



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20-02-2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Αριθμός απόφασης: 1546

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604563
ΦΑΞ : 2131604567

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. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπ. Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 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.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
 - στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά των υπ' αριθμ./2016,/2016, και/2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικών ετών 2010, 2011 και 2013, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθμ./2016,/2016, και/2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικών ετών 2010, 2011 και 2013, αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21/09/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της ημερομηνία κατάθεσης 21/10/2016 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 22.082,38 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 26.498,86€, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.277,73€, ήτοι συνολικό ποσό 50.858,97€.

2) Με την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 22.414,25 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 22.414,25 €, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.143,50€, ήτοι συνολικό ποσό 46.972,00€.

3) Με την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 24.234,24€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 12.601,80€, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.962,00€, ήτοι συνολικό ποσό 40.798,04€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν από το πόρισμα της από 21/09/2016 έκθεσης μερικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος βάσει διατάξεων ν. 2238/1994, για τις χρήσεις 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./08-06-2016 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και ΚΦΑΣ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της ως άνω εντολής συντάχθηκε αρχικά η από 21/09/2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) και Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012) του ως άνω ελεγκτή, η οποία και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης εισοδήματος.

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης του ΚΒΣ προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν τήρησε θεωρημένο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών για την οικοδομή που ανήγειρε επί της οδού στο ΑΤΤΙΚΗΣ τις χρήσεις 2009 -2013, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 10 του Π.Δ. 186/92, του άρθρου 6 του ν. 2859/2000 και των ΠΟΛ. 1039/2006 και 1067/2006.

Συνεπεία της ως άνω έκθεσης του ΚΒΣ, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος οι υπ' αριθ./2016,/2016,/2016 και/2016 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013, αντίστοιχα.

Κατόπιν τούτου, ο υπό κρίση έλεγχος επικαλούμενος τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του π.δ. 186/1992, που ορίζουν ότι τα βιβλία μιας επιχείρησης χαρακτηρίζονται ως ανακριβή όταν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του ΚΒΣ, έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή και στη συνέχεια προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών του προσφεύγοντος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 34§2 του ν. 2238/1994.

Συγκεκριμένα,

- Για το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009)

Ο έλεγχος αναφέρει ότι ο προσφεύγων έχει περαιώσει με τον ν. 3888/2010 και έχει εξοφλήσει τον αναλογούντα φόρο.

- Για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010)

Ο έλεγχος προσδιόρισε:

A) τα Ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με το τίμημα του συνταχθέντος συμβολαίου στη χρήση, ήτοι στο ποσό των 150.845,25€ (αριθμ./2010 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών) και

B) τα καθαρά κέρδη με τη χρήση συντελεστή 20%, προσαυξημένο κατά 100% επί των ακαθαρίστων εσόδων, ήτοι στο ποσό των 60.338,10€ (150.845,25€ Χ40%).

- Για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011)

Ο έλεγχος προσδιόρισε:

A) τα Ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με το τίμημα του συνταχθέντος συμβολαίου στη χρήση, ήτοι στο ποσό των 161.622,55€ που αφορά γονική παροχή (αριθμ./2011 συμβόλαιο γονικής παροχής της Συμβολαιογράφου Αθηνών) και

B) τα καθαρά κέρδη με τη χρήση συντελεστή 20%, προσαυξημένο κατά 100% επί των ακαθαρίστων εσόδων, ήτοι στο ποσό των 64.649,02€ (161.622,55€ Χ40%).

- Για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι καμία μεταβίβαση ακινήτου δεν πραγματοποιήθηκε τη χρήση αυτή, και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης σε 0,00€.

- Για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

Ο έλεγχος προσδιόρισε:

A) τα Ακαθάριστα έσοδα στο ποσό των 207.778,28€, ήτοι το άθροισμα του συνταχθέντος συμβολαίου της χρήσης ποσό 190.501,58€ (αριθμ./2013 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών), και της αξία του με αριθμ./31-12-2013 Ειδικού Στοιχείου Αυτοπαράδοσης ποσό 17.276,70 και

B) τα καθαρά κέρδη με τη χρήση συντελεστή 20%, προσαυξημένο κατά 100% επί των ακαθαρίστων εσόδων, ήτοι στο ποσό των 83.111,31€ (207.778,28€ Χ40%).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ακύρωση της προσβαλλόμενης έκθεσης μερικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος μετά της επισυναπτόμενης έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ λόγω ουσιαστικής και νομικής αβασιμότητας, μη στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης του άρθρου 30 του ΚΒΣ περί ανακριβών βιβλίων της επιχείρησής του. Συγκεκριμένα:

- Την οικοδομή επί της οδού στο ΑΤΤΙΚΗΣ την κατασκεύασε ως ιδιώτης και όχι σαν ατομική επιχείρηση με αντικείμενο την ανέγερση και πώληση οικοδομών καθώς προοριζόταν για προσωπική και οικογενειακή χρήση.
- Αναγκάστηκε να προβεί σε αναδρομική έναρξη υποκαταστήματος την 29/04/2015 με ημερομηνία έναρξης 27/04/2009 προκειμένου να μπορέσει να κλείσει τα βιβλία του.
- Η παράβαση της μη τήρησης του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών δεν προκύπτει από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. καθώς δεν περιλαμβάνεται στα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10, ούτε και από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ.

- Κακώς τα βιβλία του κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ, διότι δεν υπέπεσε σε καμία παράβαση του ΚΒΣ. Συνεπώς όλως παρανόμως η φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών του με την εφαρμογή προσαυξημένου συντελεστή 40%.
 - Στο άρθρο 6 του ν. 2859/2000 δεν αναφέρεται η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών καθώς και σε καμία άλλη διάταξη της φορολογίας εισοδήματος
2. Ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη στοιχειοθέτησης ανακριβών βιβλίων από μέρους του. Έλλειψη νόμιμης αιτίας για την έκδοση αυτών, ουσιαστική και νομική αβασιμότητα.
3. Ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και της οικείας έκθεσης ελέγχου λόγω καταχρηστικού, αυθαίρετου και πλημμελούς προσδιορισμού του φόρου. Συγκεκριμένα:
- Η φορολογική αρχή όλως αυθαίρετως συμπεριέλαβε το ποσό των 161.622,55€ της γονικής παροχής στα έσοδα της επιχείρησής του καθώς λείπει το στοιχείο του κέρδους και στη συνέχεια προέβη και σε εξωλογιστικό προσδιορισμών αυτών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται το υπ' αριθμ. 1017816/278/A0012/20-02-2008 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών και την ΠΟΛ. 201/30-09-1981.
 - Το τίμημα από την πώληση μιας οριζόντιας ιδιοκτησίας της οικοδομής επί της οδού στο ΑΤΤΙΚΗΣ αποτελεί έσοδο του ως ιδιώτης και όχι έσοδο της επιχείρησής του. Επομένως όλως αυθαίρετως, η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε το ποσό των 190.501,58€ στα έσοδα της επιχείρησής του.
 - Κακώς η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε την αξία της θέσης στάθμευσης ποσού 17.276,70€, στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, την οποία δεν είχε μεταβιβάσει κατά την διακοπή των εργασιών της επιχείρησης του και στις 31/12/2013 εξέδωσε ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης.
 - Ο επιχειρηματίας (φυσικό πρόσωπο) κατά το χρόνο διακοπής των εργασιών του δεν αποκτά ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30§1 και 34§1 του ν. 2238/1994 από τα περιουσιακά στοιχεία που θα περιέλθουν σ' αυτόν με το ειδικό στοιχείο της αυτοπαράδοσης αλλά κατά το χρόνο μελλοντικής πώλησης αυτών. Το μελλοντικό κέρδος που θα προκύψει από μια πιθανή πώληση θα αποτελέσει για τον επιχειρηματία εισόδημα από εμπορικές δραστηριότητες κατά ο χρόνο της πώλησης.
4. Ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και της οικείας έκθεσης ελέγχου λόγω αοριστίας, ελλείψεως αιτιολογίας και του απαιτούμενου περιεχομένου των προσβαλλόμενων πράξεων κατ' άρθρο 64 και 37 του ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα,
- Στα φύλλα υπολογισμού φορολογητέου εισοδήματος τις χρήσεις 2013 και 2011 αναγράφονται τα ίδια ποσά και μάλιστα αναγράφεται το ποσό των 101.689,47€ με προέλευση εισοδήματος από ακίνητα το οποίο ποσό δεν προκύπτει από την οικεία έκθεση.
 - Είναι ασαφή τα φύλλα υπολογισμού φόρου εισοδήματος των χρήσεων 2010, 2011 και 2013.
 - Στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν αναφέρεται ημερομηνία επίδοσης των πράξεων και δεν φέρουν υπογραφή του επιδώσαντος υπαλλήλου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34§§1,2 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 αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του

άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248 Α΄) όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής.

Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου. Ειδικά, όταν το προσύμφωνο υπογράφεται με τον όρο της αυτοσύμβασης, που προβλέπεται από το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα και εφόσον καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η νομή του ακινήτου, χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα υπογραφής του προσυμφώνου αυτού.

Ως πωλήσεις θεωρούνται και αυτές που έγιναν απευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη.

Η αντικειμενική ή η πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέρχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσης τους. Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έσοδα αυτά φορολογείται στο όνομα των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, με το συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 κατά το έτος που διαλύεται η εταιρία, κοινωνία ή κοινοπραξία.

2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδα τους. Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων με λυόμενα ή προκατασκευασμένα στοιχεία.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 περιπτ. ε΄ του Π.Δ. 186/1992 :

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) ...,β..., γ) ...,δ) ...,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων είχε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών χρωματισμοί και τοποθέτηση υαλοπινάκων (κύρια δραστηριότητα) και κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά και μη οικιστικά κτίρια (δευτερεύουσα δραστηριότητα).

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και στα στοιχεία του προσφεύγοντος, κατόπιν της με αριθ./08-06-2016 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και ΚΦΑΣ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν τήρησε θεωρημένο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών για την οικοδομή που ανήγειρε επί της οδού στο ΑΤΤΙΚΗΣ τις χρήσεις 2009 -2013, του οποίου η τήρηση προβλέπεται από το άρθρο 6 του ν. 2859/2000 και από τις ΠΟΛ. 1039/2006 και 1067/2006.

Επειδή, ο έλεγχος, επικαλούμενος τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του π.δ. 186/1992, που ορίζουν ότι τα βιβλία μιας επιχείρησης χαρακτηρίζονται ως ανακριβή όταν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του ΚΒΣ, έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή για τις ως άνω χρήσεις, και στη συνέχεια προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών του προσφεύγοντος, με την εφαρμογή προσαυξημένου συντελεστή επί των ακαθαρίστων εσόδων, ήτοι 40%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34§2 του ν. 2238/1994.

Επειδή, το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών δεν συμπεριλαμβάνεται στα πρόσθετα βιβλία όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 10 του π.δ. 186/1992, αλλά η υποχρέωση θεώρησης και τήρησης του προκύπτει από τις διατάξεις των ΠΟΛ. 1039/2006 και 1067/2006 για τους επιτηδευματίες που ασχολούνται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών και για κάθε «οικοδομή» που υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι κακώς η φορολογική διοίκηση έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή διότι δεν υπέπεσε σε παράβαση του Κ.Β.Σ., καθώς το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών δεν συμπεριλαμβάνεται στα πρόσθετα βιβλία είναι βάσιμος.

Ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εφαρμόζεται συντελεστής 20% επί των ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34§2 του ν. 2238/1994. Συγκεκριμένα:

- Για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010)

Με την παρούσα απόφαση προσδιορίζονται :

Α) τα Ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με το τίμημα του συνταχθέντος συμβολαίου στη χρήση, ήτοι στο ποσό των 150.845,25€ (αριθμ./2010 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών)

Β) τα καθαρά κέρδη με τη χρήση συντελεστή 20%, επί των ακαθαρίστων εσόδων, ήτοι διαμορφώνονται στο ποσό των 30.169,05€ (150.845,25€ Χ20%).

- Για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011)

Επειδή, από τον ως άνω έλεγχο των συμβολαίων μεταβίβασης των υπό κρίση οριζόντιων ιδιοκτησιών της οικοδομής επί της οδού στο ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψε ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε γονικές παροχές, συνολικής αξίας 161.622,55€, βάσει του με αριθμ./2011 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών

Επειδή, με το αριθμ. **1017816/278/Α0012/20.02.2008** έγγραφο της ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση μεταβίβασης ακινήτου με γονική παροχή από επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης ακινήτων», διευκρινίζεται ότι:

«Στην περίπτωση, της μεταβίβασης με γονική παροχή ακινήτων (διαμερισμάτων) στα τέκνα από το γονέα που ασκεί ατομική επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης ακινήτων, η αξία των ακινήτων αυτών από πλευράς φορολογίας εισοδήματος δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης και δεν φορολογείται για το λόγο ότι ελλείπει το στοιχείο του κέρδους καθόσον ο δωρητής

επιχειρηματίας όχι μόνο δεν αποκτά κέρδος, αλλά τουναντίον υφίσταται μείωση της περιουσίας του. Σχετική με το θέμα η Φ140/ΠΟΛ.201/30.9.1981 διαταγή μας.»

Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η αξία της γονικής παροχής δεν προσμετράται στα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης είναι βάσιμος.

Ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2011 προσδιορίζονται σε μηδέν.

- Για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

Επειδή, ο προσφεύγων διέκοψε τις εργασίες της επιχείρησής του την 31/12/2013.

Επειδή, την ως άνω ημερομηνία, ο προσφεύγων είχε στην κατοχή του μια οριζόντια ιδιοκτησία επί της οδού στο ΑΤΤΙΚΗΣ και συγκεκριμένα μια ισόγεια ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ, εξέδωσε το με αριθμ./31-12-2013 Ειδικό Στοιχείο Αυτοπαράδοσης αξίας 17.276,70€.

Επειδή, στην περίπτωση παύσης εργασιών κατασκευαστικής ατομικής επιχείρησης, θεωρείται ότι τα απούλητα διαμερίσματα αυτοπαραδίδονται και υπάρχει υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ που εκπέστηκε για τα ακίνητα αυτά, ορθώς εκδόθηκε το με αριθμ./31-12-2013 Ειδικό Στοιχείο Αυτοπαράδοσης, αξίας 17.276,70€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7 του ν. 2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34§1, χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου.

Επειδή, περαιτέρω, ο νομοθέτης στο ως άνω άρθρο κατονομάζει ρητά ότι η αξία των ακινήτων που περιέρχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσης τους. Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έσοδα αυτά φορολογείται στο όνομα των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, με το συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 κατά το έτος που διαλύεται η εταιρία, κοινωνία ή κοινοπραξία.

Επειδή, η ως άνω παράγραφο 4 του άρθρου 2 αναφέρεται στις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, στις αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες κτλ και όχι στις ατομικές επιχειρήσεις.

Επειδή, στην περίπτωση διακοπής των εργασιών ατομικής οικοδομικής επιχείρησης τα τυχόν διαμερίσματα, που δεν έχουν πουληθεί παραμένουν στην κυριότητα του επιχειρηματία, γιατί είναι ο μοναδικός φορέας της επιχείρησης. Ο επιχειρηματίας στην περίπτωση αυτή δεν αποκτά ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις τις διατάξεις τηςάρθρου 30 ή παρ. 1 άρθρου 34 του ν. 2238/1994 κατά το χρόνο διακοπής των εργασιών, ωστόσο όταν μελλοντικά πουλήσει τα εν λόγω διαμερίσματα το κέρδος, που θα προκύψει από την πώληση αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Σχετ. η ΠΟΛ 269/1960 εγκ. Υπ. Οικονομικών).

Επομένως, κατά τη διακοπή εργασιών δεν οφείλονται περαιτέρω φόροι εισοδήματος ή κεφαλαίου για το ανωτέρω ακίνητο καθότι βρίσκεται ήδη στην ιδιοκτησία του φυσικού πρόσωπου – εργολάβου (δεν συντελείται δηλαδή κάποια πώληση – μεταβίβαση) και λόγω του ότι η απόκτηση ή η κατασκευή τους έγινε στο πλαίσιο της ατομικής του επιχείρησης και όχι από τυχόν εταιρεία ή κοινοπραξία στην οποία συμμετείχε.

Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η αξία του με αριθμ./31-12-2013 Ειδικού Στοιχείου Αυτοπαράδοσης, ποσό 17.276,70€ δεν προσμετράται στα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης είναι βάσιμος.

Ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση :

Α) τα Ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με το τίμημα του συνταχθέντος συμβολαίου στη χρήση, ήτοι στο ποσό των 190.501,58€ (αριθμ./2013 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών) και

Β) τα καθαρά κέρδη με τη χρήση συντελεστή 20%, επί των ακαθαρίστων εσόδων, ήτοι διαμορφώνονται στο ποσό των 38.100,32€ (190.501,58€ Χ20%).

Επειδή, έχει συνταχθεί η από 22/09/2016 έκθεση επίδοσης προκειμένου να επιδοθούν στον προσφεύγοντα οι προσβαλλόμενες πράξεις και η οικεία έκθεση ελέγχου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων δεν αναφέρεται ημερομηνία επίδοσης αυτών είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **21/10/2016** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του, **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

1. **Τη μερική αποδοχή** αυτής ως προς την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2011, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.
2. **Την αποδοχή** αυτής ως προς την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2012, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.
3. **Την μερική αποδοχή** αυτής ως προς την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2014, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Ακαθάριστα έσοδα με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010)

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	150.845,25€	150.845,25

Οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011)

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	161.622,55€	0,00 €

Οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013)

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	207.778,28€	190.501,58€

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ελέγχου		Βάσει Δ.Ε.Δ.	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου	Του υπόχρεου	Της συζύγου
ΑΚΙΝΗΤΑ	3.793,55€	0,00	3.793,55€	0,00
ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ)	60.338,10 €	0,00	30.169,05€	0,00
ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	11.792.76 €	18.741,93€	11.792.76 €	18.741,93€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	75.924,41€	18.741,93€	45.755,36€	18.741,93€
ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΔΑΠΑΝΩΝ (ΑΡΘΡΟ 8 του ν. 2238/94)	2.870,25€		2.870,25€	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	73.054,21€	18.741,93€	42.885,11€	18.741,93€

Το συνολικό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν. 3986/2011 για το **οικονομικό έτος 2011** βάσει της παρούσας απόφασης έχει ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει ΔΕΔ Ποσά σε €
ΑΚΙΝΗΤΑ	3.793,55€	3.793,55€
ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ)	60.338,10 €	30.169,05€
ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	11.792.76 €	11.792.76 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	75.924,41€	45.755,36€

Οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011)

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ)	64.649,02€	0,00 €

Οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ελέγχου		Βάσει Δ.Ε.Δ.	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου	Του υπόχρεου	Της συζύγου
ΑΚΙΝΗΤΑ	9.715,80€	0,00	9.715,80€	0,00
ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ)	83.111,31 €	0,00	38.100,32€	0,00
ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	8.862,36 €	15.758,44€	8.862,36 €	15.758,44€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	101.689,47€	15.758,44€	56.678,48€	15.758,44€
ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΔΑΠΑΝΩΝ (ΑΡΘΡΟ 8 του ν. 2238/94)	€		€	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	101.689,47€	15.758,44€	56.678,48€	15.758,44€

Το συνολικό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν. 3986/2011 για το **οικονομικό έτος 2014** βάσει της παρούσας απόφασης έχει ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει ΔΕΔ Ποσά σε €
ΑΚΙΝΗΤΑ	9.715,80€	9.715,80€
ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ)	83.111,31 €	38.100,32€
ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	8.862,36 €	8.862,36 €
ΑΥΤΟΤΕΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ	1.162,95€	1.162,95€
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤ. ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΠΟΣΩΝ	205,26€	205,26€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	103.057,68€	58.046,69€

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

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

Οικονομικό έτος 2011 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2010):

Διαφορά φόρου	10.187,14 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 & 2 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας, ανώτατο (ως έλεγχος) 120%	12.224,57 €
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	915,11 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.326,82 €

Οικονομικό έτος 2012 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2011):

Διαφορά φόρου	0,00
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

Οικονομικό έτος 2014 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2013):

Διαφορά φόρου	10.120,86 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 & 2 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας 52% (ως έλεγχος)	5.262,85 €
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	1.581,09 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.964,80 €

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος
του Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης

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