



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 14/11/2017
Αριθμός απόφασης: 5866

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. 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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 21/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Σάμου, περιοχή Καρλόβασι, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2003- 31/12/2003	134.561,55
2		15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2004- 31/12/2004	248.522,91
3		15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2005- 31/12/2005	79.071,75
4		15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2006- 31/12/2006	67.588,82
5		15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2007- 31/12/2007	41.239,02
6		15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2008- 31/12/2008	131.952,30

7	..... .....	15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2009- 31/12/2009	41.611,37
8	..... .....	15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2010- 31/12/2010	107.521,59
9	..... .....	15/05/2017	23/05/2017	Έκτακτη Εισφορά	01/01/2007- 31/12/2007	4.400,00
10	..... .....	15/05/2017	23/05/2017	Έκτακτη Εισφορά	01/01/2009- 31/12/2009	2.438,17
11	..... .....	15/05/2017	23/05/2017	Εισφορά Αλληλεγγύης	01/01/2010- 31/12/2010	11.236,32
12	..... .....	15/05/2017	23/05/2017	Κ.Β.Σ.	01/01/2008- 31/12/2008	195,00
13	..... .....	15/05/2017	23/05/2017	Κ.Β.Σ.	01/01/2009- 31/12/2009	195,00
15	..... .....	15/05/2017	23/05/2017	Κ.Β.Σ.	01/01/2010- 31/12/2010	200,00
15	..... .....	15/05/2017	23/05/2017	Πρόστιμο Άρθρου 4 Ν 2523/1997	01/01/2008- 31/12/2008	300,00

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 15/05/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 21/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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:

α) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, οικονομικού έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 61.164,34 €, πλέον 73.397,21 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

β) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, οικονομικού έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 112.964,96 €, πλέον 135.557,95 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

γ) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, οικονομικού έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 35.943,61 €, πλέον 43.128,14 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

δ) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, οικονομικού έτους 2007 επιβλήθηκε σε

βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 30.718,16 €, πλέον 36.870,66 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ε) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 18.745,01 €, πλέον 22.494,01 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

στ) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, οικονομικού έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 59.978,33 €, πλέον 71.973,97 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ζ) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 18.914,26 €, πλέον 22.697,11 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

η) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 51.661,66 €, πλέον 55.859,93 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

θ) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς του Ν. 3758/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Εισφορά ποσού 2.000,00 €, πλέον 2.400,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ι) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς του Ν. 3833/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Εισφορά ποσού 1.108,26 €, πλέον 1.329,91 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ια) Με την υπ' αρ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 5.402,08 €, πλέον 5.834,24 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1994 καθώς και εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις διότι ο προσφεύγων ασκούσε την δραστηριότητα ανέγερσης και πώλησης οικοδομών.

ιβ) Με την υπ' αριθ./2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 195,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 του Ν. 4337/2015.

ιγ) Με την υπ' αριθ./2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο

συνολικού ποσού 195,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 του Ν. 4337/2015.

ιδ) Με την υπ' αριθ./2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 200,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 του Ν. 4337/2015.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων για την δραστηριότητα ανέγερσης και πώλησης οικοδομών.

ιε) Με την υπ' αριθ./2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 300,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 του Ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε λόγω μη υποβολής δήλωση έναρξης εργασιών, για την δραστηριότητα ανέγερσης και πώλησης οικοδομών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τις χρήσεις 2000 έως και 2006 (οικονομικά έτη 2001 έως και 2007) είχε ήδη παραγραφεί πριν από την κοινοποίηση των διά της παρούσας προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων.

2) Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του αρθρ.28 παρ.1-3 του ν.2238/1994

3) Καθορισμός της αξίας των ακινήτων στο οικονομικό έτος 2011 κατα εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 παρ.1-3 του ν, 2238/1994 και αρθρ. 41 του ν. 1249/1982.

4) Παραβίαση του άρθρου 32 παρ. 2 του ν. 2238/1994. ακόμα και εάν συνέτρεχε η εφαρμογή του αρθρ. 28 του ν.2238/1994, θα έπρεπε να εφαρμοστεί η διάταξη του αρθρ. 32 παρ.2 του ΚΦΕ περί ανωτέρας βίας .

5) Η διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του ν. 3888/2010, όπως ερμηνεύεται και εφαρμόζεται (αναδρομικά) από τη φορολογική διοίκηση, με την πολ. 1095/2011 και τις προσβαλλόμενες πράξεις, αντιβαίνει στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος.

6) Ανεξάρτητα από την παραβίαση του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος, εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, 21 παρ. 4 ν. 4172/2013, 39 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 2 του α.κ,

7) Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή του νόμου- έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας - εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών.

8) Η μη δυνατότητα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς αντίκεινται στις αρχές τις ισότητας και της χρηστής διοίκησης και καθίστα άκυρες τις προσβαλλόμενες οριστικές καταλογίστηκες πράξεις.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

ΟΙΚ. ΕΤΗ 2004, 2005, 2006

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι:« 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος τους 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013 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 έκδοση 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, εκδήλωση της, απορρέουσας, κατά τα προεκτεθέντα, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις. Ειδικότερα, στο άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών,

ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων. Εξάλλου, ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και προς αποφυγή ενθαρρύνσεως ενδεχόμενης απραξίας της φορολογικής διοικήσεως, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, ενόψει, μάλιστα, του ότι πλέον διευκολύνεται η διαδικασία ελέγχου τόσο λόγω των συγχρόνων ηλεκτρονικών και άλλων μεθόδων

ελέγχου όσο και λόγω του γεγονότος ότι πολλά δεδομένα που αφορούν την πάσης φύσεως οικονομική δραστηριότητα των φορολογουμένων (όπως εισόδημα π.χ. από μισθωτές υπηρεσίες, τόκους καταθέσεων κ.λπ.) εισάγονται στο σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος χωρίς να χρειάζεται καμία ενέργεια εκ μέρους των φορολογουμένων και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογείται ο καθορισμός μακρού χρόνου παραγραφής πέραν των χρονικών ορίων που όριζαν προϊσχύσασες διατάξεις σε χρόνο, κατά τον οποίο η φορολογική διοίκηση δεν διέθετε τα μέσα αυτά. Άλλωστε, η ταχύτητα των εξελίξεων σε όλους τους τομείς, μεταξύ των οποίων και ο οικονομικός και ο επιχειρηματικός, επιβάλλει, προς προστασία του δημοσίου συμφέροντος, την ταχύτερη κατά το δυνατόν εκκαθάριση των υποχρεώσεων των φορολογουμένων, ώστε τόσο αυτοί, προκειμένου να προγραμματίζουν την οικονομική τους δραστηριότητα, να γνωρίζουν τις οφειλές τους επικαίρως και ανά τακτά, και σχετικώς μικρά, χρονικά διαστήματα - διότι συσσώρευση οφειλών πολλών ετών, λόγω της μετά πάροδο μακρού χρόνου διενέργειας ελέγχου για περισσότερα έτη και εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, και αξίωση συγχρόνου καταβολής αυτών μπορεί να δημιουργήσει σοβαρά οικονομικά προβλήματα σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, τα οποία μπορεί να συνεπάγονται δυσμενείς επιπτώσεις στην εθνική οικονομία γενικότερα - όσο και το κράτος να είναι σε θέση να προβλέπει εγκαίρως, με σχετική ασφάλεια, τα έσοδά του για να μπορεί, στη συνέχεια, να προγραμματίζει και τις δαπάνες του και τον τρόπο αντιμετώπισέως τους. (Σχετ. ΣτΕ ΟΛΜΛ 1738/2017 Σκέψη 6).

Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις

έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: Άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265/5.12.2006): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]». Άρθρο 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194/25.9.2008): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». Άρθρο 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143/7.8.2009): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». Άρθρο 82 του ν. 3842/2010 (Α'58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α'113/13.7.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010». (Σχετ. ΣΤΕ ΟΛΜΛ 1738/2017 Σκέψη 8).

Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. (Σχετ. ΣΤΕ ΟΛΜΛ 1738/2017 Σκέψη 10).

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η οποία αφορά τον καταλογισμό φόρων εισοδήματος των οικ. ετών 2004 έως 2006 (χρήσεις 2003 έως 2005), η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, έληγε ως προς το οικ. έτος 2004, την 31/12/2009, ως προς το οικ. έτος 2005, την 31/12/2010 και ως προς το οικ. έτος 2006, την 31/12/2011.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους εισοδήματος είχε υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι οι επίδικες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εκδόθηκαν την 15/05/2017 και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 23/05/2017, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους εισοδήματος, για τα οικ. έτη 2004 έως 2006 (χρήσεις 2003 έως 2005) είχε υποπέσει σε παραγραφή γίνεται αποδεκτός.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2007

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:« **4.** Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:« **2.** Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: **α)** από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, **β)** η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή **γ)** περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή **δ)** περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).».

Επειδή, σύμφωνα με την από 15/05/2017 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά στην οποία αναφέρεται ότι: «Σε εφαρμογή της με αρ. 2061/7-6-2016 απόφασης της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ, η υπηρεσία μας προέβη στην έκδοση νέας εντολής με αρ./15-7-2016, για επανάληψη της διαδικασίας απαλλαγμένης από τις τυπικές πλημμέλειες του αρχικού ελέγχου και λαμβάνοντας υπόψιν το με αριθμό πρωτ.ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟ 29 Οκτωβρίου 2012 για διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου για τονπου διαβιβάστηκε από την Οικονομική Επιθεώρηση Βορείου Αιγαίου, μέσω της Δ.Ο.Υ. Σάμου. Επιπλέον σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ.ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟ 29 Νοεμβρίου 2012 από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής προς την Δ.Ο.Υ. Καρλοβάσιου Σάμου διαβιβάστηκε απόρρητο δελτίο πληροφοριών-καταγγελία που αφορούσε τον με την κατηγορία ότι προέβη σε αγορές ακινήτων και ανεγέρσεις πολυκατοικιών χωρίς αναλυτική αναφορά προέλευσης χρημάτων-πόθεν έσχες. Η υπηρεσία μας, ως αρμόδια από την 01/07/2013 για τον φορολογικό έλεγχο όλων των επιχειρήσεων του νομού Σάμου εξέδωσε την υπ' αριθμό/15-7-2016, εντολή ελέγχου προκειμένου να γίνει τακτικός έλεγχος των χρήσεων 2000-2011 κυρίως όσον αφορά την ανέγερση οικοδομών και αγοραπωλησία ακινήτων του ελεγχόμενου.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων σύμφωνα με τις διατάξεις του 84 § 4 του Ν. 2238/1994 παραγράφεται την 31/12/2017 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΡ. 34 ΤΟΥ Ν. 2238/1994

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 34 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:« 1. Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982.

Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια ή το πραγματικό τίμημα το οποίο προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το μεγαλύτερο τίμημα.

2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδά τους.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, ο πιο πάνω συντελεστής προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%).».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 § 2 του ν. 3842/2010 ορίζεται ότι:« 2. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής: «Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 92 του ν. 3842/2010 ορίζεται ότι:« 1. Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει: α) Των άρθρων 1 (παράγραφοι 2, 8 και 9), 2, 3, (εκτός

από την περίπτωση γ' της παραγράφου 4), 4, 5 (παράγραφοι 3, 7, 8, 9, 11 και 12), 6 (**παράγραφος 2**), 8 (παράγραφοι 2, 3 και 5), 17 (παράγραφος 6), από 1ης Ιανουαρίου 2010 για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από την ημερομηνία αυτή και μετά.».

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. 1093725/2163/A0012/2-05-2007 έγγραφο, με θέμα: «Χαρακτηρισμός εισοδήματος σε περίπτωση ανέγερσης και πώλησης ακινήτων» αναφέρονται τα εξής: « 1. Με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, 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.

2. Με το άρθρο 7 της Ε.3930/Εγκ. 23/23.2.1968 διαταγής μας «περί κοινοποιήσεως του ΑΝ 285/1968» αποτελεί επιχείρηση και η ενέργεια μιας μόνο πράξης αρκεί να αποσκοπεί σε πραγματοποίηση κέρδους.

Δηλαδή, βασικό στοιχείο για να χαρακτηριστεί μια μεμονωμένη πράξη σαν επιχείρηση είναι η πρόθεση για την πραγματοποίηση του κέρδους.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του ν.2238/1994, ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία αυτών όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982.

Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ορίζονται στην παράγραφο αυτή εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή 15% στα ακαθάριστα έσοδά τους.

4. Ύστερα από τα πιο πάνω, στην περίπτωση, που αναφέρεσθε, της ανεγειρόμενης πολυώροφης σκοπό την πώληση, αποκτάται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, που φορολογείται σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε..

Σε περιπτώσεις όμως, που ο κατασκευαστής αυτός, δεν προβαίνει σε πωλήσεις όλων των κατασκευαζόμενων διαμερισμάτων, αλλά ορισμένα από αυτά, είτε ιδιοκατοικεί, είτε παραχωρεί δωρεάν στα τέκνα του ή τέλος εκμεταλλεύεται αυτά διαφορετικά (εκμίσθωση), η αξία των διαμερισμάτων αυτών δεν προσυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε., καθότι ελλείπει το στοιχείο του κέρδους (σχετ.1144735/1944/A0012/31.1.1994 έγγραφό μας).

Όμως το κέρδος που, τυχόν, θα προκύψει από την πώληση μελλοντικά των προαναφερόμενων διαμερισμάτων, αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Π.21336/ΠΟΛ. 269/19.12.1960 διαταγή μας). Βέβαια, το θέμα της φορολογικής μεταχείρισης των παραπάνω περιπτώσεων, ως πραγματικό, ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ο οποίος και κρίνει σχετικά.».

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. 1118193/2310/A0012/16-01-2008 έγγραφο, με θέμα:« Φορολογική μεταχείριση ιδιώτη που προβαίνει σε πώληση διαμερισμάτων ανεγειρόμενης οικοδομής» αναφέρονται τα εξής:« Το φυσικό πρόσωπο που προτίθεται να ανεγείρει ο ίδιος σε ιδιόκτητο οικόπεδο πολυώροφη οικοδομή και μέρος των διαμερισμάτων αυτής θα τα πωλήσει

αμέσως και τα υπόλοιπα θα ιδιοκατοικήσει ή εκμισθώσει, για μεν τις πωλήσεις των διαμερισμάτων ασκείται εμπορική πράξη και το εισόδημα που προέρχεται είναι από εμπορική επιχείρηση φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994, για δε τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ή εκμισθούμενα διαμερίσματα όταν μελλοντικά πωληθούν το τυχόν κέρδος που θα προκύψει είναι εισόδημα από εμπορικές επιχ/σεις σύμφωνα με την διάταξη της παραγ.8 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου.».

Επειδή, σύμφωνα με την από 15/05/2017 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά αναφέρονται τα εξής:« Περιγραφή κατασκευής: Πρόκειται για τριώροφη οικοδομή επί οικοπέδου επιφάνειας 237,53 τετρ. μέτρα στη θέση, εντός σχεδίου, στο Ο.Τ. 21 του Δήμου Καρλοβασίου Σάμου, η οποία αποτελείται:

1. Από ισόγειο κατάστημα επιφάνειας 96,25 τ.μ.
2. Από ισόγειο κατάστημα επιφάνειας 52,45 τ.μ.
3. Από διαμέρισμα πρώτου ορόφου, (Α1) επιφάνειας 103,30 τ.μ.
4. Από διαμέρισμα πρώτου ορόφου, (Α2) επιφάνειας 45,40 τ.μ.
5. Από διαμέρισμα δευτέρου ορόφου, (Β3) επιφάνειας 103,30 τ.μ.
6. Από διαμέρισμα δευτέρου ορόφου, (Β4) επιφάνειας 45,40 τ.μ.

Σύμφωνα με το έντυπο του υπολογισμού του Ελάχιστου Κόστους Κατασκευής Οικοδομής που επισυνάπτεται το Ε.Κ.Κ.Ο. της εν λόγω οικοδομής ανέρχεται σε 65.395 €. Από τον ελεγχόμενο δαπανήθηκαν για την αποπεράτωση της οικοδομής αυτής κατ' έτος τα παρακάτω:

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
2007	89.385,87€
2008	85.570.27€
ΣΥΝΟΛΑ €	174.955,54€

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το πραγματικό κόστος κατασκευής της οικοδομής αυτής είναι κατά πολύ μεγαλύτερο από αυτό του Ελάχιστου Κόστους Κατασκευής Οικοδομής.

Σημείωση ελέγχου:

Από τις παραπάνω αυτοτελείς ιδιοκτησίες, στα υπό έλεγχο έτη, μεταβιβάστηκε το Β3.

Β. Αριθμός αδείας κατασκευής:/12-02-2007.

Περιγραφή κατασκευής: Πρόκειται για διώροφη οικοδομή με πυλωτή επί οικοπέδου επιφάνειας 258,00 τετρ. μέτρα στη θέση, εντός σχεδίου, στο Ο.Τ. 21 του Δήμου Καρλοβασίου Σάμου, η οποία αποτελείται:

1. Από την Α1+Β1 μεζονέτα επιφάνειας 102,48 τ.μ. με την Π1 ισόγεια θέση στάθμ. αυτ/του επιφάνειας 51,24 τ.μ.
2. Από την Α2+Β2 μεζονέτα επιφάνειας 102,48 τ.μ. με την Π2 ισόγεια θέση στάθμ. αυτ/του επιφάνειας 51,24 τ.μ.
3. Από την Α3+Β3 μεζονέτα επιφάνειας 102,48 τ.μ. με την Π3 ισόγεια θέση στάθμ. αυτ/του επιφάνειας 51,24 τ.μ.

Σύμφωνα με το έντυπο του υπολογισμού του Ελάχιστου Κόστους Κατασκευής Οικοδομής που επισυνάπτεται το Ε.Κ.Κ.Ο. της εν λόγω οικοδομής ανέρχεται σε 77.492,05 € Από τον ελεγχόμενο δαπανήθηκαν για την αποπεράτωση της οικοδομής αυτής κατ' έτος τα παρακάτω:

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
2007	77.589,85
2008	38.632,49

2009	2.237,20
ΣΥΝΟΛΑ €	118.459.54

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το πραγματικό κόστος κατασκευής της οικοδομής αυτής είναι κατά πολύ μεγαλύτερο από αυτό του Ελάχιστου Κόστους Κατασκευής Οικοδομής.

Σημείωση ελέγχου:

Από τις παραπάνω αυτοτελείς ιδιοκτησίες, στα υπό έλεγχο έτη, μεταβιβάστηκαν οι με α/α 2 και 3.

Με βάση τα παραπάνω τα σχετικά αριθμητικά δεδομένα έχουν ως εξής:

Οικονομικό έτος 2009, (Διαχείριση 1/1/-31/12/2008)

α/α	ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	Σ Κ Κ	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ
1.	4382/5.3.2008 του συμβ.	183.400,00	15% προσαυξημένος κατά 100% Ήτοι τελικά: 15% X 2 = 30%	55.020,00
ΣΥΝΟΛΑ				<u>55.020,00</u>

Οικονομικό έτος 2010, (Διαχείριση 1/1/-31/12/2009)

α/α	ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	Σ Κ Κ	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ
1.	15309/22.12.2009 της	80.037,12	15% προσαυξημένος κατά 100% Ήτοι τελικά: 15% X 2 = 30%	24.011,14
ΣΥΝΟΛΑ				<u>24.011,14</u>

Οικονομικό έτος 2011, (Διαχείριση 1/1/-31/12/2010)

α/α	ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	Σ Κ Κ	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ
1.	15385/5.3.2010 της	170.000,00	20% προσαυξημένος κατά 100% Ήτοι τελικά: 20% X 2 = 40%	68.000,00
ΣΥΝΟΛΑ				<u>68.000,00</u>

Επειδή, οι οριζόντιες ιδιοκτησίες πουλήθηκαν σε πολύ μικρό χρονικό διάστημα από την ανέγερση, και ότι από την πώληση των εν λόγω οριζοντίων ιδιοκτησιών απεκόμισε πολύ υψηλό τίμημα, το οποίο σύμφωνα με τα συμβόλαια που συνετάγησαν, ανέρχεται στο ανωτέρω ποσό, η πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών είχε ως σκοπό την απόκτηση κέρδους, χωρίς να ασκεί εν προκειμένω επιρροή το γεγονός ότι ο προσφεύγων χρησιμοποίησε το ποσό που απεκόμισε για την εξόφληση των δανείων προς την τράπεζα Alpha Bank, και το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή θεώρησε ότι το κέρδος που προκύπτει από την αγοραπωλησία των παραπάνω ανεξάρτητων οριζοντίων ιδιοκτησιών και το οποίο ο έλεγχος έκρινε ότι έχει τα χαρακτηριστικά στοιχεία εισοδήματος εξ εμπορικών επιχειρήσεων και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΟΥ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΠΟΥ ΠΟΥΛΗΘΗΚΕ ΤΗΝ 05/03/2010

Επειδή, σύμφωνα με την από 15/05/2017 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά αναφέρονται τα εξής:« Για την κατάθεση ποσού 83.000,00 € από καιστις 17/03/2010 στον λογαριασμό με αριθμότης Εθνικής Τράπεζας ο ελεγχόμενος ισχυρίστηκε ότι αφορά πώληση διαμερίσματος σύμφωνα με το υπ. αριθμ. 15385/2010 συμβόλαιο. Πράγματι σύμφωνα με το με αριθμό 15385/05-03-2010 συμβόλαιο ο ελεγχόμενος προέβη στην πώληση του εν λόγω διαμερίσματος συνολικού ποσού 100.000,00 € «και οι αγοραστές υπόσχονται και αναλαμβάνουν την υποχρέωση με το συμβόλαιο να καταβάλουν στον πωλητή άτοκα από το υποκατάστημα της Εθνικής Τράπεζας στο Καρλόβασι Σάμου από εγκριθέν και χορηγηθησόμενο σε αυτούς δάνειο προς αγορά οικίας για τις στεγαστικές ανάγκες αυτών εντός προθεσμίας σαράντα (40) ημερών από σήμερα ήτοι μέχρι την 14^η Απριλίου 2010». Ο έλεγχος κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου για την συγκεκριμένη κατάθεση. **Σύμφωνα με στοιχεία από το άνοιγμα λογαριασμών του ελεγχόμενου η πραγματική αξία μεταβίβασης του εν λόγω ακινήτου είναι 170.000,00 €, μιας και οι ίδιοι καταθέτες προέβησαν και σε δεύτερη κατάθεση ύψους 87.000,00 € στις 04/03/2010. Ο έλεγχος θεωρεί ότι το πραγματικό τίμημα μεταβίβασης στην ανωτέρω αγοραπωλησία είναι το άθροισμα των δύο καταθέσεων των αγοραστών, (83.000,00 + 87.000,00 = 170.000,00 €).**

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή θεώρησε ότι το πραγματικό τίμημα.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΝΤΙΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΑΡΘ 15 ΠΑΡ 3 ΤΟΥ Ν. 3888/2010

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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.».

Σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010. : ... «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 για την ορθή εφαρμογή τους.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η προστεθείσα με το [άρθρο 15 παρ. 3](#) του ν. [3888/2010](#) διάταξη του εδαφίου β΄ της [παραγράφου 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε

υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. (ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 44 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994.».

Επειδή, η Υπηρεσία μας, βάσει των ανωτέρω, δεν είναι αρμόδια για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και του συμβιβασμού των προστίμων, το αντίστοιχο Αίτημα Εξώδικης Επίλυσης Της Διαφοράς, του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως απαράδεκτο.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 15/05/2017 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της 21/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και

Α) Την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2003- 31/12/2003	134.561,55

2	..... .....	15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2004- 31/12/2004	248.522,91
3	..... .....	15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2005- 31/12/2005	79.071,75

και

Β) Την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2006- 31/12/2006	67.588,82
2		15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2007- 31/12/2007	41.239,02
3		15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2008- 31/12/2008	131.952,30
4		15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2009- 31/12/2009	41.611,37
5		15/05/2017	23/05/2017	Εισόδημα	01/01/2010- 31/12/2010	107.521,59
6		15/05/2017	23/05/2017	Έκτακτη Εισφορά	01/01/2007- 31/12/2007	4.400,00
7		15/05/2017	23/05/2017	Έκτακτη Εισφορά	01/01/2009- 31/12/2009	2.438,17
8		15/05/2017	23/05/2017	Εισφορά Αλληλεγγύης	01/01/2010- 31/12/2010	11.236,32
9		15/05/2017	23/05/2017	Κ.Β.Σ.	01/01/2008- 31/12/2008	195,00
10		15/05/2017	23/05/2017	Κ.Β.Σ.	01/01/2009- 31/12/2009	195,00
11		15/05/2017	23/05/2017	Κ.Β.Σ.	01/01/2010- 31/12/2010	200,00
12		15/05/2017	23/05/2017	Πρόστιμο Άρθρου 4 Ν 2523/1997	01/01/2008- 31/12/2008	300,00

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΟΙΚ. 2007

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

Διαφορά φόρου	30.718,16
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	36.870,66
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	67.588,82

ΟΙΚ. 2008

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

Διαφορά φόρου	18.745,01
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	22.494,01
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	41.239,02

ΟΙΚ. 2009

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

Διαφορά φόρου	59.978,33
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	71.973,97
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	131.952,30

ΟΙΚ. 2010

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

Διαφορά φόρου	18.914,26
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	22.697,11
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	41.611,37

ΟΙΚ. 2011

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

Διαφορά φόρου	51.661,66
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	55.859,93
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	107.521,59

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΣΦΟΡΑ Ν. 3758/2009**ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2008**

Διαφορά φόρου	2.000,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.400,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.000,00

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΣΦΟΡΑ Ν. 3833/2010**ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2010**

Διαφορά φόρου	1108,26
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.329,91
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.438,17

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ**ΟΙΚ. 2011**

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

Διαφορά φόρου	5.402,08
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.834,24
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.236,32

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ Κ.Β.Σ.**ΧΡΗΣΗ 2008**

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 195,00 € .

ΧΡΗΣΗ 2009

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 195,00 € .

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 200,00 €

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΤΟΥ ΑΡΘΡ. 4 Ν. 2523/1997

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 300,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.