



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 16/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2430

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού, κατά :

α) των υπ' αριθμ. /2017 και /2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012), αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ,

β) της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης επιβολής αυτοτελούς προστίμου (άρθρου 4 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και

γ) των υπ' αριθ. /2017 και /2017 Οριστικών Πράξεων επιβολής αυτοτελούς προστίμου, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τις υπ' αριθμ./2017 και/2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012), αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ,

β) την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη επιβολής αυτοτελούς προστίμου (άρθρου 4 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και

γ) τις υπ' αριθ./2017 και/2017 Οριστικές Πράξεις επιβολής αυτοτελούς προστίμου, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επιβολής αυτοτελών προστίμων άρθρου 4 ν.2523/97 και ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 29.416,83€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 35.300,20€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.487,14€, πλέον πρόσθετος φόρος επί της εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.984,57€, πλέον τέλος επιτηδεύματος ποσού 500,00€ ήτοι συνολικό ποσό **70.688,74€**.

2) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 84.955,44€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 93.450,98€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 8.567,02€, πλέον πρόσθετος φόρος επί της εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 9.423,72€, πλέον τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00€ ήτοι συνολικό ποσό **197.047,16€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 19/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ σε βάρος του προσφεύγοντος.

Αιτία ης ως άνω εντολής αποτέλεσε η υπ' αριθ. ABM ΟΙΚ.ΣΔ.ΠΕ/2015 Παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος που αφορά τον προσφεύγοντα.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, από την επεξεργασία των αριθμητικών δεδομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2013, των τραπεζικών κινήσεων και των υπομνημάτων με τα συνημμένα δικαιολογητικά που κατέθεσε ο προσφεύγων επί του αιτήματος παροχής πληροφοριών (άρθρο 14 του ν. 4174/2013) και επί του σημειώματος διαπιστώσεων (άρθρο 28 του ν.4174/2013), **διαπιστώθηκε** ότι α) ο προσφεύγων πραγματοποιούσε αγορές και πωλήσεις ακινήτων με στόχο την επίτευξη του κέρδους, επομένως, ασκούσε εμπορική δραστηριότητα με αντικείμενο εργασιών την αγοροπωλησία ακινήτων και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **28§3 του ν.2238/94**, το κέρδος του προσφεύγοντος από την αγοραπωλησία ακινήτων για τη **χρήση 2011 ανέρχεται σε 66.364,47€** και για τη **χρήση 2012 ανέρχεται σε 194.965,46€** και β) αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **8.538,72€** για τη χρήση 2011 που αφορά τον προσφεύγοντα, η οποία δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α' έως Ζ' της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου **48§3 του ν.2238/1994** και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

3) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής αυτοτελούς προστίμου (άρθρου 4 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο **100€** διότι παρότι ο προσφεύγων άσκησε εμπορική δραστηριότητα αγοράς και πώλησης ακινήτων με σκοπό το κέρδος όπως αυτή η εμπορική δραστηριότητα περιγράφεται στο άρθρο 28 του ν.2238/94, εν τούτοις δεν υπέβαλε ως όφειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., δήλωση έναρξης εργασιών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του ν. 2859/2000.

4) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής αυτοτελούς προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο **200€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§2 περ. αβ' του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 7§2 περ. ζ' του ν.4337/2015, διότι τη χρήση 2011, ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον β' κατηγορίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 4§1 του ΚΒΣ.

5) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής αυτοτελούς προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο **200€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§2 περ. αβ' του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 7§2 περ. ζ' του ν.4337/2015, διότι τη χρήση 2012, ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον β' κατηγορίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 4§1 του ΚΒΣ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση του άρθρου 20§2 του Συντάγματος. Η έκθεση ελέγχου περιέχει κρίσεις και διαπιστώσεις για παραβάσεις (κέρδος από εμπορία ακινήτων) οι οποίες δεν είχαν διατυπωθεί στο υπ' αριθ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων και για τις οποίες δε του χορηγήθηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, ώστε να παράσχει εξηγήσεις και να τις αντικρούσει το πρώτον ενώπιον της φορολογικής αρχής. Συνεπώς το σύνολο των προσβαλλόμενων πράξεων τυγχάνει ακυρωτέο κατά παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως του.
2. Σε συμπλήρωση του πρώτου λόγου, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (βλ. ΣΤΕ 519/1994) η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει παραβάσεις διαφορετικές από αυτές, που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα ελέγχου που του επιδόθηκε. Κατά συνέπεια οι προσβαλλόμενες πράξεις οι οποίες ερείδονται σε οριστικές εκθέσεις ελέγχου που εκθέτουν παραβάσεις διαφορετικές από το προσωρινό σημείωμα διαπιστώσεων, πρέπει να ακυρωθούν.
3. Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση ότι ασκούσε εμπορική δραστηριότητα εμπορίας ακινήτων. Συγκεκριμένα στην περίπτωση του δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 28§§1,2,3 του ν. 2238/94, αφού δεν πληρούται το υποκειμενικό κριτήριο της πρόθεσης κέρδους, αλλά αντίθετα η πώληση των υπό κρίση ακινήτων συντελέστηκε μόνον για την αξιοποίηση των κεφαλαίων του και την κάλυψη αναγκών του λόγω συρρίκνωσης των εισοδημάτων του. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την υπ' αριθ./2018 πράξη διόρθωσης συμβολαίου της συμβολαιογράφου ως προς το τίμημα του υπ' αριθ./2008 συμβολαίου – επιπλέον ποσό 200.000,00€. Επομένως το συνολικό κόστος κτήσης ήταν τουλάχιστον 255.974,11€ (πραγματικό τίμημα +φόροι +λοιπά έξοδα), ήτοι υπερέβαινε το ποσό των 250.939,57 € που έλαβε κατά την πώληση το 2012. Επιπλέον προσκομίζει παραστατικά καταθέσεων στο λογαριασμό του πωλητή Σχετικά με τα ακίνητα που φέρεται να πώλησε το 2011 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα δυο ήταν αγροτεμάχια και ήταν αδύνατο να εκμισθωθούν και το τρίτο όπως προκύπτει από και το υπ' αριθ./2015 συμβόλαιο εκποιήθηκε τελικά το 2015 με μεγαλύτερη ζημιά στο ποσό των 42.411,80€. Επομένως, ως προς τη χρήση 2011 το ποσό των 66.364,47€ δεν συνιστά εισόδημα του άρθρου 28 του ν.2238/94, αλλά έσοδο από διάθεση περιουσιακών στοιχείων.
4. Επικουρικό αίτημα εφαρμογής ευμενέστερης διάταξης ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει

υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «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.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστatzμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή με το με αρ πρωτ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014** έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου,...»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2000 - 01/01-31/12/2013, δυνάμει της με αριθ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑ/ΛΗΝΗΣ.

Επειδή, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2007 – 2014, προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης οικονομικής εισφοράς (άρθρο 18 του ν. 3758/2009) οικον. έτους 2008, προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού

έκτακτης οικονομικής εισφοράς (άρθρο 5 του ν. 3833/2019) οικον. έτους 2010, καθώς και προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισφοράς αλληλεγγύης (άρθρο 29 του ν.3986/2011) οικ. ετών 2011 – 2014.

Επειδή, σύμφωνα με το ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ανά χρήση σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί που αφορά τον προσφεύγοντα και την σύζυγό του, η οποία δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου **48§3 του ν.2238/1994** και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ / ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ (ΑΡΘΡΟ 48§3 του ν.2238/94)		
ΧΡΗΣΗ		
2006	801.403,80	354.386,65
2007	716.301,40	460.158,59
2008	988.820,66	803.574,97
2009	672.747,78	475.615,78
2010	501.016,00	213.792,56
2011	337.180,61	153.370,53
2012	288.679,86	280.575,17
2013	89.800,57	78.350,77

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων καταθέτοντας το με αριθ./2017 υπόμνημά του.

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το υπόμνημα του προσφεύγοντος με τα συνημμένα δικαιολογητικά διαφοροποίησε τις διαπιστώσεις του κρίνοντας ότι τις χρήσεις 2011 και 2012 ο προσφεύγων άσκησε εμπορική δραστηριότητα αγοράς και πώλησης ακινήτων με σκοπό το κέρδος κατ' άρθρο 28 του **ν.2238/94**.

Επειδή, στη συνέχεια, την 19/12/2017 ο έλεγχος συνέταξε έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994, ΚΒΣ, και επιβολής αυτοτελών προστίμων επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της από 19/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, **διαπιστώθηκε** ότι α) ο προσφεύγων πραγματοποιούσε αγορές και πωλήσεις ακινήτων με στόχο την επίτευξη του κέρδους, επομένως, ασκούσε εμπορική δραστηριότητα με αντικείμενο εργασιών την αγοροπωλησία ακινήτων και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **28§3 του ν.2238/94**, το κέρδος του προσφεύγοντος από την αγοραπωλησία ακινήτων για τη **χρήση 2011 ανέρχεται σε 66.364,47€** και για τη **χρήση 2012 ανέρχεται σε 194.965,46€** και β) αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **8.538,72€** για τη χρήση

2011 που αφορά τον προσφεύγοντα, η οποία δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου **48§3 του ν.2238/1994** και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι υφίσταται παραβίαση του άρθρου 20§2 του Συντάγματος καθώς η έκθεση ελέγχου περιέχει κρίσεις και διαπιστώσεις για παραβάσεις (κέρδος από εμπορία ακινήτων) οι οποίες δεν είχαν διατυπωθεί στο υπ' αριθ. 65/8-11-2017 σημείωμα διαπιστώσεων και για τις οποίες δε του χορηγήθηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, ώστε να παράσχει εξηγήσεις και να τις αντικρούσει το πρώτον ενώπιον της φορολογικής αρχής και συνεπώς το σύνολο των προσβαλλόμενων πράξεων τυγχάνει ακυρωτέο κατά παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως του.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει διαπιστώσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα που επιδόθηκε (ΣΤΕ 519/1994).

Επειδή, με βάση τα όσα προαναφέρθηκαν, ο προσφεύγων δεν είχε τη δυνατότητα να εκφράσει τις αντιρρήσεις του σχετικά με τα προσβαλλόμενα πρόστιμα της μη έναρξης και τη τήρησης βιβλίων τουλάχιστον β΄ κατηγορίας ούτε να προβάλει τους ισχυρισμούς του σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί άσκησης εμπορικής δραστηριότητας με αντικείμενο εργασιών την αγοροπωλησία ακινήτων

Επομένως, ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι βάσιμος καθώς η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου **28§1 του ν. 4174/2013**, και οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι **τυπικά πλημμελείς** και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθούν.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **63§6 του ν. 4174/2013** (Α' 170) ορίζεται ότι: «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**», και με τις διατάξεις του άρθρου **63§2 περ. γ'** του ίδιου νόμου ότι: «Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 [πενταετία] παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, **για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης**, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «*Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου*» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθειςών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **25/1/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:**, και την **ακύρωση για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια)** σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό:

α) των υπ' αριθμ. /2017 και /2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012), αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ,

β) της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης επιβολής αυτοτελούς προστίμου (άρθρου 4 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και

γ) των υπ' αριθ. /2017 και /2017 Οριστικών Πράξεων επιβολής αυτοτελούς προστίμου, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

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.