



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 16/03/2016

Αριθμός απόφασης: **976**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604529
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. 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 του Υπουργείου Οικονομικών 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) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 19/11/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ΒΟΛΟΥ, οδός ..., κατά α) της υπ' αριθμ. ...Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικονομικού έτους 2006, β) της υπ' αριθμ. ...Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικονομικού έτους 2007, γ) της υπ' αριθμ. ...Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικονομικού έτους 2008, δ) της υπ' αριθμ. ...Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικονομικού έτους 2009, ε) της υπ' αριθμ. ...Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4§1 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005- 31/12/2005, στ) της υπ' αριθ. ... Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005- 31/12/2005, ζ) της υπ' αριθ. ... Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006- 31/12/2006, η) της υπ' αριθ. ... Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007- 31/12/2007, και θ) της υπ' αριθ. ... Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008- 31/12/2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. α) Την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικονομικού έτους 2006, β) την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικονομικού έτους 2007, γ) την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικονομικού έτους 2008, δ) την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικονομικού έτους 2009, ε) την υπ' αριθμ. ...Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4§1 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005- 31/12/2005, στ) την υπ' αριθ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005- 31/12/2005, ζ) την υπ' αριθ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006- 31/12/2006, η) την υπ' αριθ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007- 31/12/2007, και θ) την υπ' αριθ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008- 31/12/2008, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 16/10/2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 10/03/2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19/11/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., 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:

i. Με την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικονομικού έτους 2006, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 13.972,20 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 16.766,64 €, ήτοι συνολικό ποσό 30.738,84 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα βιβλία του κρίθηκαν ανακριβή για το οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο εξωλογιστικά, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/94.

ii. Με την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικονομικού έτους 2007, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος, ποσού 9.125,05 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ύψους 10.950,06 €, ήτοι συνολικό ποσό 20.075,11 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα βιβλία του κρίθηκαν ανακριβή για το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο εξωλογιστικά, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/94.

iii. Με την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικονομικού έτους 2008, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 16.568,95 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 19.882,74 €, και εισφορά αλληλεγγύης, ύψους 1.000,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 37.451,69 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα βιβλία του κρίθηκαν ανακριβή για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο εξωλογιστικά, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/94.

iv. Με την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικονομικού έτους 2009, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 600,40 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 720,48 €, ήτοι συνολικό ποσό 1.320,88 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα βιβλία του κρίθηκαν ανακριβή για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο εξωλογιστικά, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του

ν. 2238/94.

ν. Με την υπ' αριθμ. ...Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4§1 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 120,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005- 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§1 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 36§§1 και 4 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), καθόσον δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών, ενώ διενεργούσε εμπορικές πράξεις πώλησης ακινήτων.

vi. Με την υπ' αριθ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 586,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005- 31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 6 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ). Η παράβαση αφορά στη μη τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας.

vii. Με την υπ' αριθ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 586,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006- 31/12/2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 6 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ). Η παράβαση αφορά στη μη τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας.

viii. Με την υπ' αριθ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 586,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007- 31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 6 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ). Η παράβαση αφορά στη μη τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας.

ix. Με την υπ' αριθ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 586,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008- 31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 6 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ). Η παράβαση αφορά στη μη τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές καθόσον το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση τους έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- 2.α. Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις είναι αβάσιμες και αναιτιολόγητες αφού τόσο σ' αυτές, όσο και στην οικεία έκθεση ελέγχου, όλως αορίστως και χωρίς την νόμιμη αιτιολογία, την παράθεση πλήρως και εμπεριστατωμένως των πραγματικών περιστατικών, αναποδείκτως και όλως αυθαίρετως, με αναπόδεικτες υποψίες, και συμπερασματικές κρίσεις των ελεγκτικών οργάνων η Φορολογική Διοίκηση, διατείνεται ότι τα δηλωθέντα, νομοτύπως και εμπροθέσμως, με τις οικείες αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εισοδήματα, δεν είναι ακριβή.
- 2.β. Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές καθόσον στο σώμα των πράξεων επιβολής παραβάσεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων αναγράφεται: «...Διαχειριστική περίοδος.../Φορολογικό έτος ...» και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατόν να διαγνωσθεί εάν η παράβαση που αποδίδεται αφορά τη διαχειριστική περίοδο ή το φορολογικό έτος αντιστοίχως.
- 2.γ. Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές ως αντικείμενες στο άρθρο 37 του Ν. 4174/2013, το οποίο ρητώς προβλέπει ότι στην πράξη προσδιορισμού του φόρου πρέπει να περιέχεται, μεταξύ άλλων, και ο τρόπος με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου.
3. Υφίσταται παραβίαση του άρθρου 20 του Συντάγματος καθόσον δεν τηρήθηκε νομίμως η διαδικασία ελέγχου και ειδικότερα η διαδικασία του άρθρου 36§7 του Κ.Β.Σ. και του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.
- 4.α. Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές γιατί, ενώ στο σώμα τους αναγράφεται «οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος», εκδόθηκαν με βάση τα αποτελέσματα μερικού φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου η οποία επιγράφεται «έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος», δηλαδή χωρίς να λάβει χώρα πλήρης (τακτικός) έλεγχος.
- 4.β. Επί του σώματος των προσβαλλόμενων πράξεων αναφέρεται ότι «έχοντας υπόψη την από 15/10/2015 έκθεση ελέγχου του ελεγκτή....», ενώ εν τοις πράγμασι οι οικείες εκθέσεις ελέγχου φέρουν ημερομηνία την 16/10/2015, δηλαδή φέρουν την ίδια ημερομηνία με τις προαναφερόμενες πράξεις. Επομένως, και για αυτό το λόγο αυτές καθίστανται νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές, αφού φέρουν την ίδια ημερομηνία με τις εκθέσεις ελέγχου, χωρίς, ως κατά νόμο έδει, να προηγηθεί η σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου.
5. Ουδέποτε άσκησε ούτε ασκεί κατ' επάγγελμα την ανέγερση και πώληση ακινήτων, ούτε συντρέχουν, κατά τον κρίσιμο χρόνο, στο πρόσωπό του, οι προϋποθέσεις του νόμου (άρθρο 28 παρ. 1-3 και 34 παρ. 1-2 του ν.2238/1994), οπότε δεν έχουν εφαρμογή οι ανωτέρω διατάξεις στην περίπτωση του. Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις, για τη νομιμότητα της

επιβολής των οποίων πρέπει να συντρέχει η ιδιότητα του επιτηδευματία από εμπορική επιχείρηση ανέγερσης και μεταπώλησης ακινήτων, είναι μη νόμιμες και συνεπώς ακυρωτές.

6. Σε έκαστη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν αναγράφονται ούτε οι διατάξεις με τις οποίες επιβλήθηκε ο πρόσθετος φόρος, αλλά ούτε το ποσοστό του κυρίου φόρου επί του οποίου υπολογίστηκε, ώστε να προκύπτει σαφώς ο τρόπος επιβολής και υπολογισμού του πρόσθετου αυτού φόρου για κάθε ένα οικονομικό έτος.

Ως προς τις υπ' αριθμ. ... Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και την υπ' αριθμ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4§1 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§4 του ν. 4337/2015:

«4. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την κατάθεση του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3.

Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος ή την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης ή της απόφασης, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα ανωτέρω. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα.

Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.

Στις περιπτώσεις της κατά τα άνω αποδοχής, όπου συντρέχει περίπτωση, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του Διοικητικού Δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη.»

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ. πρωτ. ... ανέκκλητη δήλωση αποδοχής των υπ' αριθμ. ... και ... Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και εξόφλησε τα προκύπτοντα ποσά, ύψους 200,02 €, με τα υπ' αριθμ. ..., ..., ... και ... διπλότυπα εισπραξης, αντίστοιχα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§48 του ν. 4174/2013 (όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 του ν. 4174/2013 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015), το οποίο προστέθηκε με την υποπαρ.Δ.2 περ.23 άρθρου πρώτου Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014) και ισχύει μετά τη δημοσίευση του ν. 4337/2015 για τα άρθρα 4 και 6 του ν. 2523/1997:

«48.Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου

πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Επειδή ο προσφεύγων αποδέχτηκε την υπ' αριθμ. ...Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4§1 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και εξόφλησε το προκύπτον ποσό, ύψους 40,00 €, με το υπ' αριθμ. ... διπλότυπο εισπραξης.

Κατόπιν τούτων δεν υφίσταται πλέον αντικείμενο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ως προς τις υπ' αριθμ. ... Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και την υπ' αριθμ. ...Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4§1 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ως προς τις υπ' αριθμ. ..., ..., ...και ...Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66§11 εδάφιο 1ο του ν. 4174/2013:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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 με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) 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 με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου 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 ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή στο άρθρο 84§4 του ως άνω νόμου αναφέρεται 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α. Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου 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 η ως άνω περίπτωση β' του άρθρου 84§4 του ν. 2238/1994 τροποποιήθηκε με το άρθρο 13§6 του ν. 3522/2006 και, σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ισχύει για υποθέσεις οι οποίες δεν έχουν παραγραφεί κατά τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 22/12/2006.

Επειδή σε κάθε περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... που αφορούν τις χρήσεις 2005, 2006, 2007 και 2008 κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 21/10/2015, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης των υπό κρίση χρήσεων, ο ισχυρισμός του περί παραγραφής είναι αβάσιμος.

Επειδή, όπως ορίζεται στο άρθρο 26§1 του Π.Δ. 186/92, η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα.

Επειδή, όπως ορίζεται στο άρθρο 8§1 του ν. 4172/2013, το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος.

Επειδή σαφώς προκύπτει ότι η αναγραφόμενη επί των προσβαλλόμενων αποφάσεων διαχειριστική περίοδος και το αντίστοιχο φορολογικό έτος είναι ταυτόσημα και ως εκ τούτου καμία σύγχυση δεν προκαλείται.

Επειδή οι από 16/10/2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου περιλαμβάνουν εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή στις προσβαλλόμενες πράξεις ρητά αναφέρονται οι διατάξεις, οι οποίες ελήφθησαν υπόψη κατά τον προσδιορισμό του φόρου και σύμφωνα με τις οποίες υπολογίστηκε αυτός. Επίσης, στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε, ταυτόχρονα με τις προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, η οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 Ν 4174/2013 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72, με το άρθρο 8 του Ν 4337/2015), ορίζεται ότι:

«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28§1 του ν. 4174/2013:

«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 σύμφωνα με το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα άρθρο 36§7 του Π.Δ. 186/92:

«7. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν υποχρεούται, μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδεύματός, να παραδώσει σ' αυτόν με απόδειξη σημείωμα για τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπίστωσε κατά τον έλεγχο των αντικειμένων που ασχολήθηκε, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού.

Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου.»

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ. ... εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Κατά συνέπεια για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του ΚΦΔ και όχι οι διατάξεις του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Επειδή, σύμφωνα με τη σχετική έκθεση επίδοσης, το υπ' αριθμ. ... Σημείωμα Διαπιστώσεων και οι υπ' αριθμ. ... προσωρινές πράξεις κοινοποιήθηκαν την 21/09/2015 στον προσφεύγοντα, ο οποίος και συνυπογράφει την ως άνω έκθεση.

Επειδή, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός του οριζόμενου στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων διάστημα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι υφίσταται παραβίαση του άρθρου 20 του Συντάγματος καθόσον δεν τηρήθηκε νομίμως η διαδικασία ελέγχου και ειδικότερα η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή στο υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) έγγραφο του Γ.Γ.Δ.Ε., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου.

Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός.

Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου.

Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.»

Επειδή στο ίδιο ως άνω έγγραφο, ως προς το άρθρο 66 του ν. 4174/2013, αναφέρεται ότι: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 προβλέπεται ότι μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις οποιουδήποτε φορολογικού ελέγχου που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την 1.1.2014 εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. για όσα αφορούν την έκδοση της πράξης.»

Επειδή ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., ενώ η διενέργεια πλήρους ελέγχου δεν αποτελεί υπό καμία έννοια προϋπόθεση έκδοσης αυτών.

Επειδή εκ προφανούς παραδρομής ανεγράφη επί του σώματος των προσβαλλόμενων πράξεων η 15/10/2015 ως ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., αντί της ορθής 16/10/2015.

Επειδή σε κάθε περίπτωση η έκδοσης της από 16/10/2015 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 21/10/2015 μαζί με τις σχετικές πράξεις, προηγήθηκε της έκδοσης αυτών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§§1 και 2 του ν. 2238/1994:

«1. 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.

2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34§1 εδάφια 1 και 2 του ως άνω νομοθετήματος:

«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 248Α') 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.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ως άνω νόμου και άρθρου, όπως ίσχυε για τα υπό κρίση οικονομικά έτη:

«**2.** Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξυρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδά 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 όπως αναφέρεται στο υπ' αριθμ. Δ12Α 104262 ΕΞ 2010/31.03.2010 έγγραφο της Δ/νσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών:

«**2.** Με την Ε.3930/Εγκ.23/23.2.1968 εγκύκλιο «περί κοινοποιήσεως του ΑΝ 285/1968» έχει γίνει δεκτό ότι επιχείρηση αποτελεί και η ενέργεια μίας μόνο πράξης αρκεί να αποσκοπεί σε πραγματοποίηση κέρδους. Δηλαδή βασικό στοιχείο για να χαρακτηριστεί μια μεμονωμένη πράξη σαν επιχείρηση είναι η πρόθεση πραγματοποίησης κέρδους.»

Επειδή, όπως αναφέρεται και στο υπ' αριθμ. ... Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ ΠΔ ..., το οποίο αποτέλεσε αιτία ελέγχου βάσει της υπ' αριθμ. ... εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., ο προσφεύγων «δηλώνει στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2006, 2007, 2008 και 2009, μεγάλα ποσά στον κωδικό 781 (πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ), ως εξής:

2006	129.068,50 €
2007	150.617,10 €
2008	209.732,78 €
2009	133.252,08 €
ΣΥΝΟΛΑ	622.670,46 €

Δεδομένου ότι ο παραπάνω φορολογούμενος είναι ομόρρυθμο μέλος εταιριών ανέγερσης οικοδομών και δεν ήταν ποτέ επιτηδευματίας ως φυσικό πρόσωπο, σύμφωνα με το αρχείο του TAXIS, πιθανόν να υποκρύπτεται φοροδιαφυγή από προέκταση δραστηριότητας ανέγερσης-πώλησης ακινήτων, διότι εάν πρόκειται για επαναλαμβανόμενη πώληση ακινήτων, τα ποσά αυτά αποτελούν εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα ...»

Επειδή στη σελίδα 8 της από 16/10/2015 οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρονται τα εξής:

«Τα ακαθάριστα έσοδα από δ' πηγή της ελεγχόμενης προσδιορίζονται κατά χρήση όπως παρουσιάζονται στα συμβόλαια πώλησης (αντικειμενικός προσδιορισμός) & στον πίνακα που επισυνάπτεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 Ν. 2238/1994, ...»

Επειδή στην από 16/10/2015 οικεία έκθεση ελέγχου επισυνάπτεται πίνακας υπολογισμού ακαθαρίστων εσόδων από πωλήσεις ακινήτων κατ' έτος και κατά πολυκατοικία, στον οποίο αναφέρονται οι αγορές οικοπέδων που πραγματοποίησε ο προσφεύγων κατά τα έτη 2002 και 2005, επί των οποίων ανεγέρθησαν πολυκατοικίες, και εν συνεχεία πώλησε συνολικά δεκαέξι (16) διαμερίσματα κατά τα έτη 2005, 2006, 2007 και 2008.

Επειδή από όλα τα παραπάνω σαφώς προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν αγοραπωλησίες ακινήτων με πρόθεση πραγματοποίησης κέρδους και το προκύψαν εισόδημα εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§17 του ν. 4174/2013, όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015:

«17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή στο άρθρο 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α. υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β. υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ. δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάντα τοις εκατό (3,5%) για τη μη υποβολή δήλωσης.

Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι επιβάλλονται τόσο στην προσωρινή όσο και στην εκκαθαριστική δήλωση, καθώς και στις δηλώσεις αποθεμάτων των παραγράφων 11 και 12 των άρθρων 32 και 33 αντίστοιχα του Ν.1642/1986 (ΦΕΚ Α' 125). Απαγορεύεται η με οποιονδήποτε τρόπο επίρριψη του πρόσθετου φόρου από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταλογίζεται στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έτυχαν επιστροφής χωρίς να τον δικαιούνται, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο για την ανακριβή δήλωση.»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 2§4 περ. β' του ως άνω νομοθετήματος ορίζεται ότι:

«4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν:

α) ...

β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος, ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται».

Επειδή ορθώς υπολογίστηκε ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης, επί του προκύψαντος κύριου φόρου, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, οι οποίες αναφέρονται επί του σώματος των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και συγκεκριμένα στα «έχοντας υπόψη».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16/10/2015 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 19/11/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., ΑΦΜ

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

1. Οικονομικό έτος 2006:

Φόρος Εισοδήματος	13.972,20 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	16.766,64 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.738,84 €

2. Οικονομικό έτος 2007:

Φόρος Εισοδήματος	9.125,05 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	10.950,06 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.075,11 €

3. Οικονομικό έτος 2008:

Φόρος Εισοδήματος	16.568,95 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	19.882,74 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.000,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	37.451,69 €

4. Οικονομικό έτος 2009:

Φόρος Εισοδήματος	600,40 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	720,48 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.320,88 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).

