



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

9/02/2015

Αριθμός απόφασης:

507

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της 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».

γ. 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».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από **12/11/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κ. του, με Α.Φ.Μ.:, κατοίκου οδός αρ., **κατά: α)** της με αριθ./9-10-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 1/01/2009-31/12/2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του, φόρος εισοδήματος ποσού 196.592,38 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 208.387,92 €, ήτοι συνολικού ποσού 404.980,30 € και **β)** της με αριθ. ../9-10-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 1/01/2009-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 2.008,27 €

πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 2.128,77 €, ήτοι συνολικού ποσού 4.128,04 € και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) Τη με αριθ. /9-10-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 1/01/2009-31/12/2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του, φόρος εισοδήματος ποσού 196.592,38 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 208.387,92 €, ήτοι συνολικού ποσού 404.980,30 € και β) τη με αριθ. .. /9-10-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης** φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 1/01/2009-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 2.008,27 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 2.128,77 €, ήτοι συνολικού ποσού 4.128,04 € .

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 9/02/2015 εισήγηση του Προϊσταμένου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 12/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κ. του, με Α.Φ.Μ.:, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Οι προβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** και **Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης** φυσικών προσώπων προέκυψαν μετά από έλεγχο Φορολογίας Εισοδήματος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, από την αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.) για τα οικ. Έτη 2003-2012 (διαχειριστικές περιόδους 2000-2011 αντιστοίχως) κατόπιν της με αρ. /25-04-2014 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου συνεπεία του με αριθ. πρωτ. διαβιβαστικού εγγράφου του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης. Με το οποίο μας διαβιβάσθηκε η με αριθμό Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης για τον ελεγχόμενο του με Α.Φ.Μ. η οποία και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ως άνω ελέγχου.

Σύντομο ιστορικό :

Από την έκθεση αυτή και από τις ελεγκτικές ενέργειες της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Οι Επιθεωρητές-Ελεγκτές Δημόσιας Διοίκησης διενήργησαν έλεγχο της περιουσιακής κατάστασης του ελεγχόμενου για τα έτη 2000 έως και 2011 και αφού έλαβαν υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν την περίοδο αυτή από επαχθή αιτία (αγορά) καθώς και τις τραπεζικές

καταθέσεις του, τις συνέκριναν με το δηλωθέν εισόδημα. Επειδή στον τραπεζικό λογαριασμό του, ατομικός ταμειευτηρίου με αριθ. της, βρέθηκαν δύο(2) καταθέσεις ποσού 50.000,00 € στις 17.6.2009 και ποσού 300.000,00€ στις 19.6.2009. Για τις καταθέσεις αυτές δόθηκαν διευκρινήσεις από τον ελεγχόμενο, με το με αρ. πρωτ. / 9.12.2013 έγγραφό του.

Όπως αποδείχθηκε από τον έλεγχο τόσο των Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης όσο και της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης ,ο ελεγχόμενος και η μητέρα του είχαν καταπατήσει ακίνητα ιδιοκτησίας της για τα οποία αρχικά άσκησαν αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών κατά της Κεντρικής Επιτροπής, η οποία απορρίφθηκε με την αριθ. /2003 απόφασή του. Επίσης η έφεση που ακολούθως άσκησαν και αυτή απορρίφθηκε με την αριθ. /2004 απόφαση του Εφετείου Αθηνών και τέλος υπέβαλαν αίτηση αναίρεσης στον Άρειο Πάγο την 24/10/2005. Κατά το διάστημα από την αγωγή αναίρεσης μέχρι και την 15-6-2009 ο ελεγχόμενος ήλθε σε συμφωνία με τον εκπρόσωπο των εταιρειών με τις επωνυμίες 1), 2) ΚΑΙ 3) με έδρα την, προκειμένου να προτείνει στην(αρμόδια Επιτροπή), τη μεταβίβαση των ακινήτων που είχε καταπατήσει στις προαναφερθείσες εταιρείες. Μετά από επαφή μεταξύ των εταιρειών και της και συμφωνήθηκε η αγοραπωλησία των εν λόγω ακινήτων καθώς και το αντίτιμο της πώλησης αυτών, ο ελεγχόμενος και η μητέρα του παραιτήθηκαν (κατά την σύνταξη των συμβολαίων) της αγωγής αναίρεσης στον Άρειο Πάγο.

Σημειώνεται ότι όπως αναλυτικά αναφέρεται στο από 27/5/2009 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του ελεγχόμενου και του εκπροσώπου των τριών αυτών εταιρειών συμφωνήθηκε αντάλλαγμα της διαμεσολάβησης του, ώστε τα ακίνητα μεγάλης αξίας της να περιέλθουν στις τρεις ως άνω εταιρείες ποσού 300.000,00 €. Επομένως η κατάθεση του ποσού των 300.000,00 € στις 19/6/2009 αφορά το αντάλλαγμα της διαμεσολάβησης.

Στη συνέχεια δεν έγινε η πώληση απευθείας από την στις τρεις προαναφερόμενες εταιρείες αλλά αρχικά στον ελεγχόμενο και τη μητέρα του και αθροιστικά από αυτούς στις τρεις εταιρείες και προς τούτο συντάχθηκαν από τη συμβολαιογράφο την 15.6.2009 για τη μεταβίβαση από την προς τον ελεγχόμενο και τη μητέρα του τα με αριθ., και συμβόλαια πώλησης. Ακολούθως την ίδια ημέρα συντάχθηκαν από την ίδια συμβολαιογράφο για τη μεταβίβαση των ιδίων ακινήτων από τον ελεγχόμενο και τη μητέρα του προς τις τρεις ως άνω αναφερθείσες εταιρείες τα αριθ., και συμβόλαια πώλησης. Το δε τίμημα της μεταβίβασης των ακινήτων από την προς τον ελεγχόμενο και τη μητέρα του, καταβλήθηκε από τις τρεις εταιρείες με τραπεζικές επιταγές της τράπεζας Από τα ως άνω συμβόλαια ακόμη προκύπτουν ότι ο φόρος μεταβίβασης στα αρχικά συμβόλαια πώλησης μεταξύ της και του ελεγχόμενου και της μητέρας του, που βαρύνουν τους αγοραστές καταβλήθηκαν από τις τρεις εταιρείες με επιταγές που μνημονεύονται στα συμβόλαια σε διαταγή της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας. Σημειώνεται δε ότι στα συμβόλαια πώλησης των ακινήτων από τον ελεγχόμενο και τη μητέρα του αναφέρεται ότι ο παριστάμενος εκ μέρους των εταιρειών δήλωσε ότι ολόκληρο το ποσό του τιμήματος που κατέβαλαν οι από αυτόν εκπροσωπούμενες εταιρείες προέρχεται από την εισαγωγή και ευρωποίηση αντίστοιχου ναυτιλιακού συναλλάγματος.

Επίσης από την σύγκριση των αρχικών συμβολαίων μεταξύ της και του ελεγχόμενου και της μητέρας του και των συμβολαίων που συντάχθηκαν την ίδια ημέρα μεταξύ του ελεγχόμενου και της μητέρας του και των τριών εταιρειών που μνημονεύονται ανωτέρω προκύπτει κέρδος 301.654,00€ το οποίο λαμβάνουν ο ελεγχόμενος και η μητέρα του σε μετρητά σε ολοσχερή εξόφληση του συμφωνηθέντος τιμήματος (96.768,00+96.768,00 και 108.118,00) το οποίο επιμεριζόμενο στους δύο πωλητές προκύπτει ότι ο καθένας έλαβε σε μετρητά το ποσό των 150.827,00€.

Από τις παραπάνω διαπιστώσεις για τον ελεγχόμενο προέκυψαν τα κάτωθι:

A) Η κατάθεση ποσού 50.000,00 € στον τραπεζικό λογαριασμό του, ατομικό ταμειευτηρίου με αριθ..... της, κατά τη διαχ.περ.1/1-31/12/2009 δεν αιτιολογείται από τα εισοδήματα του ελεγχόμενου και αποτελεί εισόδημα από επαύξηση περιουσίας που δεν αιτιολογείται η προέλευσή του κατά τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1994 .

B) Η κατάθεση ποσού 300.000,00€ € στον τραπεζικό λογαριασμό του, ατομικό ταμειευτηρίου με αριθ. της, κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009, αφορά το αντάλλαγμα της διαμεσολάβησης(όπως αναλυτικά αναφέρεται στο από 27/5/2009 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του ελεγχόμενου και του εκπροσώπου των τριών αυτών εταιρειών) ούτως ώστε τα ακίνητα μεγάλης αξίας της να περιέλθουν στις τρεις ως άνω εταιρείες και αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 .

Γ) Το ποσό των 150.827,00 € αφορά το κέρδος που προήλθε από την αυθημερόν αγορά και πώληση των ακινήτων της από τον ελεγχόμενο κατά την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009 και αποτελεί Εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§3 του ν.2238/1994.

Για τις ως άνω διαπιστώσεις συντάχθηκε το αριθ. ../18.6.2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων καθώς και η με αρ. ../18.6.2014 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος αντίγραφο των οποίων απεστάλη στον ελεγχόμενο ζητώντας να θέσει τις απόψεις του επ' αυτών. Ο ελεγχόμενος ανταποκρινόμενος στα ανωτέρω κατέθεσε το με αριθ. πρωτ./31.7.2014 έγγραφο αναλύοντας σε αυτό τις απόψεις του.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα ανωτέρω έκρινε ότι για το οικ. έτος 2010 , (χρήση 1/1-31/12/2009) για τον ελεγχόμενο προέκυψαν τα κάτωθι πρόσθετα εισοδήματα :

- Ποσό 50.000,00 € ως Εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθερίων Επαγγελματιών (άρθ. 48 παρ. 3 του Ν.2238/94)
- Ποσό 300.000,00 € ως Εισόδημα από Εμπορικές Επιχειρήσεις (άρθ.28 παρ. 2 Ν.2238/1994) και
- Ποσό 150.827,00 € ως Εισόδημα από Εμπορικές Επιχειρήσεις (άρθ. 28 παρ. 2 Ν.2238/94),

τα οποία προστέθηκαν στα ήδη δηλωθέντα έσοδα του φορολογούμενου, προσδιορίσθηκε το φορολογητέο εισόδημα και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** και **Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης** φυσικών προσώπων οικ. έτους 2010.

Κατά των παραπάνω πράξεων υπεβλήθη από τον υπόχρεο η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή. Ο προσφεύγων, με την ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους.

Προβαλλόμενοι λόγοι

Α΄ Προβαλλόμενος λόγος: Επί του ποσού των 50.000,00 €, λογιζομένου ως εισοδήματος από Υπηρεσίες Ελευθερίων Επαγγελματιών (άρθ.48 §3 ν.2238/1994).

α) Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι το ποσό των 50.000,00 €, αποτελεί και αυτό τίμημα εκ των υπ' αρ./15-06-2009-/15-06-2009 συμβ/κων πράξεων της συμβ/φου το οποίο από παραδρομή δε δηλώθηκε στις εκεί καταβολές και δεν αποτελεί εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη αιτία και επομένως δε φορολογείται.

Επειδή, ο προσφεύγων με τον ίδιο ισχυρισμό αντέκρουσε και τις απόψεις των Ελεγκτών Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης, ισχυρισμός που δεν έγινε δεκτός. Σύμφωνα με την έκθεση των Ελεγκτών Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης, «η ημερομηνία κατάθεσης του ποσού αυτού έπεται κατά δύο ημέρες της σύναψης των ως άνω συμβολαίων, το ποσό αυτό θεωρείται αδικαιολόγητο, εφ' όσον, εάν πράγματι πρόκειται για μέρος του τιμήματος, το οποίο εκ παραδρομής δεν αναφέρθηκε στα συμβόλαια, θα έπρεπε ευθύς μετά τον εντοπισμό της παραδρομής, να συνταχθούν συμπληρωματικά συμβόλαια αφού προηγηθούν αντίστοιχες δηλώσεις στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.».

Επειδή, οποιαδήποτε τροποποίηση του αρχικού συμβολαίου μεταβίβασης, είτε αφορά την περιγραφή του ακινήτου, είτε το τίμημα, πρέπει να περιβάλλεται τον τύπο της έγγραφης συμβολαιογραφικής πράξης σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Κ. .

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε μεταγενέστερο συμβόλαιο, με το οποίο τροποποιείται το τίμημα, ο ισχυρισμός του περί τιμήματος της πώλησης μεγαλύτερης των αναγραφόμενων στα εν λόγω συμβόλαια **είναι αναπόδεικτος και αβάσιμος** και ως εκ τούτου **απορριπτέος**.

Περαιτέρω ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι το ποσό αυτό, πρόκειται για μια επουσιώδη απόκλιση τιμήματος (μόλις 0,03%), για την οποία δεν συνηθίζεται στους οικείους συναλλακτικούς κύκλους να συντάσσονται συμπληρωματικά συμβόλαια, ο ισχυρισμός αυτός είναι **νόμω αβάσιμος και απορριπτέος**.

β) Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 (ήδη άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/94) ο φορολογούμενος καλείται ο ίδιος ν' αποδείξει το φορολογικώς νόμιμο της περιουσιακής του κτήσης και αυτό ανατρέπει το τεκμήριο της αθωότητας και συνιστά ευθεία παραβίαση των άρθρων 6 παρ.2 ΕΣΔΑ & 48 παρ. 1 Χάρτη Θεμελιωδών

*Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εξ αυτής της αιτίας άκυρος ως αντισυνταγματικός .
Επί πλέον ο Ν. 3888/2010 εισήχθη χωρίς πρόβλεψη αναδρομικώς .*

Επειδή, με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, στην εγκύκλιο 1095/2011 παρ. 1, 2 ,11 & 12 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010), προστέθηκε εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση. 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά . 11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.» 12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος. »

Επειδή, με την παράγραφο 2 του άρθρου 9 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας»

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, τα διοικητικά όργανα πρέπει να ασκούν τις αρμοδιότητές τους στα πλαίσια που ορίζονται από το Σύνταγμα και τους νόμους. Οι περιορισμοί που θέτει η νομιμότητα στη διοικητική δράση αποτελούν τη μεγαλύτερη εγγύηση για την προστασία των διοικούμενων από αυθαίρετες πράξεις της δεδομένου ότι μια διοικητική πράξη που δεν βρίσκει έρεισμα στο νόμο δεν είναι νόμιμη. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, η οποία δεσμεύεται κατ' αρχήν από την αρχή της νομιμότητας, ενήργησε σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και συγκεκριμένα σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/94 με τον οποίο επιβλήθηκε ο υπό κρίση φόρος.

Επειδή, η συνταγματικότητα ή μη των διατάξεων είναι αρμοδιότητα της Δικαστικής εξουσίας της χώρας. Η εκτελεστική εξουσία της χώρας είναι υποχρεωμένη στην τήρηση και εφαρμογή των διατάξεων των ισχυόντων νόμων.

Ο πρώτος βαθμός δικαιοδοσίας των δικαστηρίων δεν αντικαταστάθηκε από την Επιτροπή Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, όπως αναφέρει ο προσφεύγων στην κατατεθείσα ενδικοφανή προσφυγή του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 49 του Ν. 4223/2013, ο υπόχρεος δύνатаι να ασκήσει όλα τα ένδικα μέσα σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά της απόφασης της Επιτροπής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

.....Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων επιβολής του φόρου, πρέπει **να απορριφθεί ως αβάσιμος**.

Επειδή, στην εγκύκλιο 1095/2011 (παρ.10) διευκρινίζεται ότι οι παραπάνω διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 (που συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν.3888/10), ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά την 30-9-2010, εκτός ορισμένων εξαιρέσεων που αφορούν τεκμαρτως προσδιοριζόμενα φορολογητέα εισοδήματα (ΤΑΧΙ, ΦΙΧ, αυτ/τα κ.λπ.), ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι ο Ν. 3888/2010 εισήχθη χωρίς πρόβλεψη αναδρομικώς είναι **νόμω αβάσιμος και απορριπτέος**.

Β' Προβαλλόμενος λόγος: Επί του ποσού των 300.000,00 €, λογιζομένου ως εισοδήματος εξ Εμπορικών Επιχειρήσεων (άρθ. 28 §2 ν.2238/1994).

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι το κατατεθέν ποσό των 300.000,00 € αποτελεί μέρος του καταβληθέντος τιμήματος αγοραπωλησίας των κρισίμων ακινήτων στις ως άνω εταιρείες και

όχι «αντάλλαγμα ή προμήθεια» από οποιαδήποτε «διαμεσολάβηση». Το ποσό αυτό δηλώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2010 ως απαλλασσόμενο και δεν αποτελεί εισόδημα από άσκηση επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης ο ίδιος ο φορολογούμενος προσκόμισε :

1. Επιστολή του προς την με την οποία προτείνεται εκ μέρους του η μεταβίβαση των επίδικων ακινήτων στις ως άνω εταιρείες με έδρα την

2. Ιδιωτικό Συμφωνητικό που είχε συνάψει ο ίδιος και η μητέρα του, με τις εν λόγω εταιρείες, σύμφωνα με το οποίο ως αντάλλαγμα για την ως άνω μεταβίβαση οι πρώτοι συμβαλλόμενοι θα λάβουν το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων ευρώ (300.000,00) που θα καταβληθεί κατά την ημερομηνία της αγοραπωλησίας ή σε περίπτωση απευθείας πωλήσεως κατά την ημερομηνία παραιτήσεως από το ένδικο μέσο της αναιρέσεως.

Οι συμβαλλόμενοι κατά την πώληση παραιτούνται από το ένδικο μέσο της αναιρέσεως και πράγματι λαμβάνουν επιταγή ύψους 300.000,0 €.

Το εν λόγω ποσό βρέθηκε κατατεθειμένο στον ατομικό λογαριασμό ταμιευτηρίου που τηρεί ο ελεγχόμενος στην τράπεζα με αριθμό

Ο ίδιος ο προσφεύγων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2010, δήλωσε στον ΚΩΔ.659 της δήλωσης (απαλλασσόμενα ή φορολογούμενα με ειδικό τρόπο ποσά) ποσό ύψους 304.860,00 € με ιδιόγραφη σημείωση ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ .

Επειδή, το αντάλλαγμα για τη μεσολάβηση που παρείχε ο φορολογούμενος για την μεταβίβαση των τριών ακινήτων είναι κατ' ουσίαν ωφέλεια (κέρδος) που αποκόμισε από τις πράξεις αυτές και λογίζεται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις βάσει του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.2238/94 και έπρεπε να δηλωθεί και φορολογηθεί ως τέτοιο κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2010 (χρήσης 2009).

Επειδή με το άρθρο 28 § 2 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους».

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι **νόμω και ουσία αβάσιμος**.

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι στην έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης αναφέρεται ότι για τις εν λόγω μεταβιβάσεις οι πωλητές πλήρωσαν το Φόρο Αυτομάτου Υπερτιμήματος (1% επί της αντικειμενικής αξίας). Επομένως, το άνω ποσό αποτελεί τίμημα των συμβολαίων και έχει εξ ολοκλήρου δηλωθεί και φορολογηθεί.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1083/11/4/2013 - με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 634/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και έγινε αποδεκτή από τον

Υπουργό Οικονομικών, στις περιπτώσεις μεμονωμένης ή συμππωματικής αγοραπωλησίας ακινήτων, για τις οποίες, κατά την εκφερόμενη κατά συγκεκριμένη υπόθεση κρίση της φορολογικής αρχής, έχουν εφαρμογή σε συνδυασμό οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, ο τυχόν καταβληθείς Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος (ΦΑΥ) ή το Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων (ΤΣΑ) δεν συμψηφίζεται, διότι η επιβολή των εν λόγω φόρων δεν συνιστά ανεπίτρεπτη διπλή φορολογία, αφού στην περίπτωση μεν της επιβολής φόρου επί του κέρδους από την μεμονωμένη ή συμππωματική αγοραπωλησία ακινήτων και επί του αυτομάτου υπερτιμήματος, ναι μεν η φορολογητέα ύλη και το υποκείμενο του φόρου είναι τα ίδια, πλην όμως ο φόρος επιβάλλεται με διαφορετικούς νόμους, στην περίπτωση δε του Τέλους Συναλλαγής Ακινήτων (ΤΣΑ) το υποκείμενο του φόρου είναι διαφορετικό, λαμβανομένου υπόψη ότι, από καμία διάταξη δεν προβλέπεται απαλλαγή από την φορολόγηση του κέρδους ή απαλλαγή από τον Φ.Α.Υ. ή το ΤΣΑ.

Επομένως ο ισχυρισμός αυτός είναι **νόμω αβάσιμος** και **απορριπτέος**.

Γ' Προβαλλόμενος λόγος: Επί του ποσού των 150.827,00 €, λογιζομένου ως εισοδήματος εξ Εμπορικών Επιχειρήσεων (άρθ. 28 §2 ν.2238/1994).

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι το ποσό των 150.827,00 € καταβλήθηκε από τις αγοράστριες εταιρείες σε μετρητά προς κάλυψη εξόδων συμβολαιογραφικών δικαιωμάτων, δικηγόρων κ.λπ. και απολύτως αναπαιτούμενα υπολαμβάνεται ως «κέρδος» από τις κρίσιμες αγοραπωλησίες.

Επειδή, τον ισχυρισμό «ότι το ποσό αυτό που καταβλήθηκε σε μετρητά από τις τρεις εξωχώριες εταιρείες αφορά την κάλυψη εξόδων συμβολαιογραφικών δικαιωμάτων, δικηγόρων κ.λπ.» προέβαλε ο προσφεύγων και στον έλεγχο προσκομίζοντας ως απόδειξη των ισχυρισμών του παραστατικά δαπανών . Ο έλεγχος απέρριψε τον ανωτέρω ισχυρισμό διότι από την διαδικασία του ελέγχου προέκυψε ότι τα έξοδα καταβλήθηκαν από τις τρεις αγοράστριες εταιρείες και όχι από τον ίδιο.

Επειδή, σύμφωνα με τα με αρ. /15-06-2009- /15-06-2009 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβ/φου το ως άνω ποσό που καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα σε μετρητά, καταβλήθηκε σε ολοσχερή εξόφληση του συμφωνηθέντος τιμήματος και αποτελεί τίμημα . Άλλως δεν αναφέρεται στα ως άνω συμβόλαιο ότι το ποσό αυτό καταβλήθηκε προς κάλυψη εξόδων συμβολαιογραφικών δικαιωμάτων, δικηγόρων κ.λπ..

Επειδή, από τα με αρ. /15-06-2009 - /15-06-2009 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβ/φου προκύπτει ότι : την 15/06/2009 έγινε η μεταβίβαση των ακινήτων από την προς τον ελεγχόμενο και τη μητέρα του και συντάχθηκαν τα με αριθ., και συμβόλαιο πώλησης. Ακολούθως την ίδια ημέρα έγινε η μεταβίβαση των ιδίων ακινήτων από τον ελεγχόμενο

και τη μητέρα του προς τις τρεις ως άνω αναφερθείσες εταιρείες και συντάχθηκαν τα αριθ., και συμβόλαια πώλησης.

Επειδή, από την σύγκριση των αρχικών συμβολαίων μεταξύ της και του ελεγχόμενου και της μητέρας του και των συμβολαίων που συντάχθηκαν την ίδια ημέρα μεταξύ του ελεγχόμενου και της μητέρας του και των τριών εταιρειών που μνημονεύονται ανωτέρω προκύπτει κέρδος 301.654,00€ το οποίο λαμβάνουν ο ελεγχόμενος και η μητέρα του σε μετρητά.

Επειδή, στην ως άνω μεμονωμένη πράξη της αυθημερόν αγοραπωλησίας των τριών ακινήτων από τις οποίες απεκόμισε κέρδος ο ελεγχόμενος συντρέχουν και πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων της ά' περιόδου της παραγρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.2238/94.

Επειδή με το άρθρο 28 § 2 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους».

Επειδή, με το έγγραφο Υπ. Οικ. 1071439/1418/A0012/24.7.2007 (Χαρακτηρισμός εισοδήματος από πώληση ακινήτου) «... Έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (Ε.1340/Εγκ.5/22.1.68) ότι επί ακινήτων επιχείρηση υπάρχει όχι μόνο σε κατά σύστημα άσκηση περισσοτέρων πράξεων αγοράς και πώλησης ακινήτων, αλλά και όταν διενεργείται και μια μόνο πράξη πώλησης ... Περαιτέρω θα πρέπει να εξετάζεται εάν υπάρχει πρόθεση για επίτευξη κέρδους, εάν υπάρχει δηλαδή «κερδοσκοπική πρόθεση» και εάν με το περιουσιακό στοιχείο αγοράζεται με πρόθεση να μεταπωληθεί και από την πράξη αυτή να καρπωθεί η επιχείρηση κέρδος, τότε το κέρδος αυτό θα ενταχθεί στο φόρο Δ' πηγής. Εάν όμως το περιουσιακό στοιχείο αγοράσθηκε απλώς για επένδυση του κεφαλαίου ή για ιδιοχρησιμοποίηση και όχι για μεταπώληση, τότε το κέρδος που έχει τυχόν προκύψει δεν ενέχει την έννοια του εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση.....».

Το κέρδος δε προκύπτει κατά τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ιδίου άρθρου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1039/8-02-2001 - με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 678/2000 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, 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.

Ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι **νόμω και ουσία αβάσιμος** και ως τέτοιος **απορριπτέος** .

Επειδή, τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου και ο έλεγχος έχει λάβει θέση . Οι απόψεις του ελέγχου επί της ενδικοφανούς είναι ταυτόσημες με τον αρχικό έλεγχο .

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 9-10-2014 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. έτους 2010 , κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι υπόλοιποι ισχυρισμοί που προβάλλονται από τον προσφεύγοντα είναι **αβάσιμοι και συνεπώς απορριπτέοι**.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από **12-11-2014** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του με Α.Φ.Μ.: και την επικύρωση της με αριθ./2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 1/01/2009-31/12/2009), και της με αριθ. ..2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 1/01/2009-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

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

Α. Φόρος Εισοδήματος Οικ. Έτους 2010 (χρήση 2009)

Διαφορά φόρου Εισοδήματος βάσει απόφασης	196.592,38
Πρόσθετος φόρος	208.387,92
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	404.980,30

Β. Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Οικ. Έτους 2010 (χρήση 2009)

Διαφορά Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης βάσει απόφασης	2.008,27
Πρόσθετος φόρος	2.128,77
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.137,04

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).