



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 1650

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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 27/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, η οποία ασκεί ατομική επιχείρηση με έδρα στο ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΕΛ.ΚΕ.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη 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' αριθ. /28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 237.997,25€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 118.998,63€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 54.661,37€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 411.657,25€.

β) Με την υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 93.616,67€ προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ποσού 46.808,34€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 140.425,01€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 28/12/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. /07-06-2023 εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ., διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών «.....», για το φορολογικό έτος 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4987/2022 και της Α.1293/23-07-2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε, μεταξύ άλλων, το υπ' αριθ. πρωτ. /2022 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, στην οποία αρχικά διαβιβάσθηκε το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ /19-04-2022 πληροφοριακό δελτίο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και το οποίο στη συνέχεια διαβιβάσθηκε στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, λόγω αρμοδιότητας. Το εν λόγω δελτίο αφορά ποσά μη αιτιολογημένων πιστώσεων /καταθέσεων που προέκυψαν από τον έλεγχο που διενήργησε το ΚΕΦΟΜΕΠ στον πατέρα της προσφεύγουσας του, ΑΦΜ και στους οποίους λογαριασμούς ήταν δικαιούχος και η προσφεύγουσα. Τα ποσά που της αναλογούν και χαρακτηρίσθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ.4, Ν.4172/2013, καθώς δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αιτιολογούν και να προσδιορίζουν της πηγή προέλευσής τους. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα αποτελέσματα ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ για τη χρήση 2017 στην αντιστοιχεί προσαύξηση περιουσίας ποσού 103.502,56€ και για τη χρήση 2018 προσαύξηση περιουσίας ποσού 141.646,49€. Μετά την επεξεργασία των κινήσεων των λογαριασμών του ως άνω δελτίου πληροφοριών και αφού εξαιρέθηκαν πιστώσεις από μεταφορές των λογαριασμών της προσφεύγουσας, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κατέληξε ότι οι πρωτογενείς πιστώσεις ανέρχονται σε ποσά 84.702,56€ και 139.896.49€ για το 2017 και 2018 αντίστοιχα.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου διενεργήθηκε επεξεργασία και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους είναι δικαιούχος/συνδικαιούχος η προσφεύγουσα με το σύζυγό της ή με τρίτους, ήτοι λογαριασμών οι οποίοι δεν ελέγχθησαν από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

διότι δεν συμμετείχε ο ελεγχόμενος πατέρας της ΑΦΜ Από τον έλεγχο των συγκεκριμένων λογαριασμών προέκυψαν επιπλέον πιστώσεις που συμπεριλήφθησαν στο συνολικό ποσό της προσαύξησης περιουσίας, του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, για το έτος 2017, ποσού 12.350,00€.

Περαιτέρω, κατά τη διενέργεια έλεγχου διαπιστώθηκαν έσοδα από την πώληση νεόδμητων ακινήτων, τα οποία δεν είχαν δηλωθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Στην ατομική δραστηριότητα της προσφεύγουσας δεν έχει δηλώσει ως αντικείμενο εργασιών την κατασκευή και πώληση ακινήτων, καθώς σύμφωνα με τον έλεγχο ενεργούσε ως ιδιώτης, με συνέπεια την μη καταχώρηση στα απλογραφικά της βιβλία των εσόδων των πωλήσεων και των δαπανών ανέγερσης ακινήτων.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις ακινήτων κατά τα έτη 2016-2017 ως εξής:

Οριστικό συμβόλαιο	Αγοραστής	Τίμημα
...../21-12-2016		600.000,00€
...../2-5-2017		209.000,00€ (στην προσφεύγουσα αναλογεί ποσοστό 2,22%, ήτοι ποσό 4.639,80€)
...../31-5-2017		500.000,00€

Κατόπιν των ανωτέρω κρίθηκε από τον έλεγχο ότι για τις συγκεκριμένες πωλήσεις, ασκήθηκε επιχειρηματική δραστηριότητα ανέγερσης και πώλησης ακινήτων, του άρθρου 21 παρ. 3 του ν. 4172/2013 και προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης χρήσης 2017, αφού λήφθηκαν υπόψη στοιχεία κόστους που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα ή επιβεβαιώθηκαν από τις ΜΥΦ, ως κάτωθι:

Χρήση 2017	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	0,00€	1.104.639,80€
Μείον:		
Κόστος κατασκευής όλης της οικοδομής *		628.198,96€
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ		
Μείον: δαπάνες χρήσης	3.731,70€	3.731,70€
ΖΗΜΙΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	3.731,70€	-
ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	0,00€	472.709,14€

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Αναρμοδιότητα φορολογικής αρχής. Μη νομίμως ο έλεγχος διενεργήθηκε από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς θα έπρεπε να διενεργηθεί αποκλειστικά και μόνο από τα ΕΛ.ΚΕ. του νομού ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, στα οποία έπρεπε να παραπεμφθεί η υπόθεση προ της έκδοσης οιασδήποτε καταλογιστικής πράξης.
2. Μη συνδρομή προϋποθέσεων του άρθρου 21 παρ. 3 του ν. 4172/2013 περί συστηματικής διενέργειας πράξεων (μεταβιβάσεων ακινήτων) – Μη ορθός προσδιορισμός του κέρδους για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος αλλά και μη ορθός υπολογισμός του χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ δεδομένου ότι: α) ο υπολογισμός έπρεπε να γίνει μόνο για το εισόδημα και όχι για τον ΦΠΑ, β) οι αναγραφόμενες αξίες πώλησης των συμβολαίων είναι μικτές και όχι καθαρές, γ) μη συνυπολογισμός κόστους κατασκευής.

3. Παραγραφή όσον αφορά τα συμβόλαια του έτους 2016. Το τίμημα του υπογραφέντος το 2016 συμβολαίου ύψους 600.000€ δεν μπορεί να φορολογηθεί στη χρήση 2017, ως αναγόμενο εισόδημα της χρήσης 2016, η οποία ωστόσο έχει παραγραφεί.
4. Μη ορθός υπολογισμός οφειλόμενου ΦΠΑ επί τεκμαιρόμενης βάσης και όχι πραγματικής βάσης που προκύπτει από σχετική διάταξη που εφαρμόζεται μόνο για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος - Μη ορθή υπαγωγή των συμβολαίων σε ΦΠΑ.
5. Παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης εκ μέρος της Φορολογικής Αρχής η οποία καταλόγισε επιπλέον φορολογητέα ύλη ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 χωρίς να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση – Κάλυψη της αποδιδόμενης προσαύξησης από τα δηλωθέντα πραγματικά εισοδήματά της και τα ευρισκόμενα εις χείρας της ρευστά διαθέσιμα.

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι βάσει της υπ' αριθ. Πρωτ. Δ. ΟΡΓ. Α 1029327 (ΦΕΚ Β' 1702/07.04.2022) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η αρμοδιότητα του ΕΛ.ΚΕ είναι ευθέως συναρτώμενη με τη Δ.Ο.Υ. στην αρμοδιότητα της οποίας ανήκει ο φορολογούμενος. Ως εκ τούτου στην αρμοδιότητα του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ. Δεδομένου ότι εκείνη διατηρεί την επαγγελματική της έδρα στη Θεσσαλονίκη και ανήκει στη Ζ' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προκύπτει ότι μη νομίμως ο έλεγχος διενεργήθηκε από το 2ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, στην υπ' αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ. Α. 1029327 ΕΞ 2022/05-04-2022 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1702/07-04-2022) ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«[...] 3.- ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ Άρθρο 47Α Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ.)

α) Στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με έδρα την Περιφέρεια Αττικής, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, Δ' Αθηνών και ΙΓ Αθηνών, όπως εκάστοτε ισχύει. β) Στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με έδρα την Περιφέρεια Αττικής, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών, ΙΒ' Αθηνών, Ηλιούπολης, Γλυφάδας και Καλλιθέας, όπως εκάστοτε ισχύει.

γ) Στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με έδρα την Περιφέρεια Αττικής, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. Χολαργού, Ψυχικού, Νέας Ιωνίας, Αμαρουσίου, Κηφισιάς, Παλλήνης και Κορωπίου, όπως εκάστοτε ισχύει.

δ) Στο 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με έδρα την Περιφέρεια Αττικής, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, Σάμου, Ε Πειραιά, Νίκαιας, Αγίων Αναργύρων, Περιστερίου, Ελευσίνας και Αιγάλεω, όπως εκάστοτε ισχύει.

ε) Στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με έδρα την Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης, Ε Θεσσαλονίκης, Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, Λαγκαδά, Κιλκίς και Ιωνίας Θεσσαλονίκης, όπως εκάστοτε ισχύει. στ) Στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με έδρα την Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, Ζ Θεσσαλονίκης και Καλαμαριάς, όπως εκάστοτε ισχύει. [...]».

Επειδή, με την με υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α1065199 ΕΞ 2022/20-07-2022 (ΦΕΚ Β 3886/22.07.2022) «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ορίζεται:

«[...] Άρθρο Ι. [...] Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του

ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:

[...]

12. Την έκδοση εντολής ελέγχου. Εξουσιοδότηση υπογραφής. Άρθρα 23 και 25 του ν. 4174/2013. Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων 1) Ι. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., η οποία είναι αρμόδια για την παραλαβή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Σε περίπτωση συζύγων/ΜΣΣ, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., ο οποίος είναι αρμόδιος για την έκδοση εντολής ελέγχου για τον σύζυγο/το ΜΣΣ, το οποίο έχει δηλωθεί ως υπόχρεο για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα προηγούμενα εδάφια. ΙΙ. Για τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης: (α) Οι Προϊστάμενοι των ΕΛ.ΚΕ. για τους φορολογουμένους, που αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους είναι Δ.Ο.Υ. που υπάγεται στη χωρική τους αρμοδιότητα, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. [...] 9. Εξαιρετικά, ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας που είχε εκδώσει την προηγούμενη εντολή ελέγχου, για εντολή ελέγχου που εκδίδεται σε συνέχεια αυτής στις περιπτώσεις: (α) αλλαγής του οριζόμενου ή των οριζόμενων για τη διενέργεια του συγκεκριμένου φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου ή υπαλλήλων, (β) προσθήκης είδους φορολογίας για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο/χρήση της προηγούμενης εντολής, (γ) επέκτασης του ελεγχόμενου διαστήματος σε προγενέστερες φορολογικές περιόδους/ χρήσεις για τα είδη φορολογίας της εντολής. Σε περίπτωση που η προηγούμενη εντολή εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο Υπηρεσίας, της οποίας έπαυσε η λειτουργία των Τμημάτων Ελέγχων και η αρμοδιότητα του ελέγχου μεταφέρθηκε σε ΕΛ.ΚΕ., ο Προϊστάμενος του ΕΛ.ΚΕ. αυτού. [...]

Επειδή, περαιτέρω, στην περίπτωση (13) της άνω απόφασης, μεταξύ άλλων, ορίζονται τα εξής: «Την παραλαβή φορολογικών δηλώσεων φυσικών προσώπων για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση υποβολής, πλην των δηλώσεων που περιλαμβάνονται στην περ. 163 ή σε άλλες περιπτώσεις της παρούσας απόφαση: Οποιοσδήποτε υπάλληλος Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η τελευταία δηλωθείσα στο μητρώο της Φορολογικής Διοίκησης, διεύθυνση κατοικίας ή κύριας διαμονής του φορολογουμένου. **Κατ' εξαίρεση:** [...] 6 Σε περίπτωση συζύγων/ΜΣΣ, που υπάγονται σε διαφορετική Δ.Ο.Υ., οποιοσδήποτε υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ο σύζυγος/ το ΜΣΣ, το οποίο έχει δηλωθεί ως υπόχρεο για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.[...]».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, έχει την επαγγελματική της έδρα στη, ωστόσο, κατά το έτος έκδοσης της υπ' αριθ./07-06-2023 εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε ο έλεγχος, είχε υποβάλλει από κοινού με τον σύζυγό της, με ΑΦΜ δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, στη Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

Επειδή, ο Προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, στην αρμοδιότητα του οποίου περιήλθαν οι υποθέσεις ελέγχου των Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, ΙΒ' ΑΘΗΝΩΝ, ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, ΓΛΥΦΑΔΑΣ, ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ και Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ και ΠΕΙΡΑΙΩΣ με ΑΦΜ που λήγουν σε 4, 5 και 6 σύμφωνα, με την ως

άνω υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α1065199 ΕΞ 2022/20-07-2022 Απόφαση, είχε την αρμοδιότητα ελέγχου της κρινόμενης υπόθεσης της προσφεύγουσας, για το λόγο αυτό εξέδωσε την υπ' αριθ./07-06-2023 εντολή, για τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΓΙΑ στα λογιστικά αρχεία και τις δηλώσεις της προσφεύγουσας, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 530/2003 Ολομ., 2916/2007, 846, 3813/2010, 667, 4306/201, 1970/2013, 1172/2016, 2111/2017) «όταν προσβάλλεται διοικητική πράξη που έχει εκδοθεί κατά δεσμία αρμοδιότητα και ο αιτών δεν αμφισβητεί τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, τότε, και υπό την προϋπόθεση ότι δεν πρόκειται για περίπτωση ανυποστάτου πράξεως, παρέλκει ως αλυσιτελής η έρευνα τυπικών λόγων, όπως είναι οι λόγοι περί αναρμοδιότητας, μη νομίμου συγκροτήσεως ή κακής συνθέσεως του συλλογικού οργάνου που εξέδωσε την πράξη, ή οργάνου που γνωμοδότησε κατά την διαδικασία έκδοσής της, καθώς και οι λόγοι περί μη τηρήσεως των τύπων που έχουν ταχθεί από το νόμο για την έκδοσή της. Και τούτο, διότι το αρμόδιο διοικητικό όργανο, ακόμη και αν δεν είχε συντελεσθεί η προβαλλόμενη παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, θα όφειλε κατά νόμο να εκδώσει την πράξη με το ίδιο ακριβώς περιεχόμενο».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς το 2ο, 3ο και 4ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους, που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή

αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η

έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: « 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. [...] 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 «Φορολογικός συντελεστής» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος 2017, ορίζεται ότι: «1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχ. Δραστηριότητα)	Φορ. Συντελεστής
0 - 20.000	22%
20.001 - 30.000	29%

30.001 - 40.000	37%
40.001 -	45%

[...].

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 36 «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο»** του ν. **2859/2000**, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος 2017, ορίζεται ότι: «1.Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 10 «Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο»** του ν.4987/2022, όπως ίσχυε το κρινόμενο έτος, κάθε πρόσωπο που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο κατά τον τρόπο και το χρόνο που ορίζεται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με όμοια απόφαση είναι δυνατόν να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων, για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 28/12/2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η ύπαρξη εσόδων από την πώληση νεόδμητων ακινήτων τα οποία δεν έχουν δηλωθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας.

Ειδικότερα, διαπιστώθηκαν οι κάτωθι πωλήσεις ακινήτων:

- **Οδός, άδεια οικοδομής**

Η προσφεύγουσα αγόρασε το 2,22% του οικοπέδου με το συμβόλαιο/17-01-2008 της συμβολαιογράφου που κατέχει το 47,78% και την που κατέχει το υπόλοιπο 50%. Οι ανωτέρω συνέστησαν οριζόντιες ιδιοκτησίες και ανήγειραν από κοινού, με ίδιες δαπάνες, οικοδομή στο εν λόγω οικόπεδο. Για τις ιδιοκτησίες της νέας οικοδομής (ΚΤΙΡΙΑ Α, Β, Γ και Δ), συντάχθηκαν τα κάτωθι συμβόλαια και προσύμφωνα:

Προσύμφωνα	Αγοραστής	Οριστικό συμβόλαιο η ακυρωτικό	ΤΙΜΗΜΑ
...../29-10-2014		ΟΡΙΣΤ. ΣΥΜΒ. ΠΩΛ/2-5-2017	209.000€ (αντικ.66.029,69) Αναλογεί στην προσφεύγουσα το 2,22% ήτοι 4.639,80€
...../30-11-2012		/5-9-2019 - ΑΚΥΡΩΤΙΚΟ ΣΥΜΒ.	Δόσεις των 500€
...../18-2-2013		/2-9-2019 - ΑΚΥΡΩΤΙΚΟ ΣΥΜΒ.	Δόσεις των 500€
...../27-6-2013		ΟΡΙΣΤ.ΣΥΜΒ ΠΩΛ/29-7-2022	155.000€ (αντικ. 95.771,93). Αναλογεί στην προσφεύγουσα το 10,56% με βάση τη σύστ.οριζόντιας ιδιοκτησίας

- **Θέση «.....», Περιφέρεια του Ν.Θεσσαλονίκης.**

Εκδόθηκε η άδεια οικοδομής/18-2-2004, η οποία αναθεωρήθηκε με τις πράξεις/2008,/2014,/6-2-2015 και/10-7-2015 επί του σώματος της αρχικής αδείας. Η προσφεύγουσα αγόρασε το 100% του οικοπέδου με το συμβόλαιο/2014 και το τροποποιητικό/διορθωτικό ως προς το τίμημα/2-5-2017, της συμβολαιογράφου

Το οικόπεδο αγοράσθηκε μαζί με την άδεια, όπως ρητά αναγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο αγοράς του. Μετά τη τελευταία αναθεώρηση/10-7-2015 άρχισε η ανέγερση δύο κατοικιών Α και Β, ενώ με το συμβόλαιο/2-2-2015 συστάθηκαν επ' αυτού δύο οριζόντιες ιδιοκτησίες. Οι εν λόγω ιδιοκτησίες πωλήθηκαν με τα κάτωθι συμβόλαια:

Οριστικό συμβόλαιο	Αγοραστής	Τίμημα	Ολοκλήρωση οικοδομής	Παρατηρήσεις
...../21-12-2016 συμβ.		600.000€ τμηματικά 100.000 στις 28/1/17 100.000 στις 28/2/17 100.000 στις 28/3/17 100.000 στις 28/4/17 100.000 στις 28/5/17 100.000 στις 28/6/17	Πωλήθηκε στο στάδιο κατασκευής των δαπέδων, με την υποχρέωση αποπεράτωσης μέχρι 28/6/2017. Όπως προκύπτει από τους λογαριασμούς κατεβλήθη όλο το τίμημα. Ποσό 550.000€ κατεβλήθη στο έτος 2017 & 50.000€ στο 2018.	Αντικειμενική αξία 359.344,56€
...../31-5-2017 συμβ.		500.000€ κατεβλήθη με δύο ισόποσες επιταγές, κατά τη σύνταξη του συμβολαίου.	Παραδόθηκε πλήρως αποπερατωμένο κατά την πώληση.	Αντικειμενική αξία 357.272,11€

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων από τον έλεγχο που διενήργησε το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, δυνάμει της υπ' αριθ...../07-06-2023 εντολής ελέγχου, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των νόμων 4172/2013 και 4987/2022, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα με συστηματική διενέργεια πράξεων ανέγερσης και πώλησης, για την οποία είναι αυταπόδεικτη η επίτευξη κέρδους και δεν είναι αντικείμενο απόδειξης του ελέγχου. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης ποσού 1.104.639,80€ για εμπορικές πράξεις από πωλήσεις ακινήτων (πώληση οριζόντιων ιδιοκτησιών εντός 2 ετών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας), που απέβλεπαν στην επίτευξη κέρδους. Σύμφωνα, με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, οι ως άνω πράξεις είχαν σκοπό το κέρδος και η προσφεύγουσα δραστηριοποιήθηκε επαγγελματικά ως κατασκευαστής καθώς προκύπτει ότι για σειρά ετών αγοράζει οικόπεδα, προβαίνει σε συστάσεις οριζόντιας και κάθετης ιδιοκτησίας, συντάσσει προσύμφωνα, τόσο προ του ελεγχόμενου διαστήματος, όσο και μετά, ενώ συμμετέχει με ποσοστό συμμετοχής 50% στην επιχείρηση ΟΕ, ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών την ανέγερση και πώληση ακινήτων.

Επειδή, από τον έλεγχο, αφού έλαβε υπόψη του και τα στοιχεία του κόστους ανέγερσης των ακινήτων, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο ιστορικό της παρούσας, προσδιορίστηκε αποκρουσικά φορολογητέα ύλη, έτους 2017, ποσού 472.709,14€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 «Παράδοση ακινήτων» του ν. 2859/2000, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 του ν. 3427/2005 και ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος 2017, ορίζεται ότι: «1.Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α΄) που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α΄), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη

εγκατάσταση σε αυτά. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται: α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα, από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση [...]

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

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

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του ν. 3427/2000 σχετικά με την επιβολή του ΦΠΑ στις παραδόσεις νεόδμητων, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: « [...] Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού αναδιατυπώνονται και επαναφέρονται σε ισχύ οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ν.2859/00 (Κώδικας Φ.Π.Α.), των οποίων η ισχύς είχε ανασταλεί μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2006 με το ν.3296/2004 (ΦΕΚ 253Α').

Με τις νέες διατάξεις καθορίζεται ότι παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων αυτών καθώς και του οικοπέδου που τους αναλογεί και μεταβιβάζεται μαζί μ'αυτά ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παρ.1 του άρθρου 2 του νόμου για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, εφόσον η μεταβίβαση πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτά. [...]. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων για την εφαρμογή Φ.Π.Α. στα ακίνητα. Στο Φ.Π.Α. θα υπάγονται τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από την 1η Ιανουαρίου 2006 καθώς και τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί πριν την ανωτέρω ημερομηνία, αλλά αναθεωρείται από την 1η Ιανουαρίου 2006 εφόσον μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. [...].

Με την παράγραφο αυτή, προβλέπεται η προσθήκη νέας παραγράφου 5 στο άρθρο 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., σύμφωνα με την οποία εξουσιοδοτείται ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών να καθορίζει με Υπουργικές Αποφάσεις τις διαδικασίες και λεπτομέρειες εφαρμογής του άρθρου αυτού. [...]».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1083/25-05-2006 «Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν. 3427/27.12.2005 για το Φ.Π.Α. στις νεόδμητες οικοδομές», αναφέρεται ότι:

«Με τις διατάξεις του ν.1642/1986, όπως κωδικοποιήθηκε με το ν.2859/2000 και ισχύει, προβλεπόταν η επιβολή του Φ.Π.Α. στις παραδόσεις ακινήτων από επιχειρήσεις με αντικείμενο δραστηριότητας την ανέγερση ακινήτων προς πώληση. Έκτοτε και μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2005 η εφαρμογή των σχετικών διατάξεων τελούσε σε αναστολή.

Ήδη με το ν.3427/2005 εφαρμόζεται πλέον από 1/1/2006 το νέο καθεστώς φορολόγησης στις παραδόσεις των νεόδητων ακινήτων, σύμφωνα με το οποίο επιβάλλεται Φ.Π.Α. στις παραδόσεις ακινήτων των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται (για οποιονδήποτε λόγο) από 1ης Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. [...]

1. Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, υπόκειται σε Φ.Π.Α. Οι επιχειρήσεις ανέγερσης οικοδομών προς πώληση ήταν μέχρι 31/12/2005 απαλλασσόμενες λόγω της αναστολής εφαρμογής του ΦΠΑ στα ακίνητα. Με το νέο νόμο, η παράδοση νεόδμητων ακινήτων υπάγεται πλέον σε Φ.Π.Α. και συνεπώς οι επιχειρήσεις αυτές από 1.1.2006 διενεργούν φορολογητέες πράξεις.

Οι επιχειρήσεις ανέγερσης οικοδομών προς πώληση μπορεί να είναι φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα οποιασδήποτε μορφής, κοινωνίες κ.λ.π.

Η ανέγερση οικοδομών από τις παραπάνω επιχειρήσεις μπορεί να γίνεται είτε άμεσα από τις ίδιες είτε αναθέτοντας εργολαβίες ή υπερεργολαβίες σε άλλους, ανεξαρτήτως εάν ανεγείρουν σε ιδιόκτητο οικόπεδο ή με το σύστημα της αντιπαροχής.

[...]

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του ν.3427/2005 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 6. Εξακολουθούν να ισχύουν ως είχαν οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 3,4 και 5 του ως άνω Κώδικα, συνιστά παράδοση και επομένως φορολογητέα πράξη, η μεταβίβαση από υποκείμενο στο φόρο έναντι ανταλλάγματος («εξ επαχθούς αιτίας») της κυριότητας αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων αυτών, καθώς και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παρ.1 του άρθρου 2 του αναγκαστικού νόμου 1521/1950 που κυρώθηκε με το ν.1587/1950 περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, εφόσον η μεταβίβαση ενεργείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Το αμάχητο τεκμήριο αποπερατωμένου διαμερίσματος εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου στο οποίο ανεγείρεται ή πρόκειται να ανεγερθεί πολυκατοικία, από εργολάβο με σχέδιο εγκεκριμένο από την πολεοδομική υπηρεσία πριν από τη μεταβίβαση. Στην περίπτωση αυτή θεωρείται κατά αμάχητο τεκμήριο ότι μαζί με το ιδανικό μερίδιο του οικοπέδου μεταβιβάζεται αποπερατωμένο διαμέρισμα της πολυκατοικίας που αντιστοιχεί σε αυτό. Η μεταβίβαση ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του αν. ν. 1521/1950 που κυρώθηκε με το ν.1587/1950, αποτελεί την περίπτωση που είναι γνωστή ως πώληση διαμερίσματος, καταστήματος κ.λ.π. από τα σχέδια ή σε ημιτελή κατάσταση αλλά πρόκειται να παραδοθεί περατωμένο.

Αναλύοντας τα πιο πάνω, διαπιστώνουμε ότι για να υπάρξει υπαγόμενη σε ΦΠΑ παράδοση ακινήτων θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις :

α) Η μεταβίβαση να ενεργείται από πρόσωπο του οποίου η οικονομική δραστηριότητα προσδίδει σ' αυτόν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, δηλαδή του εργολάβου ο οποίος κατασκευάζει οικοδομές προς πώληση.

β) Η μεταβίβαση να γίνεται με αντάλλαγμα.

γ) Το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να αποτελεί κτίριο.

Ως κτίρια νοούνται τα κτίσματα γενικά και όλες οι κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, ανεξάρτητα αν είναι αποπερατωμένα ή ημιτελή. Επομένως δε συνιστά φορολογητέα παράδοση η ξεχωριστή μεταβίβαση γηπέδων (δηλαδή οικοπέδων και αγροτεμαχίων) ή ιδανικών μεριδίων αυτών.

δ) Να πρόκειται για κτίριο του οποίου η οικοδομική άδεια εκδίδεται από 1/1/2006 και μετά ή αναθεωρείται από 1/1/2006 και μετά, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής και εφόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εξαίρεσης της ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1038/9.3.2006.

ε) Η μεταβίβαση να γίνει πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτό. Αυτό σημαίνει ότι το ακίνητο πρέπει να είναι «καινούργιο».

[...]

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του ν.3427/2005 αντικαθίσταται η παράγραφος 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. και ορίζεται ότι στο ΦΠΑ υπάγονται τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από την 1η Ιανουαρίου 2006 καθώς και τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί πριν την ανωτέρω ημερομηνία, αλλά αναθεωρείται από την 1η Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

Για τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1/1/2006 και μετά (και μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής) μπορεί με αίτηση των ενδιαφερομένων να χορηγηθεί εξαίρεση από την υπαγωγή στο ΦΠΑ εφ' όσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στη πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι και τις 25/11/2005 (επί αντιπαροχής). Σε περίπτωση που η οικοδομή ανεγείρεται σε ιδιόκτητο από την κατασκευαστική επιχείρηση οικόπεδο, αρκεί η κατάθεση πλήρους φακέλου στην πολεοδομία μέχρι και τις 25/11/2005.

[...]

Με την Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ 1038/9.3.2006 καθορίστηκε η διαδικασία και ο τρόπος χορήγησης της παραπάνω εξαίρεσης. Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της παραπάνω ΑΥΟΟ δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1066/2.5.2006.[...]

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1066/02-05-2006 «Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1038/9.3.2006 για τη διαδικασία χορήγησης εξαίρεσης από την επιβολή ΦΠΑ στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων (Αρ.Πρωτ./Α0014)», αναφέρεται ότι: «Με την 1024543/1717/389/Α0014 ΠΟΛ 1038/9.3.2006 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται η διαδικασία χορήγησης εξαίρεσης από την επιβολή ΦΠΑ στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

1. Πεδίο εφαρμογής - Προϋποθέσεις υπαγωγής στην εξαίρεση.

Η εξαίρεση από την επιβολή Φ.Π.Α οικοδομών εφαρμόζεται για οικοδομές που ανεγείρονται σε ιδιόκτητο οικόπεδο ή με το σύστημα της αντιπαροχής, των οποίων η άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται από την 1/1/2006 εφόσον μέχρι 25/11/2005 πληρούνται κατά περίπτωση οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για οικοδομή που ανεγείρεται σε ιδιόκτητο από την κατασκευαστική επιχείρηση οικόπεδο να έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία

β) για οικοδομή που ανεγείρεται με το σύστημα της αντιπαροχής να έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και να έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο.

Διευκρινίζεται ότι για αναθεώρηση αδειάς οικοδομής, εφόσον έχει κατατεθεί κατά περίπτωση πλήρης φάκελος, πλήρης φάκελος-προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο μέχρι 25/11/2005, η εξαίρεση χορηγείται χωρίς να εξετάζεται η έναρξη ή μη των εργασιών κατασκευής στην οικοδομή μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της αναθεωρημένης άδειας.

[...]

2. Δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με την αίτηση.

Ο υποκείμενος υποβάλλει συνημμένα με την αίτησή του υπόδειγμα της οποίας επισυνάπτεται στην παραπάνω ΑΥΟ, (ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 1) τα παρακάτω:

[...]

3. Απόφαση εξαίρεσης.

Με βάση τα παραπάνω δικαιολογητικά εκδίδεται απόφαση υπόδειγμα της οποίας επισυνάπτεται στην παραπάνω ΑΥΟ, (ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 2) για χορήγηση εξαίρεσης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εις τετραπλούν. Ένα αντίτυπο αυτής διαβιβάζεται στη Δ.Ο.Υ. της περιοχής του ακινήτου, ένα επιδίδεται στον υποκείμενο-αιτούντα τη χορήγηση της εξαίρεσης, ένα διαβιβάζεται στη Διεύθυνση 13η Φορολογίας Κεφαλαίου και ένα παραμένει στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. της έδρας του υποκειμένου. Φωτοαντίγραφο της απόφασης εξαίρεσης επισυνάπτεται από τον υποκείμενο σε κάθε δήλωση μεταβίβασης, που αφορά τη συγκεκριμένη οικοδομή, κατά την υποβολή της στη Δ.Ο.Υ. της περιοχής του ακινήτου.

4. Προθεσμία υποβολής της αίτησης και χορήγησης της εξαίρεσης.

Η αίτηση πρέπει να υποβληθεί και η εξαίρεση να χορηγηθεί πριν τη δήλωση έναρξης εργασιών του υποκαταστήματος για τη συγκεκριμένη οικοδομή. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 16 «Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» του ν.2859/2000, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «3. Ειδικά για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6 και της παραγράφου 2 περίπτωση γ' του άρθρου 7, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο: α) υπογραφής του οριστικού συμβολαίου, β) σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού και μέχρι τη σύνταξη της περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης, γ) μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου, δ) πραγματοποίησης των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, ε) υπογραφής προσυμφώνου, με τον όρο της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 19 «Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» του ν.2859/2000, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «[...] 2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται: [...] δ) για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις αυτές [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 36 «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο» του ν.2859/2000, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «[...] 4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: [...] γ) να υποβάλλει στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ: i) Ειδική δήλωση Φ.Π.Α., όταν ενεργεί πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 6. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 16. Με την υποβολή της δήλωσης αυτής, καταβάλλεται εφάπαξ ο αναλογών στην παράδοση του ακινήτου φόρος, αφού συμψηφισθεί ο φόρος εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει τη μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι τη χρονική στιγμή γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Η ίδια δήλωση υποβάλλεται και για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, χωρίς την καταβολή του φόρου, ο οποίος καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου. ii) Ειδικά έντυπα απεικόνισης του συνολικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες, προϋπολογιστικά και απολογιστικά. iii)

Γνωστοποίηση για τη χρησιμοποίηση ακινήτου, το οποίο κατασκευάστηκε ως εμπορεύσιμο στοιχείο επιχείρησης, ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα, καθώς και για ακίνητο το οποίο απαλλοτριώθηκε. Η γνωστοποίηση αυτή υποβάλλεται ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή πραγματοποιήθηκε η απαλλοτρίωση. iv) Υπεύθυνη δήλωση με την οποία γνωστοποιεί τις τυχόν αιτίες για τις οποίες πρόκειται να συνταχθεί έγγραφο με το οποίο διορθώνεται, συμπληρώνεται, τροποποιείται ή επαναλαμβάνεται άλλο έγγραφο το οποίο αφορά πράξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 6.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο και η διαδικασία υποβολής της ειδικής δήλωσης και των ειδικών εντύπων, καθώς και ο χρόνος υποβολής των εντύπων αυτών και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. 2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για τις πράξεις ανέγερσης και πώλησης κατοικιών, στις οποίες προέβη κατά το κρινόμενο έτος, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν.2859/2000 περί επιβολής ΦΠΑ καθώς οι οικοδομικές άδειες τόσο για το ακίνητο στη Θέρμη όσο και το ακίνητο στο Κάνιστρο έχουν εκδοθεί προ της 1^{ης}.1.2006. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι οι αναθεωρήσεις των αδειών

επηρεάζουν το καθεστώς ΦΠΑ, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1083/2006 προβλέπεται εξαίρεση από την υπαγωγή ΦΠΑ.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή έχει λανθασμένα προσδιορίσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ επί τεκμαιρόμενης βάσης και όχι επί πραγματικής βάσης που προκύπτει από σχετική διάταξη που εφαρμόζεται μόνο για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, κατόπιν των διενεργηθέντων ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προέβη στις κάτωθι διαπιστώσεις αναφορικά με τα υπο κρίση ακίνητα:

- Η προσφεύγουσα προέβη στην αγορά ποσοστού 2,22% ενός οικοπέδου επί της Οδού , δυνάμει του υπ αρ. /17-1-2008 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Το υπόλοιπο ποσοστό αγοράστηκε από τους (47,78%) και (50%). Με ίδιες δαπάνες των ως άνω προσώπων συστάθηκαν οριζόντιες ιδιοκτησίες και ανεγέρθηκαν τέσσερις (4) κατοικίες, για τις οποίες εκδόθηκε η υπ' αριθ. /2009 οικοδομική άδεια.
- Η προσφεύγουσα προέβη στην αγορά ποσοστού 100% ενός οικοπέδου στο της μαζί με την υπ' αριθ. /18-2-2004 άδεια οικοδομής, η οποία αναθεωρήθηκε με τις πράξεις /2008, /2014, /6-2-2015 & /10-7-2015. Μετά τη τελευταία αναθεώρηση άρχισε η ανέγερση δύο (2) κατοικιών και με το συμβόλαιο /2-2-2015 συστάθηκαν επί του οικοπέδου δύο οριζόντιες ιδιοκτησίες.

Επειδή, βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 6 του ν. 2859/2000 στην εφαρμογή του ΦΠΑ υπάγονται τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από την 1/1/2006 καθώς και τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί πριν την ανωτέρω ημερομηνία, αλλά αναθεωρείται από την 1η Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι η ανέγερση των υπό κρίση ακινήτων από την προσφεύγουσα και εν συνεχεία η πώληση αυτών, πληροί τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 6 του ΦΠΑ.

Επειδή, αναπόδεικτα προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι η επιβολή ΦΠΑ είναι μη νόμιμη, λόγω εξαίρεσης, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ.1083/2006 και ΠΟΛ.1066/2006, καθώς από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει να έχει προβεί η προσφεύγουσα στις απαιτούμενες ενέργειες που προβλέπονται στην ΠΟΛ.1066/2006, προκειμένου να της χορηγηθεί εξαίρεση από τον ΦΠΑ με σχετική απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

Επειδή, περαιτέρω αβάσιμα και αντίθετα στην κοινή λογική προβάλλεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, όπως γίνει θεωρηθεί ότι η αναγραφόμενη αξία στα συμβόλαια είναι η μικτή αξία συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, καθώς με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα, επικαλείται μεταξύ άλλων την απαλλαγή από την εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ στις διενεργηθείσες από εκείνη πωλήσεις των υπό κρίση νεόδμητων ακινήτων. Κατά συνέπεια δεν δύναται να θεωρηθεί ως μικτή η αναγραφόμενη αξία επί των συμβολαίων πώλησης των ακινήτων.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή προέβη σε λανθασμένο υπολογισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ επί τεκμαιρόμενης και όχι επί πραγματικής βάσης.

Επειδή, ωστόσο, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι τα αποτελέσματα και τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας για την ελεγχόμενη χρήση 2017, προδιορίστηκαν αφού λήφθησαν υπόψη τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, τα οριστικά συμβόλαια πώλησης των υπό κρίση ακινήτων, καθώς και οι δαπάνες ανέγερσης (κόστος οικοδομής), ως εκ τούτου ο ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για τη φορολόγηση ποσού 600.000,00€ το οποίο αφορά το τίμημα πώλησης ακινήτου με το υπ' αριθ./21-12-2016, καθώς το εν λόγω εισόδημα αφορά τη χρήση 2016.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.24 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «24. Οι διατάξεις του Κώδικα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα των οικοδομικών επιχειρήσεων εφαρμόζονται για ακίνητα για τα οποία η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από την 1.1.2006 και μετά.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 8 «Φορολογικό έτος» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος 2016, ορίζεται ότι: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. [...]».

Επειδή, στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 25 «Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω: α) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους. β) Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή. γ) Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα».

Επειδή, στην περίπτωση της κατάρτισης συμβολαίου πώλησης επί ακινήτου που θα κατασκευαστεί μελλοντικά ή επί ακινήτου του οποίου η κατασκευή δεν έχει ολοκληρωθεί με καταβολή προκαταβολής ή με ολοσχερή εξόφληση του τιμήματος αγοράς κατά τη σύναψη του συμβολαίου δεν θα πρέπει να καταχωριστεί έσοδο αλλά υποχρέωση (προκαταβολή). Έως την ολοκλήρωση και την παράδοση του ακινήτου το τίμημα που έχει εισπραχθεί από τον κατασκευαστή είναι επιστρεπτέο εάν αυτός αποτύχει να ολοκληρώσει το κατασκευαζόμενο ακίνητο σύμφωνα με τις δεσμεύσεις που απορρέουν από το συμβόλαιο πώλησης. Παράλληλα, έως την παράδοση του ακινήτου δεν έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή ουσιαστικοί κίνδυνοι που συνδέονται με την κυριότητα του ακινήτου (ΣΛΟΤ 902/2021, 1568/2021).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 59/2017 γνωμοδότηση του Β' τμήματος του Ν.Σ.Κ., η οποία κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1171/10-11-2017: «4. Τα καθαρά κέρδη των οικοδομικών επιχειρήσεων των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 (ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης κ.λ.π.) από μη αποπερατωμένες οικοδομές προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 105 του ιδίου νόμου. Ειδικότερα, όταν η επιχείρηση αποκτά έσοδα από την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών σε διαχειριστικές περιόδους, στις οποίες δεν έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση της οικοδομής, αυτή υποχρεούται να υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,

με τις οποίες να δηλώνει ως καθαρά κέρδη αυτά τα οποία προκύπτουν με την εφαρμογή συντελεστή επί των ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 (τεκμαρτά), και στην συνέχεια, με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους που αφορά την διαχειριστική χρήση, κατά την οποία ολοκληρώνεται η ανέγερση της οικοδομής, δηλώνεται το τελικό αποτέλεσμα το οποίο προέκυψε λογιστικά από την συγκεκριμένη οικοδομή σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 105, στις οποίες παραπέμπουν οι συνδυασμένες διατάξεις του πρώτου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 105. Το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε με βάση τα καθαρά κέρδη, τα οποία δηλώθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2, εκπίπτει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, από τον οφειλόμενο φόρο που προκύπτει με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που αφορά στη διαχειριστική περίοδο ολοκλήρωσης της οικοδομής, διότι, άλλως, θα συνέτρεχε περίπτωση ανεπίτρεπτης επιβολής διπλής φορολογίας. Εξυπακούεται ότι, σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση δεν υποβάλλει και για όσο χρόνο δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος που να αφορά στη διαχειριστική περίοδο ολοκλήρωσης της οικοδομής, δεν τίθεται ζήτημα έκπτωσης του φόρου. Τα προεκτεθέντα δεν διαφοροποιούνται σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής οριστικής δήλωσης και έκδοσης και κοινοποίησης καταλογιστικής του φόρου φύλλου ελέγχου, διότι στις περιπτώσεις αυτές επέρχονται οι προβλεπόμενες από το νόμο συνέπειες, στις οποίες από καμία διάταξη δεν προκύπτει ότι συγκαταλέγεται και η απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης. [...]

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1072/16-04-2018 «Οδηγίες συμπλήρωσης έντυπου Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2017», αναφέρεται ότι: «[...] ΠΙΝΑΚΑΣ Η'. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (παρ.23 άρθρου 72 ν.4172/2013). Ο Πίνακας αυτός παραμένει ο ίδιος με το προηγούμενο έντυπο. Για τη συμπλήρωσή του εξακολουθούν να ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1043/2017 εγκύκλιό μας. [...]

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1043/22-03-2017 «Οδηγίες συμπλήρωσης έντυπου Ε3 (Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2016», αναφέρεται ότι: «[...] 7. ΠΙΝΑΚΑΣ Ι': ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ [...] V) Το «έσοδο» που αποκτούν οι οικοδομικές επιχειρήσεις από πώληση ακινήτων (προσύμφωνο, σύνταξη οριστικού συμβολαίου) πριν την αποπεράτωσή τους θα καταχωρηθεί στο έτος που αυτό καθίσταται δεδουλευμένο, δηλαδή στο έτος ολοκλήρωσης και παράδοσης του ακινήτου προκειμένου να αντιστοιχηθεί με το πραγματοποιούμενο κόστος. Επισημαίνεται, ότι ως έσοδο από την πώληση ακινήτων προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό αντίτιμο που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης και όχι η αντικειμενική αξία αυτών (ΔΕΑΦ Β 1083058 ΕΞ 2015/18.6.2015 έγγραφό μας). [...]

Επειδή, εν προκειμένω, με το υπ' αριθ./21-12-2016 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου, του Συμβολαιογράφου, η προσφεύγουσα πώλησε στον, οικοδομή, αποτελούμενη από ισόγεια κατοικία, μετά υπογείου αποθηκευτικού χώρου και σοφίτας, η οποία φέρει το διακριτικό στοιχείο ΒΗΤΑ (Β), οι εργασίες κατασκευής της οποίας βρίσκονταν, κατά το χρόνο κατάρτισης του συμβολαίου, στο στάδιο τοποθέτησης των δαπέδων. Ως τίμημα της πώλησης ορίσθηκε το ποσό των 600.000,00€, το οποίο ο αγοραστής ανέλαβε να καταβάλλει σε ισόποσες μηνιαίες δόσεις το έτος 2017, με την προϋπόθεση της σταδιακής

αποπεράτωσης των εργασιών του ακινήτου και εν τέλει την παράδοση αυτού έως 28/06/2017. Σύμφωνα δε με το ανωτέρω συμβόλαιο, συμφωνήθηκε ρητά ότι η σύμβαση πώλησης τελεί υπό τη διαλυτική αίρεση της πλήρους εξοφλήσεως του τιμήματος μέσα στις τεθείσες ημερομηνίες, άλλως προβλέπεται η ανατροπή των αποτελεσμάτων του συμβολαίου και η αυτοδίκαιη επάνοδος της κυριότητας, νομής και κατοχής του ακινήτου στην πωλήτρια (προσφεύγουσα).

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, το τίμημα από την πώληση του ακινήτου (Β), στη θέση, ύψους 600.000,00€, αποτελεί φορολογητέο έσοδο της χρήσης κατά την οποία ολοκληρώθηκαν οι εργασίες κατασκευής και μεταβιβάστηκε το ακίνητο κατά πλήρη κυριότητα και νομή, πληρωθείσης της προϋπόθεσης καταβολής ολόκληρου του συμφωνημένου τιμήματος από τον αγοραστή. Ως εκ τούτου ο έλεγχος συμπεριέλαβε το ποσό των 600.000,00€ στα φορολογητέα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης 2017, δεδομένου ότι κατά το χρόνο κατάρτισης του συμβολαίου πώλησης το υπό κρίση ακίνητο βρισκόταν στο στάδιο κατασκευής (ημιτελές).

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1064/02-05-2006 «Υποχρεώσεις επιτηδευματιών κατασκευαστών ακινήτων μετά την επιβολή Φ.Π.Α. στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων», αναφέρεται ότι:

«Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, υπόκειται σε Φ.Π.Α. Ο επαγγελματίας κατασκευαστής ακινήτων ήταν μέχρι 31/12/05 απαλλασσόμενος από τις υποχρεώσεις που επιβάλλονται από τον Κώδικα Φ.Π.Α. λόγω της αναστολής εφαρμογής του Φ.Π.Α. στα ακίνητα.

Μετά την ισχύ των διατάξεων του ν.3427/2005 (ΦΕΚ 312 Α' 27-12-2005) ο επαγγελματίας κατασκευαστής νεόδμητων ακινήτων, για τα ακίνητα που ανεγείρει με άδειες που εκδίδονται μετά την 1-1-2006 τα οποία πρόκειται να αποτελέσουν αντικείμενο της δραστηριότητάς του, έχει πλέον όλες τις υποχρεώσεις που προκύπτουν από τον Κώδικα Φ.Π.Α. και επιπλέον ειδικές υποχρεώσεις, όπως υποβολή δήλωσης μεταβολών ένταξης στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., υποβολή δήλωσης υποκαταστήματος, τήρηση βιβλίου κοστολογίου, υποβολή εντύπων κόστους και ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. Κατά συνέπεια ο κατασκευαστής έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση μεταβολών στο Τμήμα Μητρώου στη Δ.Ο.Υ. της έδρας του, προκειμένου να δηλώσει ότι θα διενεργεί πλέον φορολογητέα δραστηριότητα και συνεπώς θα υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. [...].».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1039/09-03-2006 «Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών - Εκδοση ειδικού στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο. (Αρ.Πρ.)», αναφέρεται ότι: «ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

1. Την τήρηση θεωρημένου βιβλίου με τίτλο «βιβλίο κοστολογίου οικοδομών» από τον επιτηδευματία που πραγματοποιεί κατασκευές και πωλήσεις οικοδομών, για κάθε «οικοδομή» που υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) όπως ισχύει, στο οποίο παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος αυτής. Ως «οικοδομή» νοείται το σύνολο των οικοδομημάτων της ίδιας οικοδομικής άδειας.

Το «βιβλίο κοστολογίου οικοδομών» τηρείται στην έδρα του επιτηδευματία και αντί τήρησης ιδιαίτερου βιβλίου για κάθε «οικοδομή» μπορεί να τηρείται ένα βιβλίο για όλες τις «οικοδομές», σε ιδιαίτερες μερίδες του οποίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος κάθε «οικοδομής».

Για την τήρηση του «βιβλίου κοστολογίου οικοδομών» ορίζονται τα ακόλουθα:

Α) Ως κόστος «οικοδομής» θεωρείται κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών και κάθε άλλη επιβάρυνση που πραγματοποιείται για την κατασκευή και αποπεράτωση της. Κόστος «οικοδομής» θεωρείται ακόμη και η αξία του οικοπέδου ανεξάρτητα από τον τρόπο απόκτησής του, οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την ανέγερσή της καθώς και κάθε άλλη δαπάνη που πραγματοποιείται για την ανέγερση της «οικοδομής».

Στην περίπτωση που οι παραπάνω δαπάνες πραγματοποιούνται για περισσότερες από μία «οικοδομές» η αξία της δαπάνης που αφορά κάθε «οικοδομή» βρίσκεται με βάση την πραγματική διάθεση αυτών και σε περίπτωση που υπάρχει δυσχέρεια προσδιορισμού της πραγματικής διάθεσης, με επιμερισμό της αξίας της δαπάνης ανάλογα με την συνολική επιφάνεια κάθε «οικοδομής».

Β) Στο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών ή στη μερίδα του βιβλίου που τηρείται για κάθε «οικοδομή» καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) Το είδος, ο αύξων αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του δικαιολογητικού εγγραφής της δαπάνης καθώς και η γενική περιγραφή της δαπάνης.

Δικαιολογητικό εγγραφής της δαπάνης αποτελεί κατά περίπτωση το στοιχείο που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ή δημόσιο έγγραφο ή άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο. [...]

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1067/02-05-2006 «Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών - Έκδοση στοιχείου Παράδοση κτισμάτων στον οικοπεδούχο. (Αρ.Πρ.)», αναφέρεται ότι:

«ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 1. ΤΗΡΗΣΗ «ΒΙΒΛΙΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ»

A. ΤΗΡΗΣΗ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ

1.1. Υπόχρεος τήρησης

Το βιβλίο τηρείται από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ν. 2859/2000. Δηλαδή από τον επιτηδευματία που κατασκευάζει οικοδομή της οποίας η άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται μετά την 1/1/2006 και εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής. Όσον αφορά τις οικοδομές για τις οποίες ο επιτηδευματίας δικαιούται και λαμβάνει εξαίρεση από την υπαγωγή στο ΦΠΑ σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1038/2006 δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου κοστολογίου.

1.2. Έννοια οικοδομής. Τρόπος τήρησης

Ως «οικοδομή» θεωρείται για την τήρηση του βιβλίου το σύνολο των οικοδομημάτων (κτισμάτων) κάθε οικοδομικής άδειας. Έτσι εάν με την ίδια οικοδομική άδεια ανεγείρονται στο ίδιο οικόπεδο περισσότερα του ενός κτίσματα, στο βιβλίο κοστολογίου παρακολουθείται ενιαία το κόστος όλων των κτισμάτων και όχι χωριστά το κόστος κάθε κτίσματος.

Για κάθε «οικοδομή» τηρείται ιδιαίτερο βιβλίο χειρόγραφα ή μηχανογραφικά. Για διευκόλυνση του επιτηδευματία παρέχεται η δυνατότητα αντί της τήρησης ιδιαίτερου βιβλίου για κάθε «οικοδομή» να τηρείται ένα ενιαίο (μία θεώρηση) βιβλίο για μερικές ή για όλες τις «οικοδομές», σε ιδιαίτερες μερίδες του οποίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος της κάθε «οικοδομής» για την οποία τηρείται. Μπορεί δηλαδή ο επιτηδευματίας να τηρεί π.χ. ένα βιβλίο για τις τρεις από τις πέντε «οικοδομές» και ένα βιβλίο για κάθε μία από τις λοιπές.

[...]

Συνένωση με το Βιβλίο εσόδων - εξόδων

Τονίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Κ.Β.Σ. το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών για μερικές ή όλες τις «οικοδομές» μπορεί να τηρείται συνενωμένο με το βιβλίο εσόδων - εξόδων, με την προϋπόθεση ότι από το συνενωμένο αυτό βιβλίο θα παρέχονται διακεκριμένα (χωριστές στήλες) τουλάχιστον τα δεδομένα των βιβλίων που συνενώνονται.

ΚΩΔ. ΘΕΩΡΗΣΗΣ TAXIS επί χειρόγραφης τήρησης ' 311' «Βιβλίο εσόδων - εξόδων, Βιβλίο κοστολογίου οικοδομών».

ΚΩΔ. ΘΕΩΡΗΣΗΣ TAXIS επί μηχανογραφικής τήρησης ' 312' «Μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων - εξόδων, Βιβλίο κοστολογίου οικοδομών».

Σημειώνεται ότι τα θεωρημένα έντυπα του Βιβλίου εσόδων - εξόδων ή της Μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων - εξόδων μπορεί να χρησιμοποιηθούν μέχρι την εξάντλησή τους για την τήρηση των συνενωμένων βιβλίων.

[...]

1.5. Περιεχόμενο του βιβλίου (περίπτωση Α' της παραγράφου 1 της Α.Υ.Ο.Ο.)

Στο βιβλίο κοστολογίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος κάθε «οικοδομής».

Κόστος οικοδομής: Για την τήρηση του βιβλίου αυτού ως κόστος «οικοδομής» θεωρείται:

α) Κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών και γενικά κάθε άλλη επιβάρυνση (π.χ. μισθοδοσία εργατών, εισφορές ΙΚΑ, δημοτικά τέλη κλπ.) που πραγματοποιείται για την ανέγερση και αποπεράτωσή της, ανεξάρτητα από τον χρόνο που πραγματοποιείται (πριν ή μετά από την έκδοση της αδείας ή την υποβολή της δήλωσης μεταβολής του υποκαταστήματος) ή εάν αφορά μία ή περισσότερες «οικοδομές» ή εάν υπάγεται ή όχι στο ΦΠΑ.

1.6. Τρόπος καταχώρισης των εγγραφών (περίπ.Β' της παραγρ.1 της Α.Υ.Ο.Ο.)

1.6.1. Δεδομένα καταχώρισης

Στο βιβλίο κοστολογίου κάθε «οικοδομής» ή στη μερίδα που τηρείται γι' αυτήν καταχωρούνται διακεκριμένα σε στήλες ή οριζοντίως:

1.6.1.1. Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του (π.χ. τιμ. πώλ. 301/30-6-06).

Δικαιολογητικό εγγραφής της δαπάνης αποτελεί:

α) Το στοιχείο αξίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ (τιμολόγιο πώλησης του προμηθευτή, τιμολόγιο αγοράς, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, απόδειξη δαπάνης κ.λ.π.). Επί αγοράς αγαθών που στέλνονται με Δ.Α. στο χώρο της «οικοδομής» καθώς και επί επιστροφής αυτών στον προμηθευτή δικαιολογητικό εγγραφής αποτελεί το στοιχείο αξίας (τιμολ. πώλησης, πιστωτικό τιμολόγιο) και όχι το δελτίο αποστολής των αγαθών αυτών στο χώρο της οικοδομής ή στον προμηθευτή αντίστοιχα.

β) Δημόσιο έγγραφο (π.χ. συμβόλαιο κ.λ.π.).

γ) Οποιοδήποτε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. τριπλότυπο καταβολής τελών ή εισφορών κ.λ.π.).

δ) Λογιστικό σημείωμα (αθεώρητο). [...]

Επειδή, από την με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν συμμορφώθηκε με τις διατάξεις που προβλέπονται για τους κατασκευαστές ακινήτων μετά την επιβολή Φ.Π.Α. στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων, πολλώ δε μάλλον δεν τήρησε βιβλίο κοστολογίου οικοδομών.

Επειδή, από τον έλεγχο των τηρηθέντων βιβλίων, για το φορολογικό έτος 2017, διαπιστώθηκαν καταχωρήσεις μόνο για τις ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦ.ΚΑ., ενώ οι λοιπές δαπάνες ανέγερσης των ακινήτων, δεν είχαν καταχωρηθεί. Περαιτέρω, δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, αλλά μόνο κατάσταση με τις δαπάνες του κόστους κατασκευής, ετών 2015 έως 2017. Σύμφωνα με την εν λόγω κατάσταση, το κόστος οικοδομής ανέρχεται σε 737.697,23€, ως εξής:

Είδος δαπάνης	ΦΟΡ. 2014	ΦΟΡ. 2015	ΦΟΡ.2016	ΦΟΡ.2017	Σύνολα
Αγορά οικοπέδου	182.369,02				
Συμβ. + υποθηκοφ.	3.327,32				
ΦΜΑ/15-12-14	5.635,20				
ΙΚΑ + αμοιβές		7.092,18	8.157,29	12.132,71	
κόστος υλικών		64.471,12	92.555,52	336.990,64	
ΦΠΑ υλικών		14.828,36	21.933,18	80.874,43	
λοιπά έξοδα		1.801,33	3.617,69	3.006,54	
Δ.Ε.Η.				9.147,69	
ΕΠΙΒΛΕΨΗ				7.392,98	
ΣΥΝΟΛΟ	191.331,54	88.192,99	126.263,68	449.544,99	855.333,20
ΚΟΣΤΟΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	191.331,54	73.364,63	104.330,50	368.670,56	737.697,23

Επειδή, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν διαφύλαξε τα φορολογικά στοιχεία του κόστους για τις χρήσεις 2015 έως 2017, κατά συνέπεια ο έλεγχος αποδέχθηκε προς έκπτωση μόνο τα ποσά των δαπανών που δηλώθηκαν στις ΜΥΦ από τρίτους, ήτοι αγορές συνολικής αξίας 51.508,05€ πλέον ΦΠΑ 12.361,92€, προσδιορίζοντας το κόστος οικοδομής σε ποσό 452.214,64€, ως εξής:

Είδος δαπάνης	ΦΟΡ. 2014	ΦΟΡ. 2015	ΦΟΡ.2016	ΦΟΡ.2017	Σύνολα
Αγορά οικοπέδου	182.369,02				
Συμβ. + υποθηκοφ.	3.327,32				
ΦΜΑ 1365/15-12-14	5.635,20				
ΙΚΑ + αμοιβές		7.092,18	8.157,29	12.132,71	
κόστος υλικών		64.471,12	92.555,52	51.508,05	
ΦΠΑ υλικών		14.828,36	21.933,18	12.361,95	
λοιπά έξοδα		1.801,33	3.617,69	3.006,54	
Δ.Ε.Η.				9.147,69	
ΕΠΙΒΛΕΨΗ				7.392,98	
ΣΥΝΟΛΟ	191.331,54	88.192,99	126.263,68	95.549,92	501.338,13
ΚΟΣΤΟΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	191.331,54	73.364,63	104.330,50	83.187,97	452.214,64

Επειδή, η προσφεύγουσα, με το υπ' αριθ./27-12-23 υπόμνημά της επί του υπ' αριθ./05-12-2023 σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου, προσκόμισε φωτοαντίγραφα των ληφθέντων αποδείξεων λιανικής πώλησης και τιμολογίων που αφορούν το κόστος κατασκευής του έτους 2017, προς επίρρωση των ισχυρισμών της ότι το κόστος των υλικών ανέρχεται σε ποσό 336.990,64€. Από τον έλεγχο αυτών διαπιστώθηκε ότι φορολογικά στοιχεία αξίας 51.508,05€ πλέον ΦΠΑ 12.361,95€, είχαν ήδη γίνει δεκτά από τον έλεγχο, ενώ δεν προσκομίσθηκαν ή δεν ήταν δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων για φορολογικά στοιχεία αξίας 109.498,27€ πλέον ΦΠΑ 26.079,59€.

Κατόπιν των ανωτέρω, το κόστος των υλικών διαμορφώθηκε από τον έλεγχο ως εξής:

	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
Κόστος που υπεβλήθη από την ελεγχόμενη για το 2017	336.990,64	80.874,43
Μείον: κόστος που δεν γίνεται δεκτό μετά το σημείωμα λόγω μη υποβολής στοιχείων	-109.498,27	-26.079,59
ΔΙΑΦΟΡΑ κόστους - φπα	227.492,37	54.794,84

Συνεπώς το συνολικό κόστος της χρήσης 2017 προσδιορίστηκε εκ νέου από τον έλεγχο στο ποσό των 628.198,96€, ως εξής:

Είδος δαπάνης	ΦΟΡ. 2014	ΦΟΡ. 2015	ΦΟΡ.2016	ΦΟΡ.2017	Σύνολα
Αγορά οικοπέδου	182.369,02				
Συμβ. + υποθηκοφ.	3.327,32				
ΦΜΑ/15-12-14	5.635,20				
ΙΚΑ + αμοιβές		7.092,18	8.157,29	12.132,71	
κόστος υλικών		64.471,12	92.555,52	227.492,37	
ΦΠΑ υλικών		14.828,36	21.933,18	54.794,84	
λοιπά έξοδα		1.801,33	3.617,69	3.006,54	
Δ.Ε.Η.				9.147,69	
ΕΠΙΒΛΕΨΗ				7.392,98	
ΣΥΝΟΛΟ	191.331,54	88.192,99	126.263,68	313.967,13	719.755,34
ΚΟΣΤΟΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	191.331,54	73.364,63	104.330,50	259.172,29	628.198,96

Επειδή, στην από 22/01/2024 Έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρονται τα εξής:

«[...] Με την ενδικοφανή προσκομίζει πράγματι κάποια πρόσθετα τιμολόγια και είναι μερικά εξ αυτών που αναφέρονται στην εν λόγω κατάσταση. Προσκομίζει όμως και τιμολόγια τα οποία δεν είναι στην κατάσταση και έχουν ήδη ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο. Τα νέα τιμολόγια τα οποία προτείνουμε να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό του κόστους της οικοδομής και του ΦΠΑ είναι:

[...]

Δ. ΠΡΟΤΑΣΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΜΑΣ

Προτείνουμε να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό του κόστους της οικοδομής και του ΦΠΑ τα αναγραφόμενα στον παρακάτω πίνακα τιμολόγια, τα οποία προσκομίστηκαν για πρώτη φορά με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	Συνολική αξία
.....	1	5.500,00	1.320,00	6.820,00
.....	1	16.000,00	3.840,00	19.840,00
.....	1	2.420,00	580,00	3.000,00
.....	7	5.107,80	1.225,78	6.333,58
.....	21	6.005,42	1.438,38	7.443,80
ΣΥΝΟΛΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ που προσκομίζονται με την ενδικοφανή		35.033,22	8.404,16	43.437,38

[...].».

Επειδή, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτή την ως άνω πρόταση του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ως προς τον επαναπροσδιορισμό του συνολικού κόστους οικοδομής και ως εκ τούτου την τροποποίηση των διορθωτικών προσδιορισμών φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το συνολικό κόστος ανέγερσης των ακινήτων και τα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, διαμορφώνονται βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας ως κάτωθι:

Πίνακας Κόστους οικοδομών

Είδος δαπάνης	ΦΟΡ. 2014	ΦΟΡ. 2015	ΦΟΡ.2016	ΦΟΡ.2017	Σύνολα
Αγορά οικοπέδου	182.369,02				
Συμβ. + υποθηκοφ.	3.327,32				
ΦΜΑ 1365/15-12-14	5.635,20				
ΙΚΑ + αμοιβές		7.092,18	8.157,29	12.132,71	
κόστος υλικών		64.471,12	92.555,52	262.525,59	
ΦΠΑ υλικών		14.828,36	21.933,18	63.199,00	
λοιπά έξοδα		1.801,33	3.617,69	3.006,54	
Δ.Ε.Η.				9.147,69	
ΕΠΙΒΛΕΨΗ				7.392,98	
ΣΥΝΟΛΟ	191.331,54	88.192,99	126.263,68	357.404,51	763.192,72
ΚΟΣΤΟΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	191.331,54	73.364,63	104.330,50	294.205,51	663.232,18

Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) επιχειρηματικής δραστηριότητας

Χρήση 2017	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	0,00€	1.104.639,80€	1.104.639,80€
Μείον:			
Κόστος κατασκευής όλης της οικοδομής *		628.198,96€	663.232,18€
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ			
Μείον: δαπάνες χρήσης	3.731,70€	3.731,70€	3.731,70€
ΖΗΜΙΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	3.731,70€	-	-
ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	0,00€	472.709,14€	437.675,92€

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον 5ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος, κατόπιν του υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/19-04-2022 πληροφοριακού δελτίου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, το οποίο αφορούσε ποσά μη αιτιολογημένων πιστώσεων /καταθέσεων που προέκυψαν από τον έλεγχο που διενήργησε η ως άνω Υπηρεσία στον πατέρα της προσφεύγουσας,, ΑΦΜ και στους οποίους λογαριασμούς ήταν δικαιούχος και η προσφεύγουσα.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των λογαριασμών του ως άνω δελτίου πληροφοριών, καθώς και από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους είναι δικαιούχος/συνδικαιούχος η προσφεύγουσα με το σύζυγό της ή με τρίτους, οι οποίοι (λογαριασμοί) δεν συμπεριλαμβάνονταν στο ως άνω δελτίο πληροφοριών, προσδιορίσθηκε για την προσφεύγουσα συνολικό ποσό προσαύξησης περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, για το έτος 2017, ποσού 97.052,56€, εκ του οποίου ποσό 84.702,56€ αφορά τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή αντέστρεψε το βάρος της απόδειξης καταλογίζοντας επιπλέον φορολογητέα ύλη ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 χωρίς να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι τα ποσά της προσαύξησης περιουσίας καλύπτονται από τα εις χείρας ρευστά διαθέσιμα.

Επειδή, στα πλαίσια εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα προσκόμισε πίνακα προσδιορισμού πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου, ετών 2009 έως 2016,

σύμφωνα με τον οποίο υφίσταται κεφάλαιο προς ανάλωση την 31^η/12/2016, ποσού 421.088,32€. Για την κατάρτιση του ως άνω πίνακα, έχουν ληφθεί υπόψη τα έξοδα διαβίωσης της ελεγχόμενης, το κόστος της οικοδομής στο το οποίο αποτελεί αντικείμενο του ελέγχου, το κόστος αγοράς του 30% οικοπέδου στη, ποσά που δεν είχαν αφαιρεθεί στον αρχικό πίνακα διαθέσιμου κεφαλαίου που είχε προσκομισθεί στον έλεγχο με το υπ' αριθ./27-12-23 υπόμνημά της επί του υπ' αριθ./05-12-2023 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και για το λόγο αυτό δεν είχε γίνει δεκτός από τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 «Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, στις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας, αναφέρεται ότι:

«[...] Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος.

Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/16-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξης περιουσίας», αναφέρεται ότι:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

ημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. [...]

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του

εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας. [...]

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρίζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης [...]. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση

άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής [...]. 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρίνόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση

απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/19-04-2022 πληροφοριακό δελτίο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, τα δεδομένα που προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και χρηματοοικονομικών προϊόντων που τέθηκαν στη διάθεσή του από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών, καθώς επίσης και το έγγραφο υπόμνημά της κατά τη διάρκεια του ελέγχου, κατέληξε ότι για το ελεγχόμενο έτος 2017, υφίσταται προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, ως κάτωθι:

α/α		2017
1	Επιμερισμός ποσών από το δελτίο πληροφοριών	84.702,56€
2	Ποσά από το δελτίο χωρίς επιμερισμό	
		—
		—
		5.000,00€
		4.100,00€
3	Ποσά από τον έλεγχο λογαριασμών του παρόντος ελέγχου	3.250,00€
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	97.052,56€

Επειδή, περαιτέρω, στην από 22/01/2024 Έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρονται τα εξής:

«[...] Σχετικά με τα ποσά του επιμερισμού των πιστώσεων, όπως προκύπτει από το δελτίο πληροφοριών του ΚΕΦΟΜΕΠ, ήτοι ποσού 84.702,56€ αναφέρουμε :

- από την αιτιολογία της κάθε τράπεζας προκύπτει ότι ποσό συνολικά 40.154,25€ αφορά ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ με κατάθεση στο μηχάνημα της τράπεζαςς, χωρίς η προσφεύγουσα να έχει προσκομίσει ούτε κατά τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ, ούτε στην υπηρεσία μας κανένα αποδεικτικό στοιχείο. Με βάση τα ποσά που προκύπτουν από την κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου υπάρχει η δυνατότητα κατοχής μετρητών, διότι τα ποσά που διαθέτει υπερκαλύπτουν τις καταθέσεις αυτές.
 - για την ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ στις 22/12/2017 ποσού 14.550€ εκ των οποίων της αναλογεί το ήμισυ ήτοι 7.275,00€, προσκόμισε αρχικά καταθετήριο στο ΚΕΦΟΜΕΠ από το οποίο προκύπτει ότι η κατάθεση γίνεται από την ελεγχόμενη για λογαριασμό της εταιρείας — σε κατάσταση της, και συνεπώς δεν δύναται να αιτιολογηθεί με τα διαθέσιμα μετρητά της ανάλωσης. Πρέπει δε να ληφθεί υπόψη ότι η προσφεύγουσα δεν συμμετέχει στην εταιρεία ούτε είναι μισθωτή σε αυτή.
 - για ποσό των 15.398,31€ δεν δύναται να αφορά καταθέσεις από τα διαθέσιμα μετρητά της ανάλωσης διότι αφορούν ονομαστικές καταθέσεις άλλων προσώπων ή μεταφορές από άλλους λογαριασμούς, στους οποίους δεν είναι δικαιούχος.
 - για ποσό 21.875,00€ στην αιτιολογία της τράπεζας αναφέρεται το όνομα της προσφεύγουσας, δηλαδή είναι αυτή που διενεργεί την συναλλαγή/μεταφορά, μέσω Internet δεν αφορούν ατομικούς της λογαριασμούς ή γενικότερα στους λογαριασμούς των φυσικών προσώπων που ελέγχθηκαν. Για το λόγο αυτό δεν έγινε δεκτό ότι αποτελούν καταθέσεις από τα δικά της διαθέσιμα χρήματα.
- Τα ανωτέρω προκύπτουν από τον έλεγχο των λογαριασμών στην υπόθεση του Αθανάσιου Χρηστάκη, για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό/2022 απόφαση της υπηρεσίας σας.
- Β. Σύμφωνα με τα ποσά των πιστώσεων στους λογαριασμούς που ελέγχθηκαν από την υπηρεσία μας δεν επικαλείται τον λογαριασμό από τον οποίο μεταφέρονται τα χρήματα, αλλά τα διαθέσιμα μετρητά εις χείρας, τα οποία δεν δύνανται να αιτιολογήσουν αυτή την περίπτωση των πιστώσεων. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα γίνεται σαφές ότι οι συναλλαγές της τράπεζας Πειραιώς, που φέρουν αιτιολογία «Καταθέσεις μετρητών» και «.....», μπορούν να αιτιολογηθούν από διαθέσιμα μετρητά της προσφεύγουσας, όπως εξάλλου αποδέχεται η ελεγκτική αρχή, με την από 22/01/2024 Έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, γίνεται δεκτό το ως άνω πόρισμα, ήτοι ότι η προσφεύγουσα είχε την δυνατότητα να διατηρεί χρηματικά διαθέσιμα εκτός τραπεζικού συστήματος, την 31^η/12/2016 και κατ' επέκταση τη δυνατότητα να προβεί στην κατάθεση των υπό κρίση πιστώσεων ποσού 40.154,25€, για το έτος 2017.

Επειδή, για τις λοιπές πιστώσεις συνολικού ποσού 56.898,31€ (97.052,56€-40.154,25€), οι οποίες δεν αποτελούν καταθέσεις μετρητών και ως εκ τούτου δεν δύναται να αιτιολογηθούν από τα διαθέσιμα μετρητά εις χείρας της προσφεύγουσας, κατά την 31^η/12/2016, δεν έχουν προσκομισθεί αποδεικτικά στοιχεία και δεν προβάλλεται άλλος ισχυρισμός πέραν της κατάθεσης αυτών λόγω διατήρησης μετρητών.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, τα εισοδήματα ανά πηγή προέλευσης και ο ΦΠΑ, για το ελεγχόμενο έτος 2017, προσδιορίζονται βάσει της παρούσας ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2017

- Φορολογία Εισοδήματος

α/α	Περιγραφή εισοδήματος	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
1	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-	472.709,14€	437.675,92€	437.675,92€
2	Εισόδημα από τόκους ημεδαπής προέλευσης	80,98€	80,98€	80,98€	-
3	Εισοδήματα από ακίνητα	7.980,00€	9.652,00€	9.652,00€	1.672,00€
4	Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας	-	97.052,56€	56.898,31€	56.898,31€
		8.060,98€	579.494,68€	504.307,21€	496.246,23€

• **ΦΠΑ**

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	-	504.639,80€	504.639,80€	504.639,80
Αξία φορολογητέων εισροών	-	113.746,19€	131.262,80€	131.262,80€
Φόρος εκροών	-	121.113,55€	121.113,55€	121.113,55€
Φόρος εισροών	-	27.299,08€	31.503,07€	31.503,07€

Επειδή, ο υπολογισμός της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης, φορολογικού έτους 2017, θα υπολογιστεί με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 27/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ και την τροποποίηση: α) της υπ' αριθ./28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αριθ./28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2017

• **Εισόδημα**

Υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	8.060,98	579.494,68	504.307,21	496.246,23
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				208.887,40
	Χρεωστικό ποσό	1.197,01	239.194,26	210.084,41	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		180,00	180,00	180,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		36,00	36,00	36,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			118.998,63	104.443,70	104.443,70
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		755,84	55.417,21	47.898,46	47.898,46
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		284,38	284,38	284,38	
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	2.453,23	414.110,48	362.926,95	360.473,72
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- **ΦΠΑ**

Υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών			504.639,80	504.639,80	504.639,80
Αξία φορολογητέων εισροών			113.746,19	131.262,80	-131.262,80
Φόρος εκροών			121.113,55	121.113,55	121.113,55
Υπόλοιπο φόρου εισροών		197,80	27.496,88	31.503,07	-31.503,07
Πιστωτικό υπόλοιπο		197,80		197,80	197,80
Χρεωστικό υπόλοιπο			93.616,67	89.412,68	89.412,68
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			46.808,34	44.706,34	44.706,34
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			140.425,01	134.119,02	134.119,02
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	197,80			197,80
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.