



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2109563608

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

22/04/2014

Αριθμός απόφασης:

857

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 17/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Νέας Ερυθραίας Αττικής, οδός κατά του υπ' αριθ. /28-11-2013 φύλλο ελέγχου επιβολής έκτακτης εισφοράς επί εισοδήματος κατ' άρθρο 18 ν.3758/2009 οικονομι-

κού έτους 2008 του Προϊσταμένου του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Το υπ' αριθ...../28-11-2013 Φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 7/11/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 15/04/2014 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 20/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το υπ' αριθ...../28-11-2013 φύλλο ελέγχου επιβολής έκτακτης εισφοράς επί εισοδήματος κατ' άρθρο 18 ν.3758/2009 φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 15.000,00€, πλέον 18.000,00€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω ανακριβούς δήλωσης των εισοδημάτων Α' πηγής και λόγω μη δήλωσης κερδών από εισοδήματα Δ' πηγής από τον προσφεύγοντα, τα οποία απεκόμισε από την πώληση αγροτεμαχίων εντός δύο (2) ετών από το χρόνο κτήσης αυτών και ειδικότερα:

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω ανακριβούς δήλωσης των εισοδημάτων Α' πηγής και λόγω μη δήλωσης κερδών από εισοδήματα Δ' πηγής από τον προσφεύγοντα, τα οποία απεκόμισε από την πώληση αγροτεμαχίων εντός δύο (2) ετών από το χρόνο κτήσης αυτών συνεπεία των οποίων αυξήθηκε το σύνολο των εισοδημάτων επί των οποίων επιβλήθηκε η έκτακτη εισφορά του άρθρου 18 του ν.3758/2009 και ειδικότερα:

Η φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο για κάθε πηγή εισοδήματος και διαπίστωσε τα εξής:

α) για τα εισοδήματα Α' πηγής διαπίστωσε ότι στο αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007 που διαβιβάσθηκε στη Γ.Γ.Π.Σ. για εκκαθάριση φόρου διαπιστώθηκε ότι μεταφέρθηκε από την υπηρεσία λανθασμένα αντί του δηλωθέντος εισοδήματος του υπόχρεου από εκμίσθωση ακινήτου ύψους 9.200,86€ το ποσό των 5.200,86€ ενώ από τον ίδιο τον προσφεύγοντα συμπληρώθηκαν εσφαλμένα οι κωδικοί 121-122 με την ένδειξη εισόδημα από ξενοδοχεία κλινικές κ.λ.π.με τα ποσά 127.961,91€ και 18.687,11€ αντίστοιχα αντί των ορθών 105-106 με την ένδειξη εισόδημα από καταστήματα με αποτέλεσμα να προσδιορισθούν οι προς έκπτωση αποσβέσεις για την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων λανθασμένα. Συνεπεία των ανωτέρω σφαλμάτων καταλογίσθηκε φόρος **στον υπόχρεο - προσφεύγοντα επί καθαρού εισοδήματος από ακίνητα** στο ποσό των 126.504,06€ αντί του ποσού των **132.863,87€** και **στη σύζυγο στο ποσό των 24.755,31€** αντί του ποσού των

25.129,06€.

β) για τα εισοδήματα Δ' πηγής διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων το έτος 2006 διαπιστώθηκε ότι είχε αποκτήσει με το υπ' αριθμ./3-5-2006 προσύμφωνο του συμβ/φου Αθηνών δύο (2) αγροτεμάχια επιφανείας 3.658,33τ.μ. και 13.657,85τ.μ. στη θέση Μπεσιράτι του Δήμου Σχηματαρίου Βοιωτίας **έναντι τιμήματος 943.731€**. Για την αγορά αυτή **είχε καταβάλει για φόρους μεταβίβασης 18.172,64€ και 68.693,17€ αντίστοιχα**, ήτοι σύνολο **86.868,81€ και συμβολαιογραφικά έξοδα 11.580,27€**. Μετά την σύνταξη οριστικού συμβολαίου για την παραπάνω αγορά (αριθμ...../25-6-2007 του ιδίου ως άνω συμβ/φου), **πούλησε τα παραπάνω ακίνητα** αντί του τιμήματος του ενός εκατομμυρίου πενήντα επτά χιλιάδων **(1.057.000)** ευρώ με το υπ' αριθμ. .../26-6-2007 συμβόλαιο της συμβ/φου Πειραιά, ήτοι δεκατέσσερις μήνες μετά την με το ανωτέρω προσύμφωνο αγοράς. Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η αγορά των επίδικων ακινήτων πραγματοποιήθηκε προκειμένου να στεγάσει αποθηκευτικούς χώρους μελλοντικής ανώνυμης εταιρίας την οποία είχε ήδη συστήσει μέχρι την πώληση αυτών, χωρίς όμως να τα αξιοποιήσει στεγάζοντας τους αποθηκευτικούς χώρους της εν λόγω εταιρίας σ' αυτά.

Η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι η αγορά των ως άνω αγροτεμαχίων πραγματοποιήθηκε με σκοπό την μεταπώληση που την έκανε ως ιδιώτης και όχι ως επιτηδευματίας προκειμένου να αποφύγει τη φορολόγηση της ωφέλειας από τη μελλοντική του πώληση. Με δεδομένο το γεγονός όμως ότι δεν εκμισθώθηκαν σε τρίτους δεν ιδιοχρησιμοποιήθηκαν αλλά αντιθέτως πουλήθηκαν στο σύνολό τους και μάλιστα εντός μικρού χρονικού διαστήματος για το είδος αυτό των συναλλαγών, ο έλεγχος έκρινε ότι ο ελεγχόμενος προχώρησε στην αγορά με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους από την περαιτέρω πώληση των ιδιοκτησιών του και όχι την αξιοποίηση του κεφαλαίου του και συνεπώς άσκησε εμπορική δραστηριότητα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.2 του ν.2238/94 περί φορολογίας εισοδήματος. Στη συνέχεια λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων (ήταν ήδη επιτηδευματίας από άλλη δραστηριότητα και τηρούσε βιβλία) έκρινε τα βιβλία ανακριβή προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/94 και συγκρίνοντάς τα, με τα προσδιορισθέντα σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.3 ν.2238/94 για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος έλαβε ως τελικά καθαρά κέρδη τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ως μεγαλύτερα, ήτοι ποσό ίσο με **456.624,00€**, το οποίο πρόσθεσε στα λοιπά φορολογητέα ποσά και καταλόγισε την έκτακτη εισφορά του άρθρου 18 του ν. 3758/2009.

Συνεπεία των παραπάνω ο ως άνω προσφεύγων κατέθεσε, την με αρ πρωτ...../20-01-14 ενδικοφανή προσφυγή στο ΚΕΝΤΡΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ , με την οποία ζητά την ακύρωση του υπ' αριθμ...../28-11-2013 φύλλου ελέγχου επιβολής έκτακτης εισφοράς επί εισοδήματος κατ' άρθρο 18 ν.3758/2009 φυσικών προσώπων, ισχυριζόμενος:

α) τη πλήρη σύγχυση της φορολογικής αρχής ως προς την ερμηνεία των οικείων ουσιαστικών διατάξεων και δη των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2238/94 περί της θεώρησης της ωφέλειας από αγοραπωλησία ακινήτων υπό ορισμένες προϋποθέσεις ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις , του άρθρου 36 του ν.2859/00 περί δήλωσης έναρξης εργασιών και του άρθρου 2 του

β) τον παρά το νόμο εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.2 του ν.2238/94, 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**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η συγκεκριμένη αγοραπωλησία είναι εντελώς συμπτωματική και δεν έγινε με σκοπό το κέρδος (επικαλούμενος σε σχετικό του υπόμνημα ότι η αγορά των επίδικων ακινήτων πραγματοποιήθηκε προκειμένου να στεγάσει αποθηκευτικούς χώρους μελλοντικής ανώνυμης εταιρίας την οποία είχε ήδη συστήσει μέχρι την πώληση αυτών, χωρίς όμως την αξιοποίηση αυτών), είναι ανίσχυρος και νόμω αβάσιμος, δεδομένου ότι η πώληση και μόνο των επίδικων αγροτεμαχίων (η οποία τηρεί τις παραπάνω προϋποθέσεις) εντός της διετίας από το χρόνο κτήσης τους συνιστά εμπορική επιχείρηση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.3 ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείται το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά,.....ως κέρδος δε θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας του κατά το χρόνο της αγοράς.....Ειδικά για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

α) το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια

β) η διαφορά μεταξύ του τμήματος 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, και σε συνδυασμό

α) με την ΠΟΛ 1039/8-2-2001 με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ. 678/00 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σύμφωνα με την οποία για τα συμβολαιογραφικά έξοδα για την απόκτηση του ακινήτου στις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/94, δεν υφίσταται νομοθετική πρόβλεψη περί έκπτωσης αυτών και συνεπώς τα εν λόγω έξοδα δεν μπορούν να θεωρηθούν εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα και

β) με την υπ' αριθμ. 355/2013 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β΄) σύμφωνα με την οποία ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.3 του Κ.Φ.Ε. και επομένως δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 32 Κ.Φ.Ε., περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, αλλά αποκλειστικά των διατάξεων του άρθρου 31 Κ.Φ.Ε. περί λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος,

τα επίδικα καθαρά κέρδη προς επιβολή του φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων προσδιορίσθηκαν από την Υπηρεσία μας με την υπ' αριθμ. απόφαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.2 και 3 του ν.2238/94, ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα(τιμή πώλησης)	1.057.000,00
Μειον τιμή κτήσης	943.731,00
” Φόρος μεταβίβασης (κτήσης)	86.865,81
Καθαρά κέρδη	26.403,19

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3758/2009: 1.α. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς.β. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008 εφόσον αυτό είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000 €) και άνω.

γ. Για την εξεύρεση του συνολικού εισοδήματος δεν προσμετρούνται τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.

2. Η έκτακτη εφάπαξ εισφορά καθορίζεται στο ποσό των χιλίων ευρώ (1.000 €) για ετήσιο συνολικό ατομικό εισόδημα από εξήντα χιλιάδες ένα ευρώ (60.001 €) έως ογδόντα χιλιάδες ευρώ (80.000 €), στο ποσό των δύο χιλιάδων ευρώ (2.000 €) για εισόδημα από ογδόντα χιλιάδες ένα ευρώ (80.001 €) έως εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000 €), στο ποσό των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000 €) για εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα ευρώ (100.001 €) έως εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000 €), **στο ποσό των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000 €) για εισόδημα από εκατόν πενήντα χιλιάδες ένα ευρώ (150.001 €) έως τριακόσιες χιλιάδες ευρώ (300.000 €),**

Αποφασίζουμε

την εν μέρει αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/17-01-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την τροποποίηση του με αριθμ/28-11-13 φύλλου ελέγχου επιβολής έκτακτης εισφοράς επί εισοδήματος κατ' άρθρο 18 ν.3758/2009 φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ περιορίζοντας το ποσό των φορολογητέων κερδών από εμπορική επιχείρηση της προσβαλλόμενης πράξης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.2 του ν. 2238/94 **στο ποσό των 26.403,19 € και το σύνολο των φορολογητέων κερδών από εμπορικές επιχειρήσεις στο ποσό των 29.236,51 € (26.403,19 € +2.833,32), επιβάλλοντας το φόρο έκτακτης εισφοράς επί του**

τελικώς διαμορφούμενου φορολογητέου ποσού (καθαρού και αυτοτελώς φορολογούμενου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3758/09) των 199.907,86 €.

Μετά από τα παραπάνω **το συνολικό φορολογητέο εισόδημα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :**

Προέλευση εισοδήματος	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
ακίνητα	126.504,06	132.863,87	132.863,87
ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ	34.742,72	34.742,72	34.742,72
Από εταιρίες που φορολογήθηκαν με το άρ.10 Κ.Φ.Ε.	2.266,65	2.266,65	2.266,65
Εμπορικές επιχειρήσεις	2.833,32	459.457,32	29.236,51
Φόρος που παρακρατήθηκε	798,11	798,11	798,11
Φορολογητέο εισόδημα προς επιβολή έκτακτης εισφοράς	167.144,86	630.128,67	199.907,86

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

Έκτακτη εφάπαξ εισφορά επί εισοδήματος του άρθρου 18 του ν.3758/2009: **5.000,00€**

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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