



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. : 176 71 - Καλλιθέα

Κώδικας

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 16/05/2018

Αριθμός Απόφασης 2434

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

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

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/16.01.2018 ενδικοφανή προσφυγή του ΤΟΥ κατοίκου και με Α.Φ.Μ., κατά:

1. Της με αριθμό/2017, Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, Οικονομικού Έτους 2012 (χρήση 1/1/2011 – 31/12/2011).

2. Της με αριθμό/2017, Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, Οικονομικού Έτους 2012 (χρήση 1/1/2011 – 31/12/2011), καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω στην παρ. 4 Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χολαργού, καθώς και τις από 28/12/2017 Εκθέσεις, Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος & Μερικού

Ελέγχου Προσδιορισμού ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/16.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **29/12/2017**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(1) Με την υπ' αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού οικ. έτους **2012 (χρήση 2011)** επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος 168.762,40 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 202.514,88 ευρώ, πλέον εισφορά Αλληλεγγύης 17.359,24 ευρώ. πλέον πρόσθετη εισφορά 21.024,29 ευρώ ήτοι συνολικά **409.660,81** ευρώ.

(2) Με την υπ' αριθ./2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 67.922,73 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος μη δήλωσης 81.507,27 ευρώ , ήτοι συνολικά **149.430,00** ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι, στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, κατόπιν της με αριθμό/2017 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διαπιστώθηκε βάσει της από 28/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η ύπαρξη αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, την οποία ο έλεγχος θεώρησε ως μη δηλωθέν εισόδημα από την ασκηθείσα πλην όμως μη δηλωθείσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος καθώς και προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94 και προσδιόρισε το εισόδημα ως κάτωθι:

Ποσά που δεν αιτιολογήθηκαν από Τραπεζικές Συναλλαγές: 142.689,79 €

Ποσά προερχόμενα από διάθεση Περιουσιακών Στοιχείων : 295.316,20 €

ΣΥΝΟΛΟ : 438.005,99 €

Ειδικότερα, αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε η διαβιβασθείσα στη Δ.Ο.Υ Χολαργού με αριθ. πρωτ./17 (Δ.Ο.Υ. Χολαργού), από 01/12/17 Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος (με τα συνημμένα σ' αυτή) το του Δ' Τμήματος της Γ' Υποδ/νσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Σύμφωνα με την ως άνω πληροφοριακή έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, μετά από δύο επώνυμες καταγγελίες, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρ. 48 & 3 Ν.2238/94, αρ. 21 & 4 Ν.4172/13 , αρ. 39 Ν.4174/2013, αρ. 15 παρ. 3 Ν. 3888/10 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1095/11, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατασκεύασε νεόδμητα διαμερίσματα σύμφωνα με την αρ./2009 οικοδομική άδεια με σκοπό τη πώλησή τους. Για την έναρξη της δραστηριότητάς του αυτής δεν υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) όπου ξεκάθαρα ορίζει την υποχρέωσή του αυτή, δεν τήρησε βιβλία όπως αυτά προβλέπονται

από τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) στις χρήσεις 2009 – 2012 και του Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) στη χρήση 2013. Επίσης δεν απέδωσε το Φ.Π.Α. που προέκυψε από την πώληση του διαμερίσματος αυτού αλλά και δεν δήλωσε τα ακαθάριστα έσοδα από την οικονομική του δραστηριότητα όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.).

Επιπλέον ελήφθησαν οι κινήσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου από την εφαρμογή «Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας», των φορολογικών ετών 2010 έως και 2014 και σε συνδυασμό με τα δεδομένα που ελήφθησαν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.), από τα Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα κατόπιν και από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, για τα φορολογικά έτη 2010 έως και 2014 και μετά την επεξεργασία αυτών προέκυψε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του ελεγχόμενου ανά χρήση. Με τ' αποτελέσματα της ως άνω επεξεργασίας κοινοποιήθηκε στον ελεγχόμενο αίτημα παροχής πληροφοριών (αρ.πρωτ./17), πλην όμως μετά το πέρας μεγάλου χρονικού διαστήματος ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε προκειμένου να εξηγήσει και να παρέχει στοιχεία για την προέλευση των πρωτογενών του καταθέσεων.

Από τον έλεγχο συντάχθηκε το με αρ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων το οποίο με συνημμένα τ ην Προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φορ. Εισοδήματος, καθώς και την Προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ για το φορολογικό έτος 2011, κοινοποιήθηκε στις 07/12/2017 στον προσφεύγοντα.

Επί του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων και της προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ, ο προσφεύγων απάντησε με το υπ' αριθμ./2017 υπόμνημα.

Ο έλεγχος αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, δεν τους έκανε δεκτούς και προέβει στην έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2011 καθώς και στην έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2011, από την πώληση νεόδμητου διαμερίσματος αξίας 295.316,20 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. ΕΛΛΕΙΨΗ ΝΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ-ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ-ΓΕΝΙΚΗ ΚΑΙ ΑΟΡΙΣΤΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΕ ΕΠΩΝΥΜΗ ΚΑΤΑΓΓΕΛΙΑ-ΕΛΛΕΙΨΗ ΝΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΓΙΑ ΠΑΡΑΤΑΣΗ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ:

2. ΑΠΟΥΣΙΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Όλως αορίστως γίνεται μνεία σε μη δικαιολογούμενες καταθέσεις μου ποσού 142.689,79€, για τις οποίες ουδέν στοιχείο παρέχεται, ούτε και υπάρχει λίστα τραπεζικών καταθέσεων και αντιπαραβολή τους, ούτως ώστε να δύναται να προβληθεί το όποιο αντεπιχείρημα επί των ελεγκτικών ισχυρισμών, και να κριθεί εάν υπάρχουν καταθέσεις που δικαιολογούνται ή όχι."

3. ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΚΡΙΣΗ ΠΕΡΙ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ – ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΡΘΡΟΥ 28 ΚΑΙ 48 Ν. 2238/1994.

"Εις ό,τι αφορά το ποσόν των 295.316,20 € που μου αποδίδεται ως εισόδημα από πώληση διαμερίσματος, αρνούμαι ότι αυτό συνιστά εισόδημα από τεχνική εταιρία κατ' άρθρον 28 του ν.2238/1994, ούτε καν ότι πρόκειται για εισόδημα. Αντιθέτως, πρόκειται για εκποίηση περιουσιακού μου στοιχείου-κεφαλαίου, χωρίς να έχει χαρακτήρα περιοδικότητας και για αυτό και δεν πρέπει να φορολογηθεί. Και τούτο διότι κατά την έννοια και το πνεύμα των διατάξεων του τότε ισχύοντος Κώδικα

Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), ως εισόδημα λογίζεται και φορολογείται έστω και αν δεν κατονομάζεται ρητώς στο νόμο, **εφόσον υφίσταται περιοδικότητα και διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή αυτού, το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή οι καρποί περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου και όχι και κάθε άλλη προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός εάν αυτή δυνάμει ειδικής διατάξεως νόμου λογίζεται, για την υπαγωγή στο φόρο, ως εισόδημα**

.... Στην περίπτωση μου, δεν συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, καθώς δεν υφίσταται περιοδικότητα στην πώληση ακινήτων, αλλά μία μεμονωμένη πώληση περιουσιακού μου στοιχείου για την κάλυψη εκτάκτων οικονομικών αναγκών, σε περίοδο απρόοπτης μεταβολής των οικονομικών συνθηκών κατ' άρθρο 388 Α.Κ., επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νομίμου και ουσιαστικού ερείσματος και τυγχάνουν απορριπτέες."

Επίσης ο προσφεύγων προσκόμισε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ /2018 συμπληρωματικό υπόμνημα σε συνέχεια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, στο οποίο γίνεται αναφορά στους ίδιους λόγους που επικαλείται και στην ενδικοφανή προσφυγή.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραγραφής της χρήσης 2011

Επειδή στο άρθρο 66§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94 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 τη πενταετίας.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 με θέμα "παραγραφή" όπως ισχύει, ορίζεται ότι: " Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης."

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 με θέμα " Μεταβατικές Διατάξεις" όπως ισχύει, ορίζεται ότι: " Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του

δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό."

Επειδή , το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος για το οικ. έτος 2012 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 28/12/2017, ήτοι εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης του εν λόγου οικ. Έτους και το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικών Πράξεων σε βάρος του, παραγράφονται στις 31/12/2017.

Ως εκ τούτου δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου για την κρινόμενη χρήση.

Ως προς το ΦΠΑ για το εισόδημα που προέκυψε κατά το άρθρο 28 του ν.2238/1994.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.2238/94, «εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48. **Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους,**»

Επιπλέον **επειδή** όπως έχει κατ' επανάληψη κριθεί από τα διοικητικά δικαστήρια και το ΣΤΕ (αποφάσεις ΣΤΕ 1618,1619, 3065, 3384/1980, 1577/1985) ο «σκοπός της αποκομίσεως κέρδους» ή η «κερδοσκοπική πρόθεση» είναι απαραίτητο στοιχείο προκειμένου να αποτελέσει φορολογητέο εισόδημα η ωφέλεια από μια συμπτωματική πράξη, ενώ, **η «κερδοσκοπική πρόθεση» μπορεί να συναχθεί εκ των συντρεχόντων πραγματικών περιστατικών (ΣΤΕ 4264/1985).**

Επειδή από την διοικητική και δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει κατά καιρούς δεκτό ότι, εισόδημα από εμπορική επιχείρηση, είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφου οικοδομής σε ιδιόκτητο οικοπέδο, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται με σκοπό την αξιοποίηση του κεφαλαίου, αλλά με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους από τη μεταβίβαση των ανεγειρόμενων διαμερισμάτων. Ο σκοπός αυτός μπορεί να συναχθεί από περιστατικά συναφή με την ανέγερση της οικοδομής, **όπως από την ανέγερση της οικοδομής σε χρόνο που δεν απέχει πολύ από την αγορά του οικοπέδου, από το μέγεθος της οικοδομής, από την πώληση των διαμερισμάτων μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα και μάλιστα σε μεγάλη αναλογία σχετικά με τα διαμερίσματα που παραμένουν στον ιδιοκτήτη.** Επίσης δεν αίρουν την εμπορικότητα των πιο πάνω πράξεων ακόμη και το γεγονός ότι το οικόπεδο μπορεί να έχει αποκτηθεί από μη επαχθή αιτία π.χ. από κληρονομιά, ακόμη και αν υπάρχει χρονική απόσταση μεταξύ τα απόκτησης του οικοπέδου και της ανέγερσης της οικοδομής καθώς και η μη ιδιότητα του εργολάβου του ανεγείροντος την οικοδομή.(Σ.Τ.Ε. 2316/1991, 2842/1992, 4035/1988, 1369/1989, 1096318/1760/Α0012/2005 διαταγή του Υπ. Οικονομικών).

Επειδή σύμφωνα με την από 28/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Ν. 2859/2000 της Δ.ΟΥ Χολαργού προκύπτει ότι ύστερα από έλεγχο που διενήργησε το Δ' Τμήμα της Γ' Υποδ/νσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, κατόπιν επώνυμων καταγγελιών, σύμφωνα με τις διαβιβασθείσες στην Δ.Ο.Υ. Χολαργού από 01/12/17 και 04/12/17 Πληροφοριακών Εκθέσεων Εισοδήματος και Φ.Π.Α. αντίστοιχα, με τα συνημμένα σ' αυτές, διαπιστώθηκε ότι ο

προσφεύγων, στις 2-2-2009 έλαβε την αριθμ. /09 άδεια οικοδομής για την ανέγερση τετραώροφης οικοδομής με υπόγειο και δώμα.

Στις 22-12-2010 με την αριθμ. συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου ο πούλησε ένα νεοαναγειρόμενο διαμέρισμα στον με τιμή πώλησης 139.756,40 ευρώ. Κατά τη διαδικασία της έρευνας προς τον κο επιδόθηκε η αριθμ. πρωτ. /2017 πρόσκληση για την παροχή πληροφοριών. Συνεπεία της πρόσκλησης αυτής στις 3-10-2017 συνετάγη η αριθμ. συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου με την οποία διορθώθηκε η με αριθμό /2010 πράξη αγοραπωλησίας ως προς το καταβληθέν τίμημα με επιπλέον ποσό 100.000 ευρώ δηλαδή 139.756,40 ευρώ συν 100.000 ήτοι συνολική τιμή πώλησης **239.756,40** ευρώ.

Στις 20-04-2011 με την αριθμ. συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου ο πούλησε ένα νεοαναγειρόμενο διαμέρισμα στην με τιμή πώλησης 149.769,20 ευρώ. Κατά τη διαδικασία της έρευνας προς την κα επιδόθηκε η αριθμ. πρωτ. /2017 πρόσκληση για την παροχή πληροφοριών. Η κα αρχικά υπέβαλλε στον έλεγχο τη με αριθμ. πρωτ. /2017 υπεύθυνη δήλωσή της στην οποία δήλωσε ότι δεν θυμόταν το ακριβές ποσό που πλήρωσε για την αγορά του διαμερίσματος. Συνεπεία της πρόσκλησης αυτής στις 9-10-2017 συνετάγη η αριθμ. συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου με την οποία διορθώθηκε η με αριθμό 10.000/2011 πράξη αγοραπωλησίας ως προς το καταβληθέν τίμημα επιπλέον ευρώ δηλαδή 149.769,20 ευρώ συν 145547 ήτοι συνολική τιμή πώλησης **295.316,20** ευρώ.

Στις 12-12-2013 με την αριθμ. συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου ο πούλησε ένα διαμέρισμα στον με τιμή πώλησης 110.013,90 ευρώ. Κατά τη διαδικασία της έρευνας προς τον κο επιδόθηκε η αριθμ. πρωτ. /2017 πρόσκληση για την παροχή πληροφοριών. Ο κος υπέβαλε στον έλεγχο την με αριθμ. πρωτ. /2017 υπεύθυνη δήλωσή του με την οποία δήλωσε ότι το τίμημα που αναγράφεται στο συμβόλαιο είναι και το πραγματικό. Με το αριθμ. πρωτ. /2017 υπόμνημά του υπέβαλε στον έλεγχο αντίγραφα των φορολογικών του δηλώσεων καθώς επίσης αντίγραφα εμβασμάτων και κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού.

Επειδή οι ως άνω πωλήσεις των νεοαναγειρόμενων διαμερισμάτων κατά τα έτη 2010 και 2013 δεν αποτελούν αξιοποίηση του περιουσιακού στοιχείου αλλά επιδίωξη οικονομικού σκοπού και απόκτηση κέρδους από την πώληση για τους κάτωθι λόγους:

α) Όπως ο ίδιος ο προσφεύγων δήλωσε στην ένορκη εξέταση που διενήργησε η **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με τις** Πληροφοριακές Εκθέσεις Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ίδια υπηρεσίας οι οποίες και αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ Χολαργού, ανήγειρε με αυτεπιστασία σε οικοπέδο ιδιοκτησίας του που είχε αγοράσει περίπου ένα με δύο χρόνια νωρίτερα, τέσσερα οροφοδιαμερίσματα ένα των 70 τ.μ. και τρία των 85 τ.μ. στη συγκεκριμένη δ/να.

β) Η Αδειοδότηση πραγματοποιήθηκε το έτος **2009**.

β) η ανέγερση της οικοδομής ολοκληρώθηκε, ένα χρόνο μετά ,

γ) το βασικό στοιχείο ότι **πωλήθηκαν τα τρία εκ των τεσσάρων διαμερισμάτων**, αμέσως με την αποπεράτωσή της, και χωρίς προηγουμένως να έχει με οποιονδήποτε τρόπο ιδιοχρησιμοποιηθεί ή εκμισθωθεί.

Επιπλέον η σημαντική ωφέλεια που προέκυψε από την πώληση αποδεικνύει **ότι ο σκοπός της συγκεκριμένης πώλησης , σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τις παραπάνω αποφάσεις του Σ.Τ.Ε. ήταν πραγματοποίηση κέρδους και όχι αξιοποίηση της περιουσίας.**

Κατά συνέπεια των ανωτέρω ισχυριζόμενη πρόθεση «αξιοποίησης κεφαλαίου» είναι ισχυρισμός που θα είχε νομική βάση μόνο στην περίπτωση όπου εξέλειπαν τα παραπάνω στοιχεία που καταδεικνύουν την κερδοσκοπική πρόθεση των προσφευγόντων.

Επειδή για την ως άνω δραστηριότητα «Κατασκευή και Πώληση Νεόδμητων Οικοδομών» ο προσφεύγων δεν υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) όπου ξεκάθαρα ορίζει την υποχρέωσή του αυτή, δεν τήρησε βιβλία όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) στις χρήσεις 2009 – 2012 και του Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) στη χρήση 2013. Επίσης δεν απέδωσε το Φ.Π.Α. που προέκυψε από την πώληση των διαμερισμάτων αυτών αλλά και δεν δήλωσε τα ακαθάριστα έσοδα από την οικονομική του δραστηριότητα όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.) .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: "Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. "

Στην περίπτωση α)της παρ. 1 του άρθρου 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι : "1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,.."

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της του άρθρου 6 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι : **"1.Παράδοση ακινήτων είναι** η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α΄) που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α΄), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρήση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων, ύστερα από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση. Θεωρείται επίσης, ότι πραγματοποιείται η πρώτη εγκατάσταση κατά το χρόνο που συμπληρώνεται τετραετία, από την ημερομηνία αποπεράτωσης της οικοδομής για οικοδομές οι οποίες αποπερατώθηκαν από 1.1.2011 και εφεξής. Για τις οικοδομές που αποπερατώθηκαν έως 31.12.2010, ως χρόνος έναρξης της τετραετίας θεωρείται η 1.1.2011

2.Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης: α) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση , η μεταβίβαση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κυρίων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου , καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1.β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια είναι και οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός

από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών.

3.Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 και στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Επειδή ο προσφεύγων αποδέχτηκε την τροποποίηση της με αριθμό/2010 πράξη αγοραπωλησίας ως προς το καταβληθέν τίμημα επιπλέον 145.547 ευρώ δηλαδή 149.769,20 ευρώ συν 145.547 ήτοι συνολική τιμή πώλησης 295.316,20 ευρώ και υπέγραφε την με αριθμ./2017 συμβολαιογραφική πράξη ενώπιον της συμβολαιογράφου, αφού υπεδείχθη σ' αυτήν αντίγραφο της με αρ./2017 διορθωτικής συμπληρωματικής δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου για το επιπλέον τίμημα.

Επομένως σύμφωνα με τα ως άνω, αόριστα και αβάσιμα ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι δεν γνώριζε για την τροποποίηση του εν λόγω συμβολαίου. Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση νεόδμητου διαμερίσματος αξίας 295.316,20 €. για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2011 και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.).

Ως προς τη Φορολογία Εισοδήματος .

Επειδή ο έλεγχος βάσει της από 28/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε εκτός από την ύπαρξη αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, λόγω της μη δήλωσης του εισοδήματος από την ασκηθείσα πλην όμως μη δηλωθείσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος όπως πιο πάνω αναφέρουμε, και προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94 συνολικού ποσού 142.689,79 €.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας καθώς δεν του κοινοποιήθηκαν όλα εκείνα τα στοιχεία για την

αντίκρουση των αποδιδόμενων κατηγοριών. Αορίστως γίνεται μνεία σε μη δικαιολογούμενες καταθέσεις μου ποσού 142.689,79€, για τις οποίες ουδέν στοιχείο παρέχεται, ούτε και υπάρχει λίστα τραπεζικών καταθέσεων και αντιπαραβολή τους, ούτως ώστε να δύναται να προβληθεί το όποιο αντεπιχείρημα επί των ελεγκτικών ισχυρισμών, και να κριθεί εάν υπάρχουν καταθέσεις που δικαιολογούνται ή όχι. Δυσχέρανε την υπερασπιστική του θέση και καθιστά ανατιολόγητο κατ άρθρον 28 του ν. 4174/2013 το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 όπως ισχύει ορίζεται ότι: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό **διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος**. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή η Δ.ΟΥ Χολαργού κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 αναφέροντας στις διαπιστώσεις ως προσαύξηση περιουσίας το συνολικό τίμημα των καταθέσεων που δεν αιτιολογούνται από τις τραπεζικές καταθέσεις χωρίς να αναφέρονται αναλυτικά σε κάθε μία απ' αυτές ώστε να δοθεί η δυνατότητα δικαιολόγησης αυτών, γεγονός που στέρησε το δικαίωμα στον προσφεύγοντα να προβεί σε αιτιολόγηση για κάθε μία από τις πιστώσεις που του καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας.

Επομένως γίνεται δεκτός ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος και η προσβαλλόμενη πράξη του εισοδήματος που αφορά τη χρήση 2011 πρέπει να ακυρωθεί για τυπική πλημμέλεια κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επί της εφαρμογής ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος σύμφωνα με τη νομοθετική διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: « 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.».

(Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου 49.).

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 αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των 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 με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 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 με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 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.

Επομένως ισχύει και για την υπό κρίση υπόθεση η εφαρμογή ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος σύμφωνα με τη νομοθετική διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 όπως ισχύει, ορίζεται ότι: " 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

«Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 4174/2013 όπως ισχύει, ορίζεται ότι: "1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά....."

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/16.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ με Α.Φ.Μ., και:

Α. Την ακύρωση λόγω τυπικής πλημμέλειας της με αριθμό/2017, Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, Οικονομικού Έτους 2012 (χρήση 1/1/2011 – 31/12/2011), και

Β. Την τροποποίηση, της με αριθμό/2017, Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, Οικονομικού Έτους 2012 (χρήση 1/1/2011 – 31/12/2011).

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

Ως προς τη Φορολογία Εισοδήματος.

Αριθμός και ημερομηνία της πράξης αναφοράς	Είδος φόρου/προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ βάσει ελέγχου	Ποσό διαφοράς φόρου / προστίμου βάσει της παρούσης	Ποσό πρόσθετου φόρου βάσει της παρούσης	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ βάσει της παρούσης
...../2017	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1/1/2011-31/12/2011	409.660,81	0,00	0,00	0,00

Ως προς το Φ.Π.Α

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

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Παρούσας	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών			295.316,20	295.316,20	
Αξία φορολογητέων εισροών					
Φόρος εκροών			67.922,73	67.922,73	67.922,73
Φόρος εισροών					
Χρεωστικό Υπόλοιπο					
Προσαυξήσεις 120%			81.507,27		
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%				33.961,36	
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53μ. =38,69%				26.279,30	
Τελικό ποσό προστίμου				60.240,66	
Σύνολο για βεβαίωση			149.430,00	128.163,39	128.163,39

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.