	9.647,75	34.790,46	20.898,39	33.122,46	19.230,39	19.165,28
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							0,00
Υπόλοιπο	23.539,82	9.647,75	34.790,46	20.898,39	33.122,46	19.230,19	19.165,28
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							0,00
Άθροισμα	23.539,82	9.647,75	34.790,46	20.898,39	33.122,46	19.230,19	19.165,28
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							0,00
Φορολογητέο εισόδημα	23.539,82	9.647,75	34.790,46	20.898,39	33.122,46	19.230,19	19.165,28

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ.

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας		Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Διαφορά
		Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
1. Του συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	23.539,82	5.706,53	33.122,46	6.703,67	997,14
	Μείωση του φόρου				0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		5.706,53		6.703,67	
2. Της συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	9.647,75	964,78	19.230,39	3.586,03	2.621,25
	Μείωση του φόρου				0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (β)		964,78		3.586,03	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)			0,00		0,00	0,00
Β. Συμπληρωματικός φόρος						
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)		12.771,37	265,80	12.771,37	265,80	
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]			6.937,11		10.555,50	3.618,39
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί						
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :						
α) Κινητές αξίες				0,00		
β) Εμπορικές επιχειρήσεις				0,00		
γ) Ακίνητα				0,00		
δ) Μισθωτές υπηρεσίες				0,00		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα		5.476,96		5.476,96		
στ) Την αλλοδαπή				0,00		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :						
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος		372,25		372,25		
β) Ειδικών περιπτώσεων			5.849,21	0,00	5.849,21	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση						
Υπόλοιπο φόρου			1.087,90		4.706,29	3.618,39
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :						
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος		633,80		633,80	0,00	
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		148,44		148,44	0,00	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		29,69		29,69	0,00	
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου				0,00	0,00	
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ				0,00	0,00	
6. Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής (επικέκστηρη κύρωση, βάσει αρθ.49 ν.4509/2017)				3.367,63	3.367,63	
α) Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής αρθ.1 ν.2523/1997						
Ανακρίβεια 53 μήνες Χ 2%		106,00%		4.754,90		
β) Πρόστιμο άρθρο 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013						
Ανακρίβεια 3.618,39*0,5				1.809,19		
Τόκοι 59 μήνες χ 0,73%				1.558,44		
7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.		0,00%		0,00	0,00	
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				0,00	0,00	
9. Εισφορά ΕΛΓΑ				0,00	0,00	
10. Εισφορά Αλληλεγγύης		697,02		1.219,46	522,44	
11. Τέλος Επιτηδεύματος		650,00		650,00	0,00	
Σύνολο		3.246,85		10.755,31	7.508,46	
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμφηφισμών				0,00	0,00	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		3.246,85		10.755,31	7.508,46	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		0,00		0,00	0,00	
Ποσό που επιστράφηκε		0,00		0,00	0,00	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		3.246,85		10.755,31	7.508,46	

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση για το φορολογικό έτος 2014:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2014)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου
ΤΟΚΟΙ	803,46	803,46	803,46	803,46
ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	810,00	-	0,00	-
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (ΑΡ. 21§4 Ν. 4172/2013)	475,00	475,00	475,00	475,00

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθ. προσδιορισμός)		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	2.533,05	8.778,00	2.533,05	8.778,00	2.533,05	8.778,00	0,00
Τόκοι	16.519,41	5.674,01	17.322,87	6.477,47	17.322,87	6.477,47	1.606,92
Μερίσματα							0,00
Δικαιώματα							0,00
Ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα	2.639,21		3.449,21		2.639,21		0,00
Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13			475,00	475,00	475,00	475,00	950,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
Ναυτικό Εισόδημα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
α) Αξιοματικών εμπορικού ναυτικού:							0,00
β) Κατώτερου πληρώματος:							0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	21.691,67	14.452,01	23.780,13	15.730,47	22.970,13	15.730,47	2.556,92
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							0,00
Υπόλοιπο	21.691,67	14.452,01	23.780,13	15.730,47	22.970,13	15.73,47	2.556,92
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος							0,00
Φορολογητέο εισόδημα	21.691,67	14.452,01	23.780,13	15.730,47	22.970,13	15.730,47	2.556,92
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας							0,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	810,00				810,00		0,00
Συνολικό εισόδημα	22.501,67	14.452,01	23.780,13	15.730,47	23.780,13	15.730,47	2.556,92
Τεκμαρτό εισόδημα	17.570,00	3.650,00	17.570,00	3.650,00	17.570,00	3.650,00	0,00
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	21.691,67	14.452,01	23.780,13	15.730,47	23.780,13	15.730,47	3.366,92

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ.

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Διαφορά
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	21.691,67	14.452,01	22.970,13	15.730,47	2.556,92
Φόρος κλίμακας	3.442,74	1.816,68	3.720,01	2.093,95	554,54
Μείον: Μειώσεις από το φόρο			0,00		0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων			0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	3.442,74	1.816,68	3.720,01	2.093,95	554,54
Β. Μείον					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:					
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	2.477,93	851,11	2.598,45	971,63	241,04
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	1.241,41		1.241,41	0,00	0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις			0,00	0,00	0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου			0,00	0,00	0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση			0,00	0,00	0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε			0,00	0,00	0,00
α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος		633,80	0,00	633,80	0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων			0,00	0,00	0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει			0,00	0,00	0,00
Μείωση επιστροφής φόρου			0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-276,60	331,77	-119,85	488,52	313,50
Γ. Πλέον					
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος					0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου	72,00	72,00	72,00	72,00	0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	14,40	14,40	14,40	14,40	0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	-190,20	418,17	-33,45	574,92	313,50
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			78,38	39,19	117,56
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			0,00	0,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου			0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	433,83	144,52	475,60	157,30	54,55
Τέλος επιτηδεύματος	650,00		650,00		0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	308,00		308,00		0,00
.....					
Συνολικά ποσά (+/-)	1.201,63	562,69	1.478,53	771,41	485,61
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ					
Διαφορά συμψηφισμού		-5,65		-5,65	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		1.758,67		2.244,28	485,61
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		0,00		0,00	0,00
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>					
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		1.758,67		2.244,28	485,61

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	Φόρος	Τέλη Χαρτοσήμου	Φόρος	Τέλη Χαρτοσήμου	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ⁽¹⁾	156,75		156,75		313,50
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων ⁽¹⁾		0,00		0,00	0,00
Ευνόικότερο πρόστιμο άρθρου 58 ⁽²⁾⁽³⁾	78,38		39,19		
Διαφορά ποσών ελέγχου/ποσά δήλωσης (%)	57%	0%	47%	0%	
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58	50%		0,25		
Πρόστιμο άρθρου 58	78		39,19		
Διαπίστωση πρόθεσης	NAI				
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58 (προ ν. 4337/2015)	100%		30%		
Πρόστιμο άρθρου 58 (προ ν. 4337/2015)	156,75		47,03		
Πρόστιμο άρθρου 54 ⁽⁴⁾					

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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