



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2625

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Κηφισιάς, οδός κατά των: α) υπ' αριθμ. /27-12-2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, και β) υπ' αριθ. /27-12-2017 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου (άρθρο 36 του Ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις α) υπ' αριθμ. /27-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, και β) υπ' αριθ. /27-12-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 36 του Ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27/12/2017 οικεία Έκθεση Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθμ. /27-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2012, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 6.870,50 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 9.476,10 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.026,25 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 17.372,85 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

Με τον υπ' αριθμ. /27-12-2017 οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.884,18 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 2238/1994.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 27/12/2017 έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /08-

12-2017 (αρχική/24-06-2015) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου, κατόπιν της υπ. αριθμ. ΑΒΜ: ΕΟΕ/2013 παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Η αρχική εντολή ελέγχου αφορούσε τα οικονομικά έτη 2001 έως και 2012. Ωστόσο, η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπ' όψιν: α) το με αριθμ.πρωτ./11-09-2017 έγγραφο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, β) τη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ2017/15-09-2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., γ) τις υπ' αριθ. 1738 και 2934/2017 αποφάσεις του ΣτΕ, δ) τις ΠΟΛ. 1191/1-12-2017 και ΠΟΛ. 1192/1-12-2017 και ε) το γεγονός ότι οι δηλώσεις των οικ. ετών 2001 έως 2010 έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα, πλην της δήλωσης Οικ. έτους 2007, η οποία έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα, συνέταξε Υπηρεσιακό Σημείωμα για τα οικονομικά έτη 2001-2007 και 2008-2011 και περιόρισε τον διενεργούμενο έλεγχο στα οικονομικά έτη 2008 και 2012 (χρήσεις 2007 και 2011).

Η φορολογική αρχή κατά τον κρινόμενο έλεγχο, εφάρμοσε την «Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας», η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 67B του Ν. 2238/94 και τις ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 και ΠΟΛ. 1050/17-2-2014. Για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής ελέγχου, δημιουργήθηκε ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, ήτοι α) τις «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και β) τις «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στο σκέλος που αφορούσε τις «Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων», συμπεριλήφθησαν τα κάθε μορφής έσοδα του προσφεύγοντος στη διάρκεια της κάθε μίας από τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση, φορολόγηση η νόμιμη απαλλαγή καθώς επίσης και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στο σκέλος που αφορούσε στις «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, στη διάρκεια της κάθε μίας από τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους. Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και η μη αιτιολόγησή της υπόκειται σε φορολόγηση.

Από την επεξεργασία, σύμφωνα με την ανωτέρω τεχνική, των δεδομένων που ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του, δεν διαπιστώθηκαν διαφορές σε σχέση με το δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για τη χρήση 2006.

Ωστόσο, για τη χρήση 2011 ο προσφεύγων κλήθηκε να αιτιολογήσει πληθώρα ελεγχόμενων πιστώσεων. Η φορολογική αρχή, από τα αποδεικτικά στοιχεία και τις απαντήσεις που κατέθεσε μέσω των υπομνημάτων ο προσφεύγων, αποδέχτηκε τις αιτιάσεις του για όλες τις διερευνώμενες πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς, πλην μίας, όπως αυτή απεικονίζεται στον κατωτέρω πίνακα.

Τράπεζα	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Καταλογισμού
017 (ΠΕΙΡΑΙΩΣ)		07-06-2011	165.400,00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	35.400,00

Το ως άνω ποσό, επιμερίστηκε στους δικαιούχους του λογαριασμού, οι οποίοι ήταν δύο (ο προσφεύγων και ο αδερφός του) και η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι έχει επέλθει προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 κατά το ποσό των 17.700,00 €.

Περαιτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε διαφορές μεταξύ κόστους ανέγερσης και κόστους που καλύπτεται από τα παραστατικά δαπανών για τις επιμέρους εργασίες που αφορούσαν ακίνητο στη Δημοτική Ενότητα Εκάλης του Δήμου Κηφισιάς και στη διασταύρωση των οδών στην οποία φέρει τον αριθμό εννέα (9), του οποίου ο προσφεύγων είχε την ψιλή κυριότητα.

Οι διαπιστωθείσες διαφορές ήταν συνολικού ύψους 36.747,50€ επί του οποίου επιβλήθηκε αυτοτελές πρόστιμο, ισόποσο με τον αναλογούντα επί της διαφοράς Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 2238/1994, το οποίο ανέρχεται συνολικά στο ποσό των 7.923,57€. Στον προσφεύγοντα καταλογίστηκε πρόστιμο ποσού 2.884,18 €, το οποίο προέκυψε από κατανομή κόστους βάσει της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων και βάσει της αναλογίας μεταξύ ψιλής κυριότητας και επικαρπίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Παράνομη έκδοση της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 36 του ν. 2239/1994) διότι οι χρήσεις κατά τις οποίες διενεργήθηκαν οι δαπάνες ανέγερσης έχουν υποπέσει σε παραγραφή. Από τον συνδυασμό των σχετικών διατάξεων συνάγεται ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι η ημερομηνία υποβολής στη Δ.Ο.Υ. του τελικού πίνακα για την ηλεκτροδότηση. Δεδομένου ότι, η υπ' αριθ. αίτηση για ηλεκτροδότηση με την οποία συνυποβάλλονται τα φωτοαντίγραφα των παραστατικών, η δήλωση του μηχανικού για τις εργασίες και ο τελικός πίνακας κατατέθηκε την 15.10.2010, αποδεικνύεται ότι οι εργασίες έπαυσαν κατά τη διαχειριστική χρήση 2010 και ουδεμία πραγματική δαπάνη υπήρξε κατά το 2011.
- Εσφαλμένος καταλογισμός προστίμου άρθρου 36 ν. 2238/1994, καίτοι προκύπτει ο μοναδικός πραγματικός δικαιούχος αυτού. Η δική μου συμμετοχή στην ανέγερση της εν λόγω

οριζόντιας ιδιοκτησίας ήταν ανύπαρκτη καθόσον κατά την ανέγερσή της, ήτοι κατά τα έτη 2000 έως το 2010, ήμουν μόνιμος κάτοικος εξωτερικού, και επομένως ουδεμία απολύτως ανάμειξη δε θα μπορούσα να έχω με τις εργασίες ανέγερσης και την αναζήτηση των παραστατικών αυτής. Οι δαπάνες ανέγερσης καλύπτονταν από τραπεζικές χρηματοδοτήσεις, οι οποίες εκταμιεύονταν επ' ονόματι των γονιών μου, και τις οποίες προσεπικαλούμαι και προσκομίζω με την παρούσα.

- Παράνομος καταλογισμός φερόμενης ως «προσαύξησης εισοδήματος» καίτοι πλήρως αποδείχτηκε η προέλευση του ελεγχόμενου ποσού από πώληση ακινήτου. Η απόδειξη της προελεύσεως της «προσαυξήσεως», εφ' όσον δεν συνδέεται με αφανές εισόδημα, αλλά έχει άλλη, γνωστή γενεσιουργό αιτία, δεν επιτρέπει την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως, ιδίως όταν πρόκειται απλώς για μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του φορολογούμενου, ήτοι για μετατροπή αυτής από ένα περιουσιακό στοιχείο σε άλλο. Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την Έκθεση Τακτικού Ελέγχου, η Φορολογική Αρχή δεν έκανε δεκτή την αιτιολόγηση μέρους του ποσού των 165.000 ευρώ, ήτοι ποσού 35.400 ευρώ, επί του οποίου έγινε ισομερής επιμερισμός μεταξύ εμού και του αδερφού μου, καίτοι πλήρως αποδείχτηκε ότι αυτές αφορούσαν σε πώληση ακινήτου. Εντούτοις, στην ανωτέρω περίπτωση ευθέως προέκυψε ότι η ελεγχόμενη κίνηση δεν συνιστά «αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη», αλλά ποσό προερχόμενο από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων, η οποία απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος για φυσικά πρόσωπα μη επιτηδευματίες. Εσφαλμένως, επομένως, ο έλεγχος απέρριψε το ποσό των 17.700,00 ευρώ, διότι δήθεν δεν αποδείχτηκε η προέλευση της συγκεκριμένης πίστωσης ότι προέρχεται από ποσά που έχουν φορολογηθεί ή απαλλαχθεί του φόρου νόμιμα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 2238/1994 «Προσδιορισμός ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομών» ορίζεται ότι:

«1. Για τις οικοδομές που ανεγείρονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα με εξαίρεση τις οικοδομές που κατασκευάζονται από πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 34 και οι οποίες υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έχει κυρωθεί με το ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), καθιερώνεται σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού του ελάχιστου συνολικού κόστους κατασκευής της οικοδομής και των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος αυτής.

Ως «κόστος» λαμβάνεται το καθαρό κατασκευαστικό κόστος, το οποίο περιλαμβάνει την αξία αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, με το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην αξία

αυτών. Οι ασφαλιστικές εισφορές δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του πιο πάνω κόστους.

Εξαιρετικά, επί μέρους εργασίες που γίνονται χωρίς την ανάθεσή τους σε εργολάβο ή υπεργολάβο, αλλά με τη χρησιμοποίηση ημερομισθίων τεχνιτών και εργατών, ποσοστό μέχρι το είκοσι τοις εκατό (20%) του ελάχιστου συνολικού κόστους, μπορεί να καλύπτεται από τις αμοιβές των προσώπων αυτών.

2. Για τον προσδιορισμό του ελάχιστου κόστους των οικοδομών και των ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών λαμβάνονται υπόψη:

α) οι τιμές εκκίνησης κόστους κατά τετραγωνικό μέτρο, οι οποίες αναπροσαρμόζονται με βάση τη μεταβολή του δείκτη κόστους κατασκευής κτιρίων της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας της Ελλάδος,

β) οι συντελεστές αναγωγής των βοηθητικών χώρων των διαφόρων κατηγοριών οικοδομών σε κύριους χώρους αυτών,

γ) οι συντελεστές αυξομείωσης των τιμών εκκίνησης, για τον προσδιορισμό του συνολικού κόστους, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου κτιρίου, όπως μέγεθος, ποιότητα, αριθμός όψεων και

δ) οι πίνακες των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος. Σε επί μέρους εργασίες ή σε κτίρια με ιδιαιτερότητες, όπου δεν ορίζονται ελάχιστα ποσοστά συμμετοχής, αυτά καθορίζονται από το μηχανικό μελετητή της οικοδομής πριν από την έκδοση της οικοδομικής άδειας.

Μετά το πέρας των εργασιών, τα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τελικό πίνακα με τα τελικά ποσά κόστους των επί μέρους εργασιών, τα πλήρη στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, το συνολικό αριθμό των εκδοθέντων στοιχείων και τη συνολική αξία τους.

Εάν κατά την εκτέλεση των εργασιών υπάρξουν μεταβολές στα ποσοστά συμμετοχής του αρχικού πίνακα, ο υπόχρεος συμπληρώνει στον τελικό πίνακα τα αναθεωρημένα ποσοστά συμμετοχής με αιτιολόγηση των μεταβολών αυτών.

Η προσκόμιση βεβαίωσης της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του ιδιοκτήτη ή της επιχείρησης κατασκευής και πώλησης οικοδομών, για τις οικοδομές που δεν υπάγονται σε φόρο προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., από την οποία προκύπτει η υποβολή των πινάκων που προβλέπονται από την παράγραφο αυτή, αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την τελική ηλεκτροδότηση της οικοδομής.

3. Στην περίπτωση που υποβάλλεται τελικός πίνακας, ο οποίος περιέχει ανακριβή στοιχεία ως προς τα μεγέθη του έργου, τα στοιχεία των εργολάβων, υπερβολάβων και προμηθευτών, καθώς και ως προς την αξία των δηλωθέντων φορολογικών στοιχείων, επιβάλλεται σε βάρος του υποχρέου πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) της διαφοράς φόρου προστιθέμενης αξίας, που προκύπτει από την ανακρίβεια.

Ειδικώς για ανακρίβεια που αναφέρεται στα στοιχεία των εργολάβων, υπερβολάβων και προμηθευτών, από την οποία δεν προκύπτει διαφορά φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι τριακόσια (300) ευρώ.

Για τη διαδικασία επιβολής, θεβαίωσης και είσπραξης του προστίμου αυτού, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις αυτού του νόμου.»

Επειδή συνακόλουθα με την παρ. 2 του άρθρου 36 του ν. 2238/1997 «Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων των εργολάβων, υπερβολάβων και γενικά επιτηδευματιών, που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενες οικοδομές» ορίζεται:

«2. Στην περίπτωση κατά την οποία το συνολικό κόστος, όπως προσδιορίζεται στον τελικό πίνακα, είναι κατώτερο του ελάχιστου συνολικού κατασκευαστικού κόστους, όπως προκύπτει κατ' εφαρμογή του άρθρου 35, οι υπόχρεοι καταβάλλουν αυτοτελές πρόστιμο ισόποσο με τη διαπιστούμενη διαφορά του φόρου προστιθέμενης αξίας.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση από τον διενεργηθέντα έλεγχο και την οικεία συνταχθείσα έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Βάσει της με αριθμό/1990 αρχικής άδειας οικοδομής της υπηρεσίας Πολεοδομίας Αγίας Παρασκευής και της με αριθμό/1997 άδειας επέκτασης της ίδιας υπηρεσίας πραγματοποιήθηκε ανέγερση δύο κατοικιών και λοιπών βοηθητικών κτισμάτων (κατοικία Α1, κατοικία Α2, garage & κατοικία Β βάσει της με αριθμό/27.5.2011 τροποποιητικής πράξης σύστασης), σε οικόπεδο ιδιοκτησίας των και, επί των οδώντης δημοτικής ενότητας Εκάλης του ν. Αττικής.

Με τη με αριθμό/1998 πράξη γονικής παροχής, της συμβολαιογράφου Αθηνών μεταβιβάστηκε από τους γονείς και, στους οποίους ανήκε το δικαίωμα πλήρους κυριότητας της οικοδομής, η ψιλή κυριότητα των κατοικία Α1, κατοικία Α2 & garage στο προσφεύγοντα και με τη με αριθμό/1998 πράξη γονικής παροχής, της ίδιας συμβολαιογράφου, μεταβιβάστηκε από τους γονείς η ψιλή κυριότητα της κατοικίας Β στον αδελφό του προσφεύγοντα

Με τη με αριθμό πρωτ./15.10.10 αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ζητήθηκε θεώρηση της με αριθμό/1990 άδειας οικοδομής προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για ηλεκτροδότηση και των δύο κατοικιών και κατατέθηκαν έντυπο ΕΚΚΟ για την εν λόγω άδεια, φωτοαντίγραφα παραστατικών δαπανών για τις αναφερόμενες στο έντυπο ΕΚΚΟ εργασίες και υπεύθυνη δήλωση του επικαρπωτή ότι για τις εργασίες εκσκαφής που έγιναν πριν τον Μάρτιο του 1990 δεν υπάρχουν παραστατικά και ότι υπολείπονται οι εργασίες χρωματισμών, ντουλαπιών κουζίνας, πόμολα, μέρος των ειδών υγιεινής και τοποθέτησης σωμάτων καλοριφέρ.

Με το με αριθμό/7.6.2011 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών μεταβιβάσθηκε αποπερατωμένη η υπό τα στοιχεία Α1 κατοικία, με το με αριθμό/7.6.2011 συμβόλαιο, της ίδιας ως άνω συμβολαιογράφου, μεταβιβάσθηκαν αποπερατωμένα τα υπό τα στοιχεία Α2 κατοικία και GARAGE κτίσματα, ενώ με το συμβόλαιο/7.6.2011 μεταβιβάστηκαν τα υπό τα στοιχεία Β κατοικία και GARAGE κτίσματα. Η αναγραφόμενη στα συμβόλαια αξία των ακινήτων ήταν 399.000,00€, 449.000,00 € και 87.900,00€ αντίστοιχα.

Ακολούθως, συντάχθηκαν α) η με αριθμό/21.9.2016 διορθωτική πράξη της ίδιας συμβολαιογράφου, με την οποία τροποποιήθηκε το τίμημα του υπ' αριθ./2011 συμβολαίου και από την οποία προκύπτει ότι η αξία του ακινήτου που μεταβιβάσθηκε με το εν λόγω συμβόλαιο ανήλθε τελικώς σε 464.000,00€ αντί της αρχικώς αναγραφόμενης που ανερχόταν σε 399.000,00€ και β) η με αριθμό/21.9.2016 διορθωτική πράξη ομοίως της ως άνω συμβολαιογράφου, με την οποία τροποποιήθηκε το τίμημα του υπ' αριθ./2011 συμβολαίου και από την οποία προκύπτει ότι η αξία των ακινήτων που μεταβιβάσθηκαν με το εν λόγω συμβόλαιο ανήλθε τελικώς σε 514.000,00€ αντί της αρχικώς αναγραφόμενης που ανερχόταν σε 449.000,00€.

Επειδή, η φορολογική αρχή, από τον έλεγχο που διενήργησε, προσδιόρισε το πραγματικό κόστος ανέγερσης των δύο κατοικιών με βάση τα ποσά των παραστατικών από τις δαπάνες ανέγερσης, φωτοαντίγραφα των οποίων κατατέθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1) και με τη με αριθμό πρωτ./15.10.2010 αίτηση στα πλαίσια της διαδικασίας για την ηλεκτροδότηση των δύο κατοικιών. Από τη σύγκριση του κόστους που προέκυψε από τα παραστατικά δαπανών και του κόστους που προέκυψε από τα έντυπα του Ελάχιστου Κόστους Κατασκευής Οικοδομής για την αρχική άδεια οικοδομής (384/90) και αυτήν για την προσθήκη κατ' επέκτασή της (...../97) διαπιστώθηκε ότι τα παραστατικά δαπανών δεν καλύπτουν το ελάχιστο κόστος κατασκευής των επί μέρους εργασιών.

Οι διαπιστωθείσες διαφορές ανήλθαν στο ποσό των 36.747,50€, επί του οποίου επιβλήθηκε αυτοτελές πρόστιμο, ισόποσο με τον αναλογούντα επί της διαφοράς Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 2238/1994, το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 7.923,57€.

Για τον προσδιορισμό του προστίμου επί της διαφοράς εφαρμόστηκε ο ισχύων κανονικός συντελεστής ΦΠΑ κατά το έτος ολοκλήρωσης των σχετικών επιμέρους εργασιών. Συγκεκριμένα, το τελικό ποσό προστίμου που καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ανήλθε σε 2.884,18€ και το οποίο υπολογίστηκε σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ως ακολούθως:

ΕΡΓΑΣΙΕΣ	Κόστος		Απόκλιση			
	Βάσει ΕΚΚΟ	Βάσει Παραστατικών		Συντ.	ΦΠΑ	Έτος
Μπετά	33.340,61	22.773,48	10.567,13	18%	1.902,08	2005
Λοιπές εργασίες	<u>34.222,18</u>	<u>3.426,43</u>	<u>30.795,75</u>	23%	<u>6.021,48</u>	2011
Σύνολο	67.562,79	26.199,91	41.362,88		7.923,56	

Κατανομή κόστους βάσει αντικειμενικής αξίας ακινήτων

ΦΠΑ

Κόστος

κατοικιών Α1,

Α2 & GARAGE

52%

4.120,25

Κόστος

κατοικίας Β

48%

3.803,31

.....

618,04

.....

618,04

.....

2.884,18

4.120,25

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως καταλογίσθηκε πρόστιμο του άρθρου 36 ν. 2238/1994 καίτοι η δική του συμμετοχή στην ανέγερση της εν λόγω οριζόντιας ιδιοκτησίας ήταν ανύπαρκτη καθόσον κατά την ανέγερσή της, ήτοι κατά τα έτη 2000 έως το 2010, ήταν μόνιμος κάτοικος εξωτερικού, και περαιτέρω οι δαπάνες ανέγερσης καλύπτονταν από τραπεζικές χρηματοδοτήσεις, οι οποίες εκταμιεύονταν επ' ονόματι των γονιών του.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ, στις 15/11/2017 υπεβλήθη από τον προσφεύγοντα στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς η υπ'αρ. συμπληρωματική δήλωση οικονομικού έτους 2012 βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν.4446/2016. Στην εν λόγω υποβληθείσα δήλωση δηλώθηκε στον κωδικό 507 (Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του πιν. 4) ποσό 5.550,00€. Περαιτέρω, στον κωδικό 735 (Δαπάνη

για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτών κλπ) δηλώθηκε ποσό 11.721,47€. Σημειώνεται ότι το ποσό αυτό είχε ήδη προσδιοριστεί από τον έλεγχο (σελ. 32-33 έκθεσης ελέγχου) και αφορούσε τις δαπάνες ανέγερσης των κατοικιών Α1, Α2 & GARAGE που αναλογούσαν στον ψιλό κύριο των ανωτέρω ακινήτων και ήδη προσφεύγοντα, βάσει των ποσοστών ιδιοκτησίας και της ηλικίας των επικαρπωτών. Συνεπώς, ο ίδιος ο προσφεύγων προέβη σε οικειοθελή δήλωση των δαπανών ανέγερσης που του αναλογούσαν στην επίμαχη χρήση και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του περί μη πραγματοποίησης δαπανών κατά το έτος 2011 καθώς και περί μη συμμετοχής του στις δαπάνες ανέγερσης των επίμαχων ιδιοκτησιών προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή απέδειξε αλλά και ο ίδιος ο προσφεύγων αποδέχτηκε, υποβάλλοντας συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος δυνάμει των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2017 για το οικονομικό έτος 2012, ότι όντως είχαν πραγματοποιηθεί δαπάνες και κατά την επίμαχη χρήση 2011 για την ανέγερση των ακινήτων στα οποία είχε την ψιλή κυριότητα. Συνεπώς, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου για την κρινόμενη χρήση 2011, παραγράφεται στις 31/12/2017. Ως εκ τούτου, ορθώς εκδόθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη επιβολής προστίμου και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2011, 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 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 προσαύξησης 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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή δεν έκανε δεκτή την αιτιολόγηση μέρους του ποσού των 165.000 ευρώ, ήτοι ποσού 35.400 ευρώ, επί του οποίου έγινε ισομερής επιμερισμός μεταξύ εκείνου και του αδερφού του, καίτοι πλήρως αποδείχτηκε ότι αυτές αφορούσαν σε πώληση ακινήτου. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι η ελεγχόμενη κίνηση δεν συνιστά «αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη», αλλά ποσό προερχόμενο από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων, η οποία απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος για φυσικά πρόσωπα μη επιτηδευματίες.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτουν τα ακόλουθα:

α) Με το υπ' αριθ./7-6-2011 συμβόλαιο πώλησης οριζόντιας ιδιοκτησίας της συμβολαιογράφου Αθηνών, μεταβιβάσθηκε στην η υπό τα στοιχεία «Κατοικία Α1» οριζόντια ιδιοκτησία (μεζονέτα) που βρίσκεται στη Δημοτική Ενότητα Εκάλης του Δήμου Κηφισιάς, της Περιφέρειας Βορείου Τομέα Αττικής και στη διασταύρωση των οδών στην οποία φέρει τον αριθμό εννέα (9). Η οριζόντια αυτή ιδιοκτησία ανήκε στους μεν κατ' επικαρπία εφ' όρου ζωής τους κοινώς αδιαιρέτως και κατ' ισομοιρίαν, στο δε προσφεύγοντα κατά ψιλή κυριότητα. Το συνολικό τίμημα της αγοραπωλησίας ανήλθε σε 339.000,00 €, από το οποίο ποσό 119.700,00 € αντιστοιχεί στην αξία του δικαιώματος επικαρπίας και το υπόλοιπο ποσό των 279.300,00 € αντιστοιχεί στην αξία της ψιλής κυριότητας του ανωτέρω ακινήτου.

β) Με το υπ' αριθ./7-6-2011 συμβόλαιο πώλησης οριζόντιας ιδιοκτησίας της συμβολαιογράφου Αθηνών, μεταβιβάσθηκε στην η υπό τα στοιχεία «Κατοικία Α2» και «GARAGE» οριζόντιες ιδιοκτησίες που βρίσκονται στη Δημοτική Ενότητα Εκάλης του Δήμου Κηφισιάς, της Περιφέρειας Βορείου Τομέα Αττικής και στη διασταύρωση των οδών στην οποία φέρουν τον αριθμό εννέα (9). Οι οριζόντιες αυτές ιδιοκτησίες ανήκαν στους μεν και κατ' επικαρπία εφ' όρου ζωής τους κοινώς αδιαιρέτως και κατ' ισομοιρίαν. Στο δε προσφεύγοντα η «Κατοικία Α2» ανήκε κατά ψιλή κυριότητα, ενώ η οριζόντια ιδιοκτησία υπό στοιχεία «GARAGE» ανήκε στον προσφεύγοντα κατά το ½ εξ αδιαίρετου κατά ψιλή κυριότητα. Το συνολικό τίμημα της αγοραπωλησίας ανήλθε σε 87.900,00 €, από το οποίο ποσό 24.870,00 € αντιστοιχεί στην αξία του δικαιώματος επικαρπίας και το υπόλοιπο ποσό των 58.030,00 € αντιστοιχεί στην αξία της ψιλής κυριότητας της «Κατοικίας Α2», ενώ για το «GARAGE» αντιστοιχούν 1.500,00 € στην αξία της επικαρπίας και 3.500,00 € στην αξία της ψιλής κυριότητας.

γ) Με το υπ' αριθ./7-6-2011 συμβόλαιο πώλησης οριζόντιας ιδιοκτησίας της συμβολαιογράφου Αθηνών, μεταβιβάσθηκε στην η υπό τα στοιχεία «Κατοικία Β» και «GARAGE» οριζόντιες ιδιοκτησίες που βρίσκονται στη Δημοτική Ενότητα Εκάλης του Δήμου Κηφισιάς, της Περιφέρειας Βορείου Τομέα Αττικής και στη διασταύρωση των οδών στην οποία φέρουν τον αριθμό εννέα (9). Οι οριζόντιες αυτές ιδιοκτησίες ανήκαν στους μεν και κατ' επικαρπία εφ' όρου ζωής τους κοινώς αδιαιρέτως και κατ' ισομοιρίαν. Στο δε αδερφό του προσφεύγοντα η «Κατοικία Β» ανήκε κατά ψιλή κυριότητα, ενώ η οριζόντια ιδιοκτησία υπό στοιχεία «GARAGE» του ανήκε κατά το ½ εξ αδιαίρετου κατά ψιλή κυριότητα. Το συνολικό τίμημα της αγοραπωλησίας ανήλθε σε 449.000,00 €, και συγκεκριμένα ποσό 444.000,00 € αφορούσε την «Κατοικία Β» ενώ ποσό 5.000,00 € αφορούσε το «GARAGE». Από το ως άνω συνολικό τίμημα, ποσό 133.200,00 € αντιστοιχεί στην αξία του δικαιώματος επικαρπίας και το υπόλοιπο ποσό των 310.800,00 € αντιστοιχεί στην αξία της ψιλής κυριότητας της «Κατοικίας Β», ενώ για το «GARAGE» αντιστοιχούν 1.500,00 € στην αξία της επικαρπίας και 3.500,00 € στην αξία της ψιλής κυριότητας.

δ) Με την υπ' αριθ./21-9-2016 «Διόρθωση Συμβολαίου ως προς συμπληρωματικό τίμημα ευρώ: 65.000,00» της συμβολαιογράφου Αθηνών, διορθώθηκε το υπ' αριθ./7-6-2011 συμβόλαιο αποκλειστικά και μόνο ως προς το αναγραφόμενο σε αυτό τίμημα. Συγκεκριμένα, εκ παραδρομής αναγράφηκε στο ανωτέρω συμβόλαιο ως τίμημα το ποσό των 399.000,00 € αντί του ορθού των 464.000,00 €. Περαιτέρω, δηλώνεται ότι το επιπλέον τίμημα των 65.000,00€ κατεβλήθη εξ ολοκλήρου κατά το χρόνο υπογραφής του ως άνω πωλητηρίου συμβολαίου στους πωλητές κατά την αναλογία τους.

ε) Με την υπ' αριθ./21-9-2016 «Διόρθωση Συμβολαίου ως προς συμπληρωματικό τίμημα ευρώ: 65.000,00» της συμβολαιογράφου Αθηνών διορθώθηκε το υπ' αριθ./7-6-2011 συμβόλαιο αποκλειστικά και μόνο ως προς το αναγραφόμενο σε αυτό τίμημα. Συγκεκριμένα, εκ παραδρομής αναγράφηκε στο ανωτέρω συμβόλαιο ως τίμημα για την «Κατοικία Β» το ποσό των 444.000,00 € αντί του ορθού των 509.000,00 €. Περαιτέρω, δηλώνεται ότι το επιπλέον τίμημα των 65.000,00€ κατεβλήθη εξ ολοκλήρου κατά το χρόνο υπογραφής του ως άνω πωλητηρίου συμβολαίου στους πωλητές κατά την αναλογία τους.

Επειδή από την αντιπαραβολή των ανωτέρω περιγραφόμενων συμβολαίων καθώς και των διορθωτικών πράξεων αυτών, προκύπτουν τα ακόλουθα ως προς την εξόφληση του συνολικού τιμήματος πώλησης του κάθε ακινήτου:

α) Αναφορικά με το ακίνητο υπό τα στοιχεία «Κατοικία Α1» το οποίο μεταβιβάσθηκε με το υπ' αριθ./7-6-2011 συμβόλαιο και τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ./21-9-2016

διόρθωση συμβολαίου, προκύπτει ότι το συνολικό τίμημα που εισπράχθηκε για το εν λόγω ακίνητο ανήλθε στο ποσό των 464.000,00 €. Από αυτά, η αγοράστρια κατέβαλε ποσό 369.000,00 € με επιταγές, ποσό 65.000,00€ σε μετρητά, ποσό 25.000,00€ ομοίως σε μετρητά εις χείρας της συμβολαιογράφου προκειμένου η τελευταία να το αποδώσει στο Δημόσιο ως ποσό παρακράτησης που ορίστηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά την έκδοση φορολογικής ενημερότητας του πατέρα, ενώ τέλος ποσό 5.000,00 € θα καταβάλλονταν εντός 5 ημερών από τη νόμιμη επίδοση στην αγοράστρια από τους πωλητές πιστοποιητικού βαρών του Υποθηκοφυλακείου Νέας Ερυθραίας.

β) Αναφορικά με τα ακίνητα υπό τα στοιχεία «Κατοικία Α2» και «GARAGE» τα οποία μεταβιβάστηκαν με το υπ' αριθ./7-6-2011 συμβόλαιο, προκύπτει ότι το συνολικό τίμημα που εισπράχθηκε για τα εν λόγω ακίνητα ανήλθε στο ποσό των 87.900,00 €, το οποίο η αγοράστρια κατέβαλε στο σύνολό του με επιταγές.

γ) Αναφορικά με τα ακίνητα υπό τα στοιχεία «Κατοικία Β» και «GARAGE» τα οποία μεταβιβάστηκαν με το υπ' αριθ./7-6-2011 συμβόλαιο και τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ./21-9-2016 διόρθωση συμβολαίου, προκύπτει ότι το συνολικό τίμημα που εισπράχθηκε για τα εν λόγω ακίνητα ανήλθε στο ποσό των 514.000,00 €. Από αυτά, η αγοράστρια κατέβαλε ποσό 444.000,00 € με επιταγές, ποσό 65.000,00 € σε μετρητά, και τέλος το υπόλοιπο ποσό των 5.000,00 € θα καταβάλλονταν εντός 5 ημερών από τη νόμιμη επίδοση στην αγοράστρια πιστοποιητικού βαρών του Υποθηκοφυλακείου Νέας Ερυθραίας.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή επεξεργάστηκε, μεταξύ άλλων, τις συναλλαγές που αφορούσαν τα ως άνω αναφερόμενα συμβόλαια καθώς και τις καταθέσεις μετρητών αλλά και επιταγών που έγιναν στον υπ' αριθ. λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, που τηρούσε ο προσφεύγων από κοινού με τον αδερφό του Η φορολογική αρχή, αφού ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφα επιταγών και καταθετηρίων, ταυτοποίησε συγκεκριμένες καταθέσεις επιταγών, τις οποίες συσχέτισε και αντιστοίχισε με τα τρία προαναφερόμενα συμβόλαια, αποδεχόμενη τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή ωστόσο, μεταξύ των διερευνώμενων συναλλαγών, ήταν και η κατάθεση μετρητών στον ως άνω λογαριασμό στις 7/6/2011 ποσού 165.400,00€, η οποία δεν αιτιολογήθηκε πλήρως. Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι το ποσό αυτό αφορά τα συμβόλαια/7-6-2011 και/7-6-2011 καθώς και τις υπ' αριθ./21-9-2016 και/21-9-2016 διορθωτικές πράξεις και προήλθε από μέρος του τιμήματος των αγοραπωλησιών που

καταβλήθηκε σε μετρητά. Η φορολογική αρχή, αποδέχτηκε μερικώς τον ισχυρισμό ως προς το ποσό των 130.000,00 € που αφορούσε το επιπλέον αναγραφόμενο τίμημα επί των δύο συμπληρωματικών πράξεων, και καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας στον προσφεύγοντα το ποσό των 17.700,00€, ήτοι το 50% του υπόλοιπου ποσού 35.400,00 € που βρέθηκε στον προαναφερόμενο λογαριασμό, του οποίου ήταν συνδικαιούχος και δεν αιτιολογήθηκε.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων επαναλαμβάνει τον ισχυρισμό του ότι το εν λόγω ποσό προήλθε από την πώληση των επίμαχων ακινήτων και αφορούσε μέρος του συνολικού τιμήματος το οποίο καταβλήθηκε σε μετρητά.

Επειδή ωστόσο, όπως αναλυτικά αναφέρεται ανωτέρω, τα μόνα μετρητά που καταβλήθηκαν, πέραν των 130.000,00 € που ήταν το επιπλέον τίμημα που αναγράφονταν επί των δύο συμπληρωματικών πράξεων, ήταν ως προς το συμβόλαιο/7-6-2011 ποσά 25.000,00 € και 5.000,00 € και ως προς το συμβόλαιο/7-6-2011 ποσό 5.000,00 €. Πλην όμως, όπως ορθά επισημαίνεται από τον έλεγχο, τα ποσά αυτά δεν ήταν στη διάθεση των πωλητών κατά την ημέρα πραγματοποίησης της επίμαχης κατάθεσης, ήτοι στις 7/6/2011. Και τούτο διότι το μεν ποσό των 25.000,00 €, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, καταβλήθηκε μεν σε μετρητά αλλά εις χείρας της συμβολαιογράφου προκειμένου να εξοφλήσει ισόποση παρακράτηση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επί της φορολογικής ενημερότητας του πατέρα και επικαρπωτή Τα δε δύο αναγραφόμενα ποσά ύψους 5.000,00 € έκαστο, ομοίως δεν ήταν διαθέσιμα κατά την ημερομηνία της επίμαχης κατάθεσης, δεδομένου ότι σύμφωνα με τα υπ' αριθ. και /7-6-2011 συμβόλαια θα καταβάλλονταν σε μετρητά εντός 5 ημερών από τη νόμιμη επίδοση στην αγοράστρια πιστοποιητικού βαρών του Υποθηκοφυλακείου Νέας Ερυθραίας.

Επειδή για το επίμαχο ποσό των 35.400,00 €, δεν προκύπτει από οποιοδήποτε έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών των αγοραστριών από τις οποίες να προκύπτει έτερη καταβολή χρημάτων) η πηγή προέλευσης της εν λόγω κατάθεσης. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εμφανούς πηγής προέλευσης των εν λόγω χρημάτων και συγκεκριμένα περί μεγαλύτερου τιμήματος πώλησης του ακινήτου δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός. Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή καταλόγισε το ποσό των 17.700,00 € (ήτοι το 50% που αναλογούσε στον προσφεύγοντα ως συνδικαιούχος του κοινού λογαριασμού) ως εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή και αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

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 της 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.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./27-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2012, μόνο ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων.

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

Α) Φόρος Εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012 (ΧΡΗΣΗ 2011)	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
-----------------------------------	---------------	-----------

Φόρος Εισοδήματος	6.870,50 €	6.870,50 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	9.476,10 €	-
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)	-	3.435,25 €
Τόκοι άρ. 53 ν.4174/2013 (0,73x53μ=38,69%)	-	2.658,20 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.026,25 €	1.026,25 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	17.372,85 €	13.990,20 €

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 9.476,10€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (3.435,25+2.658,20) 6.093,45€. Συνεπώς επιβάλλεται η επεικέστερη κύρωση.

Β) Πρόστιμο άρθρου 36 του ν. 2238/1994: 2.884,18 €

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 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.