



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 26.04.2018

Αριθμός απόφασης: 2166

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 27.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., μόνιμου κάτοικου Ρωσίας και προσωρινά διαμένοντος στο Ελληνικό Αττικής, οδός, κατά της με αριθ. /10.10.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικ. έτους 2012 (χρήση 2011), καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. /10.10.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικ. έτους 2012 (χρήση 2011), της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Την από 27.12.2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και

μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 84.932,99 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 8.623,38 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας / μη υποβολής 112.267,64 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 205.824,01 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 10.10.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./22.12.2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου (η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση των με αριθ./10.10.2016,/7.4.2016,/10.9.2015 και/14.5.2013 διαδοχικών εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου) του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη της με αριθ. πρωτ./9.12.2011 ανώνυμης καταγγελίας, η οποία κατατέθηκε προς τη Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, προς τη Γενική Γραμματεία ΣΔΟΕ, προς τον Διευθυντή του Σ.Δ.Ο.Ε. και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, διαπίστωσε ότι επρόκειτο για φυσικό πρόσωπο, φορολογικό κάτοικο εξωτερικού για τα οικονομικά έτη 2011, 2012, 2013, 2014 και το φορολογικό έτος 2014, ο οποίος δεν δήλωσε εισόδημα που προήλθε από πρωτογενείς καταθέσεις σε πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής και θεωρήθηκε αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη, γεγονός που αποτελεί προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994. Ειδικότερα, οι καταθέσεις που δεν αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα και θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/94 ανέρχονταν σε 155.526,10 ευρώ για το οικονομικό έτος 2011, σε 215.584,43 ευρώ για το οικονομικό έτος 2012, σε 142.362,34 ευρώ για το οικονομικό έτος 2013, σε 68.892,59 ευρώ για το οικονομικό έτος 2014 και σε 36.053,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2014.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Το σύνολο των καταθέσεων στους αναφερόμενους στην έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής τραπεζικούς λογαριασμούς είναι αιτιολογημένο και δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του, όπως αποδεικνύεται από έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία. Ο τηρούμενος λογαριασμός στην τράπεζα χρησιμοποιήθηκε κατά την εν λόγω χρήση αποκλειστικά από τον συνδικαιούχο του λογαριασμού και υιό του,, για λογαριασμό και προς εξυπηρέτηση της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία με ΑΦΜ

με σκοπό την άσκηση εν γένει τουριστικών επιχειρήσεων και εργασιών. Ο έλεγχος απεδέχθη εν μέρει τον παραπάνω ισχυρισμό και αναγνώρισε ότι από το σύνολο των καταθέσεων στον εν λόγω λογαριασμό, ποσού 391.997,79 ευρώ, καταθέσεις ποσού 244.141,79 ευρώ, έγιναν όντως από πελάτες της εν λόγω εταιρείας και για λογαριασμό αυτής. Αναφορικά με τις υπόλοιπες καταθέσεις αυτές εσφαλμένα κρίθηκαν αναιτιολόγητες από τον έλεγχο. Επίσης, ισχυρίζεται ότι ο τηρούμενος λογαριασμός στην τράπεζα χρησιμοποιήθηκε κατά την εν λόγω χρήση από τους συνδικαιούχους γονείς του.

- Εσφαλμένα ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη του το τεκμήριο του άρθρου 4 του ν.5638/1932 μόνον όσον αφορά τον λογαριασμό της τράπεζας, καθώς το τεκμήριο αυτό θα έπρεπε να λαμβάνεται υπόψη στο σύνολο των ελεγχθέντων λογαριασμών στους οποίους υπάρχουν συνδικαιούχοι.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: *«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...»*.

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή 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.»*

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής:

«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, εν προκειμένω στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου κοινοποιήθηκε στον φορολογικό εκπρόσωπο του προσφεύγοντος,, σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου οικονομικών ετών 2012, 2013, 2014 και φορολογικού έτους 2014, μετά προσωρινού προσδιορισμού φόρου των υπό έλεγχο ετών, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλλε, δια εξουσιοδοτημένου εκπροσώπου του, το με αριθ. πρωτ./11.09.2017 υπόμνημά του. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις απόψεις του ελεγχόμενου και προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα σε 215.584,43 ευρώ για το οικονομικό έτος 2012, ενώ αιτιολόγησε πλήρως τη θέση του στην από 10.10.2017 οικεία έκθεση ελέγχου. Ειδικότερα ο έλεγχος έκρινε ως πρωτογενείς τις πιστώσεις ύψους 215.584,43 ευρώ, οι οποίες και συνιστούν προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου, ως πιστώσεις αγνώστου πηγής ή αιτίας (άρθρο 21 παρ. 4 ν.4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 48 παρ. 3 εδ. β' του ν.2238/1994) για το λόγο ότι: α)είτε δεν έχει προσκομιστεί κανένα παραστατικό, β)είτε έχει προσκομισθεί απόδειξη παροχής υπηρεσιών, της οποίας το ποσό και η ημερομηνία δεν συμφωνούν με τα αντίστοιχα της κατάθεσης, γ)είτε έχει προσκομισθεί (μόνο ή επιπλέον) απόδειξη είσπραξης, η οποία δεν αποδεικνύεται πότε εκδόθηκε και εάν έχει καταγραφεί στα βιβλία της εταιρείας, δ)είτε έχει προσκομισθεί απλή εκτύπωση ηλεκτρονικού εισιτηρίου, που επίσης δεν αποδεικνύεται πότε εκδόθηκε, ε)είτε παρατηρείται τροποποίηση των ποσών ή των ημερομηνιών ή και των δύο στις αποδείξεις, στ)είτε, τέλος, μπορεί να συντρέχουν παραπάνω από μία των παραπάνω περιπτώσεων.

Επειδή, ο προσφεύγων στο από 11.9.2017 κατατεθέν υπόμνημά του προς την Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, ισχυρίστηκε ότι: α) ο τηρούμενος κοινός (με συνδικαιούχους τους, και) λογαριασμός στην τράπεζα κατά την εν λόγω χρήση χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά από τον υιό του προς εξυπηρέτηση της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης στην οποία ήταν εταίρος και διαχειριστής, χωρίς ωστόσο να αποδείξει τους ισχυρισμούς του, β) ο τηρούμενος κοινός λογαριασμός στην τράπεζα κατά την εν λόγω χρήση χρησιμοποιήθηκε από τους γονείς του οι οποίοι κατέθεταν όσα χρήματα τους έμεναν από την σύνταξη που ελάμβαναν, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία και γ) ο τηρούμενος κοινός λογαριασμός στην τράπεζα με χρησιμοποιήθηκε από τον ίδιο προκειμένου για εισαγωγή συναλλάγματος από τη Ρωσία.

Συνοπτικά οι τραπεζικοί λογαριασμοί για το οικονομικό έτος 2012 παρουσιάζουν τα παρακάτω σύνολα πρωτογενών πιστώσεων, που ο έλεγχος έκρινε ως προσαύξηση περιουσίας:

..... (3 συνδικαιούχοι)	147.856,00 €
-------------------------	--------------

..... (3 συνδικαιούχοι)	333,34 €
..... (3 συνδικαιούχοι)	5.000,00 €
..... (1 συνδικαιούχος)	62.395,09 €
ΣΥΝΟΛΟ	215.584,43 €

Επειδή, ο έλεγχος επιμέρισε μεταξύ των συνδικαιούχων (συγκεκριμένα στο 1/3) μόνο το ποσό του τηρούμενου λογαριασμού στην τράπεζα ενώ για τους υπόλοιπους κοινούς λογαριασμούς έκρινε ότι οι πιστώσεις που δεν δικαιολόγησε αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του και καταλόγισε ολόκληρο το ποσό στον ελεγχόμενο, είτε γιατί δεν προσκόμισε κανένα παραστατικό, είτε γιατί το ποσό και η ημερομηνία της προσκομισθείσας απόδειξης δεν συμφωνούν με τα αντίστοιχα ποσά της κατάθεσης, είτε γιατί η προσκομισθείσα απόδειξη δεν αποδεικνύεται τότε εκδόθηκε και εάν έχει καταγραφεί στα βιβλία της εταιρείας, είτε γιατί η προσκομισθείσα απλή εκτύπωση ηλεκτρονικού εισιτηρίου δεν αποδεικνύεται τότε εκδόθηκε, είτε γιατί παρατηρείται τροποποίηση των ποσών ή των ημερομηνιών ή και των δύο, είτε λόγω ελλείψεως εισοδήματος των λοιπών συνδικαιούχων στους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 4 του ν.5638/1932, ορίζονται τα εξής: «Άρθρον 1 1. Χρηματική κατάθεση παρά Τραπεζή εις ανοικτόν λογαριασμόν επ'ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (*Compte joint, joint account*) είναι εν την έννοια του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνει χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ'ιδίαν οι δικαιούχοι. Άρθρον 4 Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αύτη τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη.»

Επειδή, όσον αφορά τους κοινούς λογαριασμούς, το ποσό επιμερίζεται καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο (ΠΟΛ 1033/21.02.2013).

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αναφέρεται ότι:« Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού.».

Επειδή με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, ο προσφεύγων ελέγχεται για προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σε κοινούς λογαριασμούς στους οποίους είναι συνδικαιούχος, οι οποίοι κατ' έλεγχο θεωρήθηκε ότι τον βαρύνουν στο σύνολό τους και ότι το ύψος τους δεν δικαιολογείται από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι εν προκειμένω ο έλεγχος έπρεπε να επιμερίσει τα ποσά μεταξύ των συνδικαιούχων σε όλους τους τηρούμενους κοινούς λογαριασμούς.

Επειδή, η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι οι κρινόμενες καταθέσεις ανήκουν μόνον στον προσφεύγοντα, παρότι κατατέθηκαν σε κοινούς λογαριασμούς, είναι αναπόδεικτη και στερείται αιτιολογίας και τεκμηρίωσης, καθότι η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει ότι τα κατατεθέντα ποσά στους λογαριασμούς αυτούς αποτελούν περιουσία αποκλειστικά και μόνο του προσφεύγοντος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος όφειλε, με ιδιαίτερο έλεγχο κάθε συνδικαιούχου, να επιμερίσει ισομερώς μεταξύ των συνδικαιούχων (ή κατά το μέρος που τους αφορά) εκάστου λογαριασμού τα ποσά των πιστώσεων που δεν απέδειξε ότι αφορούσαν μόνο τον ελεγχόμενο. Συνεπώς, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί επιμερισμού του ποσού εκάστου λογαριασμού και ειδικότερα α) του τηρούμενου κοινού (με συνδικαιούχους τους και) λογαριασμού στην τράπεζα επιμερίζουμε το ποσό των 147.856,00 που ο έλεγχος έκρινε ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας στο 1/3, ήτοι έπρεπε να καταλογίσει στο προσφεύγοντα το ποσό των 49.285,33 ευρώ και β) του τηρούμενου κοινού (με συνδικαιούχους τους και) λογαριασμού στην επιμερίζουμε το ποσό των 5.000,00 που ο έλεγχος έκρινε ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας στο 1/3, ήτοι έπρεπε να καταλογίσει στο προσφεύγοντα το ποσό των 1.666,67 ευρώ. Συνοπτικά οι πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών που αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου, κατόπιν επιμερισμού, ανέρχονται σε 113.680,43 ευρώ.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν ελέγχου που αφορούσε αποκλειστικά τον προσφεύγοντα και όχι τους λοιπούς συνδικαιούχους με αυτόν, κοινών λογαριασμών, για τους οποίους ως προς τον τυχόν αναλογούν σε αυτούς ποσά καταθέσεων απαιτείται ιδιαίτερος έλεγχος.

Περαιτέρω, ο έλεγχος στην προσβαλλόμενη πράξη επέβαλλε πρόσθετο φόρο ανακρίβειας / μη υποβολής του άρθρου 1 του ν.2523/1997 (σε ποσοστό 120%).

Επειδή όμως στο άρθρο 49 §§ 1,2 του ν.4509/2017 ορίζεται ότι:

«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.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ορίζεται ότι: *«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.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 01-01-2018.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58§1 του ν. 4174/2013:

«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 στην υπό κρίση υπόθεση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς φόρου, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58§1 περ. γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης (52 μήνες*0,73%=37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49§1 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	52.347,86 €	21.811,61 €	16.559,37 €	38.370,98 €	38.370,98 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, μόνιμου κατοίκου Ρωσίας, προσωρινά διαμένοντος στο Ελληνικό Αττικής, οδός και την τροποποίηση της με αριθ./10.10.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικ. έτους 2012 (χρήση 2011), σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011):

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
Φορολογητέο εισόδημα ατομικό			215.584,43	84.932,99	113.680,43	39.076,00	39.076,00
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου							
Προκαταβολή φόρου							
Εισφορά αλληλεγγύης				8.623,38		4.547,22	4.547,22
Υπόλοιπο Φόρου						43.623,22	43.623,22
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120 %)				112.267,64		52.347,86	52.347,86
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)						21.811,61	21.811,61
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (53 * 0,73%=38,69%)						16.559,37	16.559,37
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				205.824,01		81.994,20	81.994,20

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

Διαφορά φόρου πλέον εισφορά αλληλεγγύης	43.623,22 €
Επιεικέστερη κύρωση αρ. 49 του ν.4509/2017	38.370,98 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	81.994,20 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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