



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/04/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1151

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Α.1273/14.12.2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του

ν.4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16 Νοεμβρίου 2020 έως και την 31η Ιανουαρίου 2021, έως την 31.03.2021.

5. Την Α.1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29.10.2021.

6. Την από 30/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ:

α) της υπ' αριθ. /06.08.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014,

β) της υπ' αριθ. /06.08.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015,

γ) της υπ' αριθ. /06.08.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις υπ' αριθ. /06.08.2020, /06.08.2020 και /06.08.2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, 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. /06.08.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2014, κύριος φόρος ποσού 8.968,69€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 4.484,35€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 191,69€, ήτοι συνολικό ποσό 13.644,73€, κατόπιν προσθήκης καθαρού εισοδήματος από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης, ποσού 27.853,26€.

Με την υπ' αριθ./06.08.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2015, κύριος φόρος ποσού 8.463,89€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 4.231,95€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 43,35€, ήτοι συνολικό ποσό 12.739,19€, κατόπιν προσθήκης καθαρού εισοδήματος από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης, ποσού 26.111,33€.

Με την υπ' αριθ./06.08.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2016, κύριος φόρος ποσού 8.419,39€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 4.209,70€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 153,86€, ήτοι συνολικό ποσό 12.782,95€, κατόπιν προσθήκης καθαρού εισοδήματος από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης, ποσού 24.777,46€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 06/08/2020 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 259/30.05.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και αιτιολογία ως προς το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης ως αποκρυβείσας.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 του ΚΦΔ, καθόσον η εγγραφή σε λάθος κωδικό, δεν συνιστά ανακρίβεια της δήλωσης, καθώς και εσφαλμένος ο υπολογισμός του οφειλόμενου προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ με συντελεστή 50% αντί του ορθού 30%, καθόσον η φορολογική αρχή δεν τήρησε την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης. Για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο ποσού 30% καθότι δεν αποδείχθηκε ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του προσφεύγοντος.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα...».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «*Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος...*».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «*1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο,... 2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1».*

Επειδή, με το άρθρο 7 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «*1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,...».*

Επειδή, με το άρθρο 9 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «*1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα».*

Επειδή, με το άρθρο 10 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «*“Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων” είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στο εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα*».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης...».

Επειδή, με το ν.δ. 2732/1953 (ΦΕΚ Α' 329/12.11.1953) κυρώθηκε η Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) Ελλάδας – Ηνωμένου Βασιλείου, στο άρθρο XI της οποίας αναφέρεται ότι: «Καθηγητής ή διδάσκαλος εξ ενός των εδαφών όστις λαμβάνει αμοιβήν δια διδασκαλίαν, κατά την διάρκεια προσωρινής παραμονής μη υπερβαινούσης τα δύο συνεχή έτη, εις Πανεπιστήμιον, Κολλέγιον, Σχολείον ή άλλο Εκπαιδευτικόν Ίδρυμα λειτουργούν εις το έτερον έδαφος, θ' απαλλάσσεται του φόρου εις το έτερον τούτο έδαφος δια την αμοιβήν ταύτην».

Επειδή, με το άρθρο 67 παρ. 7 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1088/2015 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 763/30.04.2015) ορίστηκε ο «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2014, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή», στην οποία δήλωση (Έντυπο Ε1) περιλαμβάνονται οι κωδικοί 389-390 [Καθαρό ποσό από μισθούς κτλ αλλοδαπής προέλευσης] και 659 – 660 [Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2014, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση].

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1041/2016 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 926/05.04.2016) ορίστηκε ο «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή», στην οποία δήλωση (Έντυπο Ε1) περιλαμβάνονται οι κωδικοί 389-390 [Καθαρό ποσό από μισθούς κτλ αλλοδαπής προέλευσης] και 659 – 660 [Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2015, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση].

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1034/2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 759/09.03.2017) ορίστηκε ο «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων

και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή», στην οποία δήλωση (Έντυπο Ε1) περιλαμβάνονται οι κωδικοί 389-390 [Καθαρό ποσό από μισθούς κτλ αλλοδαπής προέλευσης] και 659 – 660 [Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2016, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση].

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της τότε Γ.Γ.Δ.Ε. (πλέον Α.Α.Δ.Ε.), που εκδίδονταν ετησίως για τη συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων φυσικών προσώπων διευκρινίζεται ότι στους κωδικούς 389 – 390 του εντύπου Ε1 δηλώνεται το καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης και συνεπώς επιβάλλεται φόρος με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.. Αντίθετα, στους κωδικούς 659 – 660 δηλώνονται από τον φορολογούμενο εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο και στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα εισοδήματα αλλοδαπής που φορολογούνται μόνο στην αλλοδαπή με βάση Σ.Α.Δ.Φ..

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 06/08/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απέκτησε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ως καθηγητής του Πανεπιστημίου του της Μεγάλης Βρετανίας, ποσού 27.853,26€ στο φορολογικό έτος 2014, 26.111,33€ στο φορολογικό έτος 2015 και 24.777,46€ στο φορολογικό έτος 2016. Τα εν λόγω εισοδήματα ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των επίμαχων ετών, καταχωρώντας τα στους κωδικούς 659 – 660, στους οποίους συμπληρώνονται εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, στα οποία, όπως προαναφέρθηκε, συμπεριλαμβάνονται και τα εισοδήματα αλλοδαπής που φορολογούνται μόνο στην αλλοδαπή με βάση Σ.Α.Δ.Φ.. Ως εκ τούτου, η ελεγκτική αρχή ορθά συμπεριέλαβε στα φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντος το καθαρό ποσό από τους ανωτέρω μισθούς αλλοδαπής προέλευσης, αναγνωρίζοντας ταυτοχρόνως το δικαίωμα πίστωσης του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα αυτά, κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε., δη ποσό 3.241,88€ στο φορολογικό έτος 2014, 2.502,87€ στο φορολογικό έτος 2015 και 2.329,72€ στο φορολογικό έτος 2016 και επέβαλε φόρο με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, με το άρθρο 58 του ν.4174/2013, ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, οριζόταν ότι: «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) τριάντα τοις εκατό (30%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης, γ) εκατό τοις εκατό (100%) 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 και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου...».

Περαιτέρω, όπως οι περιπτώσεις β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση α' της παρ. 7 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύουν από 17/10/2015 και μετά, το πρόστιμο ανέρχεται σε 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 και 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. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, οι διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσής του και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31/12/2013 ή υποθέσεις από 1/1/2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1/1/2014 οι διατάξεις του άρθρου 58 του ν.4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Επειδή, ως ανακριβής χαρακτηρίζεται η δήλωση η οποία περιέχει λάθη ή παραλείψεις που επηρεάζουν το ύψος της φορολογικής υποχρέωσης που προσδιορίζεται με αυτήν [Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία Ν.4174/2013, Κ. Πέρρου, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2018, σελ. 1645 επ.].

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε πλημμελώς τις διατάξεις του άρθρου 58 ν.4174/2013 και επέβαλε πρόστιμο 50% αντί 30%, στα φορολογικά έτη 2014 και 2015, όπως οριζόταν από την περίπτωση β', πριν αυτή τροποποιηθεί από την περίπτωση α' της παρ. 7 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, παραβιάζοντας την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης. Ο επιμέρους αυτός ισχυρισμός προβάλλεται εν

μέρει βάσιμα και μόνο για το φορολογικό έτος 2014, καθόσον οι τροποποιηθείσες διατάξεις τυγχάνουν εφαρμογής από το φορολογικό έτος 2015 και εντεύθεν, ενώ καταλαμβάνουν και φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31/12/2013 ή υποθέσεις από 1/1/2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1/1/2014 οι διατάξεις του άρθρου 58 του ν.4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Εν προκειμένω, οι τροποποιηθείσες διατάξεις του άρθρου 58 του ν.4174/2013, σε συνδυασμό με την έλλειψη τεκμηρίωσης ή και αναφοράς της ελεγκτικής αρχής ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογούμενου, ώστε να συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 του ν.4174/2013 κύρωσης, ως αυτή ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014, τυγχάνουν δυσμενέστερες. Ως εκ τούτου, για το φορολογικό έτος 2014, επιβάλλεται πρόστιμο 30% καθόσον η εφαρμογή της μεταγενέστερης τροποποίησης του άρθρου 58 ν.4174/2013 δεν συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον προσφεύγοντα.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού των δηλώσεων ως ανακριβών και της φορολογητέας ύλης ως αποκρυβείσας, καθώς επίσης και ως προς την επιβολή ευνοϊκότερης κύρωσης του άρθρου 58 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015, απορρίπτονται ως αβάσιμοι, ενώ ο ισχυρισμός περί εσφαλμένου υπολογισμού προστίμου του άρθρου 58 ν.4174/2013, για το φορολογικό έτος 2014, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./30.09.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

1. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./06.08.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ,
2. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./06.08.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και
3. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./06.08.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./06.08.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Διαφορά φόρου	8.968,69 €	8.968,69 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	4.484,35 €	2.690,61 €	-1.793,74 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	191,69 €	191,69 €	0,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	13.644,73 €	11.850,99 €	-1.793,74 €

**Η υπ' αριθ./06.08.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015**

Διαφορά φόρου	8.463,89 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	4.231,95 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	43,35 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.739,19 €

**Η υπ' αριθ./06.08.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016**

Διαφορά φόρου	8.419,39 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	4.209,70 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	153,86 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.782,95 €

* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.