



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2820

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., **ΑΦΜ:** ....., κατοίκου ..... επί της οδού ....., κατά:

α) της υπ' αριθμ. ..../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (εισοδήματα 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ,

β) της υπ' αριθ. ..../2019 Οριστικής Πράξης επιβολής αυτοτελούς προστίμου (άρθρου 5 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και

γ) της υπ' αριθ. ..../2019 Οριστικής Πράξης επιβολής αυτοτελούς προστίμου (άρθρου 4 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. ..../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ,

β) την υπ' αριθ. ....../2019 Οριστική Πράξη επιβολής αυτοτελούς προστίμου (άρθρου 5 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και

γ) την υπ' αριθ. ....../2019 Οριστική Πράξη επιβολής αυτοτελούς προστίμου (άρθρου 4 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επιβολής αυτοτελών προστίμων άρθρου 4 ν.2523/97 και ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **17/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., **ΑΦΜ:** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. ....../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 29.416,83€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 28.451,96€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.487,14€ πλέον τέλος επιτηδεύματος ποσού 500,00€ ήτοι συνολικό ποσό **60.855,93€**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από το πόρισμα της από 10/04/2019 έκθεσης επανάληψης διαδικασίας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ. ....../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ σε βάρος του προσφεύγοντος.

Αιτία ης ως άνω εντολής αποτέλεσε η υπ' αριθ. ....../2018 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία έγινε δεκτή η από 25/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανής προσφυγής του προσφεύγοντος και ακυρώθηκαν για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια): α) οι υπ' αριθμ. ....../2017 και ....../2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2012 και 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012), β) η υπ' αριθ. ....../2017 Οριστική Πράξη επιβολής αυτοτελούς προστίμου (άρθρου 4 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, και γ) οι υπ' αριθ. ....../2017 και ....../2017 Οριστικές Πράξεις επιβολής αυτοτελούς προστίμου, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα της από 10/04/2019 έκθεσης επανάληψης διαδικασίας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, από την επεξεργασία των αριθμητικών δεδομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012 των τραπεζικών κινήσεων και των υπομνημάτων με τα συνημμένα δικαιολογητικά που κατέθεσε ο προσφεύγων, **διαπιστώθηκε** ότι α) ο προσφεύγων πραγματοποιούσε αγορές και πωλήσεις ακινήτων με στόχο την επίτευξη του κέρδους, επομένως, ασκούσε εμπορική δραστηριότητα με αντικείμενο εργασιών την αγοροπωλησία ακινήτων και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **28§3 του ν.2238/94**, το κέρδος του προσφεύγοντος από την αγοραπωλησία ακινήτων για τη **χρήση 2011 ανέρχεται σε 66.364,47€** και β) αποκρυσταλλώθηκε φορολογητέα ύλη ύψους **8.538,72€** για τη χρήση 2011, η οποία δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου **48§3 του ν.2238/1994** και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

**2)** Με την υπ' αριθμ. ....../**2019** Οριστική Πράξη Επιβολής αυτοτελούς προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο **200€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§2 περ. αβ΄ του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 7§2 περ. ζ΄ του ν.4337/2015, διότι τη χρήση 2011, ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον β΄ κατηγορίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 4§1 του ΚΒΣ

**3)** Με την υπ' αριθμ. ....../**2019** Οριστική Πράξη Επιβολής αυτοτελούς προστίμου (άρθρου 4 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο **100€** διότι παρότι ο προσφεύγων άσκησε εμπορική δραστηριότητα αγοράς και πώλησης ακινήτων με σκοπό το κέρδος όπως αυτή η εμπορική δραστηριότητα περιγράφεται στο άρθρο 28 του ν.2238/94, εν τούτοις δεν υπέβαλε ως όφειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., δήλωση έναρξης εργασιών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του ν. 2859/2000.

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

1. Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση ότι ασκούσε δραστηριότητα εμπορίας ακινήτων. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή άρθρου 28 ν.2238/1994. Συγκεκριμένα στην περίπτωση του δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 28§§1,2,3 του ν. 2238/94, αφού δεν πληρούνται το υποκειμενικό κριτήριο της πρόθεσης κέρδους, αλλά αντίθετα η πώληση των υπό κρίση ακινήτων συντελέστηκε μόνον για την αξιοποίηση των κεφαλαίων του και την κάλυψη αναγκών του λόγω συρρίκνωσης των εισοδημάτων του.
2. Λανθασμένη η κρίση του ελέγχου για τις τρεις καταθέσεις συνολικού ποσού 8.538,72€ ότι

αφορούν εισόδημα του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και ότι θα προσκομίσει ενώπιον μας πρόσθετα στοιχεία.

**Επειδή**, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

**Επειδή**, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ. Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι: «Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και, στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντάς την».

**Επειδή**, στις παρ.1, 2 και 3 του άρθρου **28 του ν.2238/1994** ορίζεται:

«1.Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.

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

3. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.

Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πωλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#) (ΦΕΚ 43/Α'). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

αα. Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ. Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.

β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας, οι οποίες έχουν ρυμοτομηθεί ή κατατμηθεί.

Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση.

Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

αα. Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ. Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ.2 είναι εμφανές ότι πρέπει να εξετάζεται εάν υπάρχει η πρόθεση για επίτευξη κέρδους. Περαιτέρω, όπως έχει γίνει δεκτό (1099729/1838/A0012/31.10.2005 έγγραφο), η κερδοσκοπική πρόθεση πρέπει να υπάρχει κατά το χρόνο που περιέρχεται στην κυριότητα του φορολογουμένου το περιουσιακό στοιχείο που πρόκειται να πωληθεί. Αυτό συμβαίνει σε αντιδιαστολή με τα περιουσιακά στοιχεία που έρχονται στη κατοχή του φορολογουμένου για επένδυση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή άλλες αιτίες και όχι για μεταπώληση, οπότε το κέρδος που τυχόν προκύψει από αυτά δεν προσδίδει την έννοια του εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση και δεν υπόκειται σε φόρο (σχετική η παραδοχή με αριθμ.3 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1033419 ΕΞ2016/02-03-2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών).

**Επειδή**, επίσης στην ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2238/1994, όπως αυτή παρατίθεται στις γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους 534/2012 και 355/2013 οι οποίες έχουν γίνει αποδεκτές από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με τις ΠΟΛ 1047/2013, ΠΟΛ.1100/9.4.2014 αναφέρεται ότι η έννοια του εμπορικού εισοδήματος είναι ευρύτατη περιλαμβάνουσα κάθε εισόδημα προερχόμενον εξ επαγγέλματος μη ελευθερίου και όχι μόνον στο εισόδημα εξ εμπορικής επιχείρησης κατά την έννοια του εμπορικού νόμου (ΣΤΕ 1/1961). Οι δικαιοπραξίες επί ακινήτων - όπως εν προκειμένω η αγοραπωλησία - δεν είναι εμπορικές κατά τον εμπορικό νόμο, αλλά αστικές, ακόμη και όταν ενεργούνται από επιχειρήσεις που κατά τεκμήριο θεωρούνται εμπορικές (ΣΤΕ 1386/1981). Άρα είναι ευνόητο ότι η φορολογική επιχείρηση είναι έννοια πολύ ευρύτερη της εμπορικής επιχείρησης. Ήδη δε, μετά την τροποποίηση που επέφερε το άρθρο 8 του α.ν. 239/1967 στο άρθρο 31 του ν.δ. 3323/1955 (νύν άρθρο 28 του ν. 2238/1994), επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, (όπως είναι και η πώληση ακινήτου, με εξαίρεση το κέρδος από την κατασκευή και πώληση οικοδομών το οποίο φορολογείται με τον ειδικό τρόπο του άρθρου 34 ν. 2238/1994, ΣΤΕ 1000/1981), εφόσον γίνεται προς το σκοπό επίτευξης κέρδους και όχι προς αξιοποίηση κεφαλαίου (ΣΤΕ 4035/1988, 223/1981, 3387/1974 κ.ά.), καθώς και η πώληση μέσα σε δύο έτη από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία (ΣΤΕ 2137/1989). Για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος που προκύπτει από την πώληση ακινήτου ως εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση, ουδόλως ενδιαφέρει ο τρόπος κατά τον οποίο ο ιδιοκτήτης πωλητής απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα αν περιήλθε σε αυτόν από αγορά, δωρεά ή κληρονομιά κλπ, αλλ' αρκεί η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόκτησή του (ΣΤΕ 4035/1988, ΝΣΚ 532, 634/2012). Ο σκοπός του κέρδους συνάγεται από διάφορα περιστατικά, όπως ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ της καθ' οιονδήποτε τρόπο κτήσης του ακινήτου και της πώλησής του, η αξία του ακινήτου κατά τους χρόνους αυτούς κλπ (ΣΤΕ

4035/1988, 630/1985), η δε κρίση περί της συνδρομής ή μη του σκοπού του κέρδους ανάγεται στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των αρμοδίων δικαστηρίων (ΝΣΚ 532, 634/2012).

**Επειδή** σύμφωνα με τις θέσεις της διοίκησης και της νομολογίας προκειμένου να προκύψει συναλλαγή που να αποβλέπει στη επίτευξη κέρδους και να προκύπτει εμπορική δραστηριότητα η οποία να εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 28 του ν.2238/1994 και του άρθρου 3 του ίδιου άρθρου και νόμου, θα πρέπει η υπό κρίση κάθε φορά συναλλαγή να θεμελιώνει την έννοια του εμπορικού επαγγέλματος και της εμπορικής δραστηριότητας, (ασχέτως εάν γίνεται οργανωμένα ή όχι), όπως αγορά περιουσιακού στοιχείου με πρόθεση την μεταπώληση με κέρδος, και όχι για επένδυση ή ιδιοχρησιμοποίηση αυτού, να υπάρχει σειρά διαδοχικών πωλήσεων (όπως η περίπτωση πώλησης διαμερισμάτων-οριζόντια ιδιοκτησία, στην οποία αναφέρεται και η επικαλούμενη από τον έλεγχο ΠΟΛ 1047/11-03-2013 «Αποδοχή της με αρ. 532/2012 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους), ο σύντομος χρόνος μεταξύ αγοράς και πώλησης καθώς και η σημαντική διαφορά μεταξύ της τιμήματος αγοράς και πώλησης. Τα πραγματικά δεδομένα της κάθε περίπτωσης κρίνονται συνδυαστικά και μόνος ο λόγος της επίτευξης υψηλού κέρδους και του μεγέθους της οικοδομής, δεν αρκεί για να θεμελιώσει κέρδος από εμπορική δραστηριότητα.

**Επειδή**, στο **άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται:

«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**, από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

**Επειδή, εν προκειμένω**, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, σε βάρος του προσφεύγοντος, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2011 - 01/01-31/12/2013, δυνάμει της με αριθ. ....../2018 εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

**Επειδή**, σύμφωνα με το πόρισμα της από 10/04/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το **έτος 2011**, ο προσφεύγων προέβη στις κάτωθι τρεις πωλήσεις ακινήτων **του:**

**Α) Στις 3/06/2011** με το αριθ. .... συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου αντί ευρώ 153.377,67€ του συμβολαιογράφου ..... πώλησε ένα αγροτεμάχιο 777,15 τ.μ., μετά της επ' αυτού παλιάς ισογείου κατοικίας επιφανείας 78,42τ.μ. , που βρίσκεται στην ....., στη θέση «.....». Το εν λόγω αγροτεμάχιο περιήλθε στον προσφεύγοντα με αγορά, σύμφωνα με το αριθ. ....../06-11-2009

αγοραπωλητήριο συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ..... συζύγου  
....., το γένος .....

**Β) Στις 21-11-2011** με το αριθ. .... συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογραφικής εταιρείας με την επωνυμία «Εταιρεία Συμβολαιογράφων ..... & ..... - .....» πώλησε μια οριζόντια ιδιοκτησία με στοιχεία Ο.Σ. (...../.....-.....) πρώτου (Α΄) ορόφου επιφανείας 55,78 τ.μ. και μια αποθήκη υπογείου με στοιχεία Ο.Σ. (...../.....-.....) επιφανείας 15,87 τ.μ. οικοδομικού συγκροτήματος που βρίσκεται στη θέση «.....» της Δημοτικής Ενότητας ....., της Περιφ. Ενότητας ....., ..... Οι εν λόγω οριζόντιες ιδιοκτησίες περιήλθαν στον προσφεύγοντα με αγορά, σύμφωνα με το αριθ. ..../27-10-2005 αγοραπωλητήριο συμβόλαιο του συμβολαιογράφου .....

**Γ) Στις 19/12/2011** με το αριθ. .... συμβόλαιο πώλησης αγροτικού ακινήτου αντί ευρώ 192.442,95€ της συμβολαιογράφου ..... πώλησε ένα αγροτεμάχιο έκτασης 2231,50 τ.μ., με το επ' αυτού κτίσμα, αγροτική αποθήκη 66 τ.μ., που βρίσκεται στη θέση «.....», του Δήμου ..... - ....., της Περιφέρειας Αττικής. Το ως άνω αγροτεμάχιο περιήλθε στον προσφεύγοντα με αγορά, σύμφωνα με το αριθ. ..../10-04-2008 συμβόλαιο αγοράς.

Από τα ανωτέρω ο έλεγχος **έκρινε** ότι ο προσφεύγων πραγματοποιεί αγορές και πωλήσεις ακινήτων με στόχο την επίτευξη του κέρδους και αυτό αποδεικνύεται από τα κατωτέρω:

- Δεν επιδίωξε την αξιοποίηση του κεφαλαίου του δεδομένου ότι τα ακίνητα δεν εκμισθώθηκαν σε τρίτους, ούτε ιδιοχρησιμοποιήθηκαν με οποιοδήποτε τρόπο από τον ίδιο ούτε από συγγενικά του πρόσωπα, αντίθετα πουλήθηκαν σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε μεγαλύτερο τίμημα.
- Τα ανωτέρω ακίνητα δεν προορίζονταν να καλύψουν προσωπικές ή οικογενειακές ανάγκες και ο προσφεύγων παράμεινε ιδιοκτήτης τους μέχρι την πώληση τους.
- Από τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις προηγούμενων και επόμενων ετών του κρινόμενου έτους (2011) προκύπτει ότι ο προσφεύγων προέβαινε σε πράξεις αγοραπωλησίας ακινήτων.
- Οι αγορές και οι πωλήσεις των ως άνω ακινήτων δεν αποτελούν μεμονωμένες κινήσεις/πράξεις ούτε έγιναν με σκοπό την αξιοποίηση των κεφαλαίων αλλά με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους και έχουν τον χαρακτήρα άσκησης εμπορικής δραστηριότητας.

Μετά τις ως άνω διαπιστώσεις και κρίσεις, ο έλεγχος προέβη σε λογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από αγοραπωλησία ακινήτων (άρθρο 28 του ν. 2238/1994) του προσφεύγοντος για τη χρήση 2011 ως κάτωθι:



Στοιχεία ακινήτου	Τίμημα πώλησης βάσει συμβολαίου	Υπερβάλλον τίμημα που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο	Συνολική αξία πώλησης βάσει ελέγχου	Συνολικό Κόστος απόκτησης ακινήτου	Καθαρά κέρδη λογιστικού προσδιορισμού από πώληση ακινήτου
1) Αγροτεμάχιο 777,15 τ.μ., μετά της επ' αυτού παλιάς ισογείου κατοικίας επιφανείας 78,42τ.μ., που βρίσκεται στην ..... , στη θέση «.....».	153.377,67€	56.622,33€	210.000,00€	159.917,33€	50.082,67€
2) Οριζόντια ιδιοκτησία πρώτου (Α') ορόφου επιφανείας 55,78 τ.μ. και αποθήκη υπογείου επιφανείας 15,87 τ.μ. οικοδομικού συγκροτήματος που βρίσκεται στη θέση «.....», Δ.Ε. ...., Κρήτης	53.500,00€	0,00	53.500,00€	55.124,00€	-1.624,00€
3) Αγροτεμάχιο έκτασης 2231,50 τ.μ., με το επ' αυτού κτίσμα, αγροτική αποθήκη 66 τ.μ., που βρίσκεται στη θέση «.....», του Δήμου ..... – .....	192.442,95 €	0,00	192.442,95€	174.537,15€	17.905,800€
<b>Σύνολο</b>					<b>66.364,47€</b>

**Επειδή**, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η κρίση του ελέγχου ότι ασκούσε δραστηριότητα εμπορίας ακινήτων είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη, καθώς στην περίπτωση του δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 28§§1,2,3 του ν. 2238/94, αφού δεν πληρούται το υποκειμενικό κριτήριο της πρόθεσης κέρδους, αλλά αντίθετα η πώληση των υπό κρίση ακινήτων συντελέστηκε μόνον για την αξιοποίηση των κεφαλαίων του και την κάλυψη αναγκών του λόγω συρρίκνωσης των εισοδημάτων του.

**Επειδή**, σχετικά με τον ως άνω ισχυρισμό λεκτέα είναι τα κάτωθι:

**Ως προς την πώληση του αγροτεμαχίου 777,15 τ.μ., μετά της επ' αυτού παλιάς ισογείου κατοικίας επιφανείας 78,42τ.μ., που βρίσκεται στην ..... , στη θέση «.....».**

**Επειδή, την 06/11/2009**, ο προσφεύγων αγόρασε από την πωλήτρια ..... χήρα .....  
....., το γένος ....., το ως άνω αγροτεμάχιο έναντι τιμήματος  
145.146,74€. δυνάμει του με αριθ. ....../06-11-2009 αγοραπωλητηρίου συμβολαίου της  
συμβολαιογράφου ..... συζύγου ....., το γένος  
..... Επιπλέον από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων  
κατέβαλε για φόρο μεταβίβασης ακινήτου το ποσό των 13.147,05€ και για τέλη το ποσό των  
1.613,57€, ήτοι το συνολικό κόστος απόκτησης του εν λόγω αγροτεμαχίου ανήλθε στο ποσό των  
**159.917,33€.**

**Επειδή, εν συνεχεία, την 3/06/2011**, ο προσφεύγων πώλησε αντί ευρώ 153.377,67€ το ως άνω  
αγροτεμάχιο και προς τούτου συντάχθηκε το με αριθ. ....../2011 συμβόλαιο αγοραπωλησίας  
ακινήτου του συμβολαιογράφου ..... Επιπλέον από τα  
στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι από την ως άνω πώληση ο προσφεύγων έλαβε υπερβάλλον  
τίμημα ύψους 56.622,33€, ήτοι το συνολικό τίμημα της κρινόμενης πώλησης ανέρχεται στο πόσο  
των **210.000,00€**

**Επειδή, όπως προκύπτει από τα ως άνω συμβόλαια** το εν λόγω αγροτεμάχιο, κατά το τίτλο  
κτήσεως πρώην άμπελος, είναι μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο και βρίσκεται στην .....  
..... στη θέση «.....», εκτός σχεδίου πόλεως, εντός Γενικού Πολεοδομικού  
Σχεδίου.

**Επειδή, το κρινόμενο αγροτεμάχιο, που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλεως, πωλήθηκε σε χρονικό  
διάστημα μικρότερο των δύο ετών από την αγορά**, ήτοι σε 19 μήνες και η πώληση αυτή  
πραγματοποιήθηκε σε υψηλό τίμημα στο ποσό των 210.000,00€, έναντι του κόστους αγοράς ποσού  
159.917,33€.

**Επειδή, με το άρθρο 28§2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι :** «**2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη  
ή συμπωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο  
(2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου  
πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.**»,

**Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι το κέρδος που προέκυψε  
ύψους 50.082,67€ (=210.000,00€-159.917,33) από την παραπάνω αγοραπωλησία έχει τα  
χαρακτηριστικά στοιχεία εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται σύμφωνα με τις  
διατάξεις του άρθρου 28§3 του ν.2238/1994.**

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Ως προς την πώληση οριζόντιας ιδιοκτησία πρώτου (Α') ορόφου επιφανείας 55,78 τ.μ. και  
αποθήκης υπογείου επιφανείας 15,87 τ.μ. οικοδομικού συγκροτήματος που βρίσκεται στη  
θέση «.....», Δ.Ε. ...., .....**

**Επειδή, από τα ως άνω περιγραφόμενα προκύπτει ότι τις υπό κρίση οριζόντιες ιδιοκτησίες στη θέση  
«.....», της ....., ο προσφεύγων τις αγόρασε το έτος 2005 και τις πώλησε το**

έτος 2011, ήτοι μετά από 6 χρόνια, χωρίς από την εν λόγω μεταβίβαση να προκύπτει για τον προσφεύγοντα κέρδος (προέκυψε ζημιά ύψους 1.624,00€).

Ως εκ τούτου δεν τεκμηριώνεται η κρίση του ελέγχου ότι η παραπάνω αγοραπωλησία έχει τα χαρακτηριστικά στοιχεία εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§3 του ν.2238/1994 και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος.

**Ως προς την πώληση αγροτεμαχίου έκτασης 2.231,50 τ.μ., με το επ' αυτού κτίσμα, αγροτική αποθήκη 66 τ.μ., που βρίσκεται στη θέση «.....», του Δήμου ..... - .....**

**Επειδή**, την 10/04/2008, ο προσφεύγων αγόρασε το ως άνω αγροτεμάχιο στο ....., δυνάμει του με αριθ. ....../2008 συμβολαίου αγοράς, έναντι τιμήματος **159.083,60€**. Επιπλέον από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατέβαλε για φόρο μεταβίβασης ακινήτου το ποσό των 14.438,05€ και για αμοιβή δικηγόρου το ποσό των 1.015,50€, ήτοι το συνολικό κόστος απόκτησης του εν λόγω αγροτεμαχίου ανήλθε στο ποσό των **174.537,15€**.

**Επειδή, εν συνεχεία, την 19/12/2011** με το αριθ. .... συμβόλαιο πώλησης αγροτικού ακινήτου αντί ευρώ **192.442,95€** της συμβολαιογράφου ..... ο προσφεύγων πώλησε το αγροτεμάχιο στους ..... του ..... και στην ..... σύζυγο του ως άνω.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τα ως άνω συμβόλαια το εν λόγω αγροτεμάχιο, κατά το τίτλο κτήσεως πρώην άμπελος, είναι άρτιο και μη οικοδομήσιμο και βρίσκεται, εκτός εγκεκριμένου σχεδίου πόλεως της ..... του Δήμου ..... - ....., της ....., και εντός Γενικού Πολεοδομικού Σχεδίου.

**Επειδή**, από τα ως άνω περιγραφόμενα προκύπτει ότι το αγροτεμάχιο στη θέση ....., ο προσφεύγων το αγόρασε το έτος 2008 και το πώλησε το έτος 2011, ήτοι μετά από 3,5 χρόνια.

**Επειδή**, από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνεται πλήρως, επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία, από την φορολογική αρχή ότι κατά το χρόνο αγοράς του συγκεκριμένου αγροτεμαχίου υπήρχε πρόθεση του προσφεύγοντος για μεταπώληση αυτού με σκοπό την απόκτηση κέρδους καθώς:

- Από τη φύση του εν λόγω ακινήτου (αγροτεμάχιο εκτός εγκεκριμένου σχεδίου πόλεως ) δεν εδύνατο ούτε να ιδιοχρησιμοποιηθεί με οποιοδήποτε τρόπο ούτε να καλύψει προσωπικές ή οικογενειακές ανάγκες του προσφεύγοντος.
- Από τον έλεγχο των υποβληθεισών δηλώσεων Ε1 και Ε9 των τελευταίων ετών (2004 – 2010) πριν την ελεγχόμενη χρήση 2011, προκύπτουν μεν κάποιες αγοραπωλησίες, δεν αποδεικνύουν όμως πρόθεση του προσφεύγοντος για άσκηση δραστηριότητας «αγοραπωλησίας ακινήτων», δεδομένου ότι η αγορά ακινήτων θεωρούνταν κατά τα έτη αυτά, ασφαλής τοποθέτηση των αποταμιεύσεών τους (574/2015 ΔΕΦ ΑΘ).
- Η επίτευξη κέρδους-ωφέλειας από την εν λόγω πώληση ύψους 17.905.,80€, - σκοπός που επιδιώκεται από κάθε άτομο που συναλλάσσεται (επιτηδευματία και μη)- , δεν είναι αρκετή

για να προσδώσει, τον εμπορικό χαρακτήρα στη συναλλαγή και να τεκμηριώσει άσκηση επιχείρησης.

Ως εκ τούτου, βάσει των παρατιθέμενων γεγονότων δεν αιτιολογείται και δεν θεμελιώνεται εμπορική δραστηριότητα, βασική προϋπόθεση προκειμένου να ενταχθεί η υπό κρίση συναλλαγή στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2238/1994 και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός .

### Ως προς τον 2<sup>ο</sup> ισχυρισμό

**Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ** ορίζεται:

«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,** με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι είναι λανθασμένη η κρίση του ελέγχου για τις τρεις καταθέσεις συνολικού ποσού 8.538,72€ και ότι δεν αφορούν εισόδημα του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται ότι θα προσκομίσει ενώπιον μας πρόσθετα στοιχεία.

**Επειδή,** μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης, ο προσφεύγων δεν έχει προσκομίσει οποιοδήποτε στοιχείο, ο ισχυρισμός του παραμένει αναπόδεικτός και απορρίπτεται.

**Επειδή,** κατόπιν της εξέτασης όλων των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, η διαφορά φορολογητέας ύλης με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2013  ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01- 31/12/2012  ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου  (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
	A - Β. Από ακίνητα	3.492,00	2.910,00	3.492,00	2.910,00	3.492,00	
Γ. Από κινητές αξίες							0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις		40.689,97	66.364,47	40.689,97	50.082,67	40.689,97	50.082,67
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	20.512,03		20.512,03		20.512,03		0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρο 48§3 του ν.2238/1994			8.538,72		8.538,72		8.538,72
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							0,00
<b>Συνολικό εισόδημα</b>	<b>24.004,03</b>	<b>43.599,97</b>	<b>98.907,22</b>	<b>43.599,97</b>	<b>82.625,42</b>	<b>43.599,97</b>	<b>58.621,39</b>
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							0,00
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>24.004,03</b>	<b>43.599,97</b>	<b>98.907,22</b>	<b>43.599,97</b>	<b>82.625,42</b>	<b>43.599,97</b>	<b>58.621,39</b>

Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							0,00
<b>Άθροισμα</b>	<b>24.004,03</b>	<b>43.599,97</b>	<b>98.907,22</b>	<b>43.599,97</b>	<b>82.625,42</b>	<b>43.599,97</b>	<b>58.621,39</b>
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							0,00
<b>Φορολογητέο εισόδημα</b>	<b>24.004,03</b>	<b>43.599,97</b>	<b>98.907,22</b>	<b>43.599,97</b>	<b>82.625,42</b>	<b>43.599,97</b>	<b>58.621,39</b>

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από **17/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., **ΑΦΜ:** ....., **και συγκεκριμένα:**

- την **μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση** της με αριθ. ....../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2012 (εισοδήματα 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.
- Την **απόρριψη αυτής και την επικύρωση:** α) της υπ' αριθ. ....../2019 Οριστικής Πράξης επιβολής αυτοτελούς προστίμου (άρθρου 5 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και β) της υπ' αριθ. ....../2019 Οριστικής Πράξης επιβολής αυτοτελούς προστίμου (άρθρου 4 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ

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

#### **Οικονομικό έτος 2012 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2011)**

##### **ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει ΔΕΔ</b>
Φόρος Εισοδήματος	29.416,83 €	22.904,09 €
Πρόσθετος φόρος	28.451,96 €	22.152,84 €
Τέλος επιτηδεύματος	500,00€	500,00€
Εισφορά αλληλεγγύης	2.487,14€	1.998,68 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>60.855,93 €</b>	<b>47.555,61 €</b>

**Πρόστιμο** άρθρου 4 του ν.2523/1997

**100,00€**

**Πρόστιμο** άρθρου 5§2 περ. αβ του ν.2523/1997

**200,00€**

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**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.