



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 01/03/2019
Αριθμός απόφασης: 775

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 - ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. 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.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **01/11/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **συζύγου**, **ΑΦΜ**, κατοίκου κατά της υπ'αριθμ. /28-09-2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ'αριθμ. /28-09-2018 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **Α2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **01/11/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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'αριθμ. /28-09-2018 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 29.626,15 ευρώ, πρόσθετος φόρος άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 16.158,01 ευρώ, τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ποσού 13.446,89 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.689,87 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό βεβαίωσης **61.920,73 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 21/09/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

Συγκεκριμένα εκδόθηκε η υπ'αριθμ. /29-12-2016 εντολή ελέγχου από την Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και δυνάμει αυτής διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994. Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου επί των τραπεζικών πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 καθώς για τραπεζικές πιστώσεις συνολικού ποσού **89.662,00 ευρώ** δεν αιτιολογήθηκε η προέλευσή τους και συγκεκριμένα για τις παρακάτω τραπεζικές πιστώσεις:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ.ΣΥΝΑ- ΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1	10/02/2012	.....	14.969,67
2	09/03/2012	.....	15.013,52
3	24/04/2012	.....	18.868,86
4	04/05/2012	.....	11.225,19
5	24/07/2012	.....	12.169,36
6	15/11/2012	.....	15.547,17
					87.793,77
7	08/08/2012	.....	1.868,43
					89.662,00

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη νομιμότητα της προβαλλόμενης πράξης κατά την πραγματική της βάση λόγω εσφαλμένης εκτίμησης της και μη επαρκούς αιτιολογίας της. λόγω μη νόμιμης ανεπαρκούς και αόριστης αιτιολογίας. Ο έλεγχος απέρριψε τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της ως

προς τις ανωτέρω τραπεζικές πιστώσεις ως αναπόδεικτους, λόγω μη προσκόμισης σχετικών δικαιολογητικών ωστόσο όπως έχει γίνει δεκτό με την ΣΤΕ 884/2016 το Ελληνικό Δημόσιο μπορεί να αποδείξει και με έμμεσες αποδείξεις την παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος από τον φορολογούμενο, κατά συνέπεια για λόγους δικονομικής ισότητας το ίδιο πρέπει να γίνει δεκτό και για τον φορολογούμενο ότι δηλαδή μπορεί με έμμεσες και όχι πλήρεις αποδείξεις να δικαιολογήσει την προέλευση των τραπεζικών του καταθέσεων.

- Οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις συνολικού ποσού 87.693,77 ευρώ, αφορούν δωρεά από τον πατέρα της, ο οποίος κατοικεί, εργάζεται και φορολογείται στις ΗΠΑ. Προς τεκμηρίωση της αλλοδαπής καταγωγής της και του ισχυρισμού της ότι οι εν λόγω πιστώσεις προέρχονται από την αλλοδαπή προσκομίζει αντίγραφο του διαβατηρίου της. Για την τραπεζική πίστωση ποσού 1.868,43 ευρώ ισχυρίζεται ότι αποτελεί αποζημίωση από την αλλοδαπή ασφαλιστική εταιρείαΟι εν λόγω πιστώσεις έχουν αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή προέλευσης και συνεπώς δεν συνιστούν αναιτιολόγητη προσαύξηση.
- Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης. Κατά την διαδικασία επιλογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος ως προς την επιβολή των κυρώσεων θα έπρεπε να συγκριθεί το καθεστώς του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017 με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ.7^α του ν.4337/2015 και όχι με του άρθρου 1 του ν.2523/1997.

Επειδή στο άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά) ορίζεται:

«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 στις παρ.1,2,3 και 11 της ΑΥΟ ΠΟΛ1095/29-04-2011 αναφέρεται:

«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 εισοδήματός 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.

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

.....

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

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. **ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας»** μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ΄ πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής...».

Επειδή στο άρθρο 29 παρ.3 του ν.3986/2011 ορίζεται:

« Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013, ορίζεται :

«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.».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται τη μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, ως ουσίας αβάσιμης κατά την πραγματική της βάση λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των αποδείξεων.

Από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος πριν προβεί στον οριστικό καταλογισμό της προσαύξησης ζήτησε από την προσφεύγουσα τόσο με την πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όσο και με το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, όπως προσκομίσει σχετικά στοιχεία που να αιτιολογούν τις τραπεζικές πιστώσεις οι οποίες εμφανίζονται ως πρωτογενείς τραπεζικές καταθέσεις.

Η προσφεύγουσα τόσο στον έλεγχο όσο και στο ενδικοφανές στάδιο, προκειμένου να αιτιολογήσει τις υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις συνολικού ποσού 87.793,77 ευρώ ισχυρίσθηκε δωρεά από την αλλοδαπή και συγκεκριμένα ότι αποτελούν δωρεά από τον πατέρα της που ζει και εργάζεται στις ΗΠΑ και το εν λόγω ισχυρίζεται ότι τεκμηριώνεται έμμεσα λόγω της αλλοδαπής καταγωγής της.

Ωστόσο η απλή αναφορά και μόνο στην αλλοδαπή καταγωγή της δεν επαρκεί καθότι πέραν αυτού δεν προσκομίσθηκαν άλλα στοιχεία (αναλυτική κίνηση του λογαριασμού που τροφοδότησε τον υπό κρίση λογαριασμό) που να δείχνουν και να αιτιολογούν ότι οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις έχουν αλλοδαπή προέλευση και έχουν φορολογηθεί εκεί.

Ομοίως ως προς την τραπεζική πίστωση ποσού 1.868,43 ευρώ, που ισχυρίζεται ότι αποτελεί αποζημίωση και το εν λόγω ισχυρίζεται ότι εμμέσως τεκμηριώνεται από το αντίγραφο της ηλεκτρονικής της αλληλογραφίας με την αλλοδαπή εταιρεία, ωστόσο από το προσκομισθέν δεν προκύπτει το είδος της συγκεκριμένης παροχής.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αμφισβητεί την προσβαλλόμενη πράξη ωστόσο και στο στάδιο αυτό δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο που να διαφοροποιεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή στην **παρ.1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017** ορίζεται:

« 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.».

Επειδή στην παρ.7 του άρθρου 3 και στην παρ.1 και 2 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται:

«Άρθρο 3 παρ.7

« α. Οι περιπτώσεις β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 αντικαθίστανται ως εξής:

«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.

β. Η παρ. 2 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

«Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Άρθρο 7 παρ.1 και 2

1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος 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 των άρθρων 58 και 59 του Ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης...».

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται τη μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης. Ισχυρίζεται ότι κατά την διαδικασία επιλογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος ως προς την επιβολή των κυρώσεων θα έπρεπε να συγκριθεί το καθεστώς του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017 με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ.7^α του ν.4337/2015 και όχι με του άρθρου 1 του ν.2523/1997. Εν προκειμένω οι πρόσθετοι φόροι έχουν υπολογισθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες στην περίπτωση διατάξεις του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017. Οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 3 και 7 του ν.4337/2015 απορρίπτονται ως αβάσιμοι

καθώς όπως προκύπτει από τις προαναφερθείσες διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **01/11/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **συζύγου**, **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της υπ'αριθμ. /28-09-2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Οικονομικό έτος 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	29.626,15
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 50%	16.158,02
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 (57 μήνες Χ0,73%=41,61%)	13.446,69
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	2.689,87
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ(σε ευρώ)	61.920,73

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .