



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη, 01-07-2016

Αριθμός απόφασης:729

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

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 παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της

ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **03/03/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ:....., κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού, ΤΚ:....., κατά του υπ'αριθμ./2016 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τον υπ'αριθμ./2016 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...' Θεσσαλονίκης

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/03/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων αυτής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το με αριθμ...../10-12-2002 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου, ο προσφεύγων απέκτησε την πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ενός οικοπέδου συνολικού εμβαδού 2.707,86τμ μετά του επ'αυτού κτίσματος, καπναποθήκης συνολικού εμβαδού 4.800,50τμ, που βρίσκεται στο Δήμο του Νομού Θεσσαλονίκης, στο ΟΤ, από την πωλήτρια εταιρεία με επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... με τίμημα 1.272.712,38 ευρώ. Στο εν λόγω συμβόλαιο αναφέρεται ρητά ότι το ανωτέρω οικόπεδο δεν είναι οικοδομήσιμο επειδή είναι χαρακτηρισμένο για χώρο σχολείου (ΦΕΚ 1314/93) και δεν τακτοποιείται.

Με το με αριθμ...../23-8-2007 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου, ο προσφεύγων μεταβίβασε την πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή του ανωτέρω περιγραφόμενου οικοπέδου συνολικού εμβαδού 2.707,86τμ μετά της επ'αυτού καπναποθήκης συνολικού εμβαδού 4.800,50τμ, που βρίσκεται στο Δήμο του Νομού Θεσσαλονίκης, στο ΟΤ ..., στην αγοράστρια Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση με τίμημα 3.677.400,00 ευρώ και

αντικειμενική αξία 2.180.015,05 ευρώ. Υπεβλήθη η αρ...../13-8-2007 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου στην ΔΟΥ με τίμημα 3.677.400,00 ευρώ και αντικειμενική αξία 2.180.015,05 ευρώ. Η συγκεκριμένη αγοραπωλησία κρίθηκε αφορολόγητη σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν 1521/1950 όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 14 του Ν 1882/1990.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι κατά το χρόνο της αρχικής μεταβίβασης του εξεταζόμενου ακινήτου από την πωλήτρια εταιρία με την επωνυμία "....." στον προσφεύγοντα και Διευθύνοντα Σύμβουλο αυτής, ήταν σε γνώση του προσφεύγοντα ο χαρακτηρισμός του μεταβιβασθέντος ακινήτου ως χώρος σχολείου, σύμφωνα με το ΦΕΚ/6-10-1993, όπως άλλωστε ρητά αναγράφεται και στο με αρ...../10-12-2002 συμβόλαιο αγοραπωλησίας, ο έλεγχος έκρινε ότι η αγοραπωλησία και η μετέπειτα πώληση από το φυσικό πρόσωπο προς τη Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση απέβλεπε αποκλειστικά και μόνο στην επίτευξη κέρδους και εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. του Ν 2238/1994. Μετά τα συμπεράσματα του ελέγχου, εκδόθηκε ο προσβαλλόμενος με αριθμ...../2016 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, ποσού 2.118.410,45 ευρώ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ ...' Θεσσαλονίκης.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι:

1)εσφαλμένα η φορολογική αρχή ενέταξε τη συγκεκριμένη πράξη σε επιχείρηση μεμονωμένης και συμπωματικής πράξης που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν οι σχετικές διατάξεις. Μοναδικός σκοπός της συγκεκριμένης πράξης ήταν να δώσει ρευστότητα στην πωλήτρια ΑΕ διότι ουδείς άλλος θα αγόραζε το ακίνητο με το βάρος της απαλλοτρίωσης.

2)εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκρινε ότι η αγορά του εν λόγω ακινήτου απέβλεπε στο κέρδος διότι το ύψος της αποζημίωσης ήταν αβέβαιο, όπως και ο χρόνος αυτής ακόμα και εάν τελικά ολοκληρωνόταν η απαλλοτρίωση.

3)εσφαλμένα η φορολογική αρχή, κατά παράβαση του άρθρου 17 του Συντάγματος, ουσιαστικά φορολογεί την αποζημίωση που έλαβα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, επικαλείται την υπ'αριθμ.387/2015 απόφαση του ΣΤΕ.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή ενέταξε τη συγκεκριμένη πράξη σε επιχείρηση μεμονωμένης και συμπωματικής πράξης που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν οι σχετικές διατάξεις και επιπλέον εσφαλμένα κρίθηκε ότι απέβλεπε στο κέρδος καθώς ήταν αβέβαιος ο χρόνος και το ύψος του ποσού της απαλλοτρίωσης. Οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν ως νόμο και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι "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

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 2238/1994 " Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία."

Επειδή, στην παράγραφο 3 του άρθρου 28 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι "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 πουλήθηκε 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:

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

β) 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"

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

Επειδή, από τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά αναλυτικά παρουσιάζονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι:

- Με την υπ' αριθμ...../1-4-2002 απόφαση του Νομαρχιακού Συμβουλίου της Ν.Α., κηρύχθηκε αναγκαστικά απαλλοτριωτέο το εξεταζόμενο ακίνητο μετά του επ' αυτού επικειμένου.
- Με την υπ' αριθμ./...../...../25-11-2002 έκθεση επανεκτίμησης της αξίας του επίδικου ακινήτου, η οποία συντάχθηκε από το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών κατ' εντολή της Α.Ε. με την επωνυμία «.....», η αξία του οικοπέδου εκτιμήθηκε στο ποσό των 1.290,00€ ανά τετραγωνικό μέτρο. **Δηλαδή η αξία του οικοπέδου εκτιμήθηκε στο ποσό των 3.493.139,40€** (1.290,00€ επί 2.707,86τμ).
- Στις 10-12-2002 και ενώ το οικόπεδο είχε ήδη εκτιμηθεί στο ποσό των 3.493.139,40€, η Α.Ε. το μεταβιβάζει στον ελεγχόμενο με τίμημα όσο και η αντικειμενική αξία, ήτοι 1.272.712,38€.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων, κατά το χρόνο αγοράς του εν λόγω ακινήτου, απέβλεπε στην επίτευξη κέρδους, καθώς γνώριζε από την έκθεση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών ότι η εμπορική-αγοραία αξία του ακινήτου, ήταν πολύ μεγαλύτερη από την αντικειμενική, στην οποία το αγόρασε.

Επειδή, ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι πέρασε μακρότατο χρονικό διάστημα, ήτοι διάστημα πέντε (5) ετών, μέχρι τη μεταβίβαση του ακινήτου και συνεπώς δε συντρέχει η χρονική προϋπόθεση των δυο (2) ετών που θέτει η παράγραφος 2 του άρθρου 28 του Ν 2238/1994, ισχυρισμός που θα πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος.

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 2238/1994, διευκρινίζεται ότι επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, 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. Συνεπώς η πώληση μέσα σε χρονικό διάστημα δυο ετών από την αγορά, αποτελεί μια επιπλέον περίπτωση της έννοιας της επιχείρησης και όχι μια αναγκαστική προϋπόθεση. Επιπροσθέτως, το υπό κρίση ακίνητο είναι οικόπεδο κείμενο εντός του σχεδίου πόλεως και επομένως σε καμία περίπτωση δεν τυγχάνει εφαρμογής ο περιορισμός της μεταβίβασης εντός του χρονικού διαστήματος των δυο ετών.

Επειδή, κατά το χρονικό διάστημα που το επίμαχο ακίνητο βρισκόταν στην κατοχή του προσφεύγοντα, ήτοι το χρονικό διάστημα των πέντε ετών, το εκμεταλλεύονταν με την εκμίσθωσή του και εισέπραξε ως ενοίκιο το ποσό των 416.658,08€.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο μοναδικός σκοπός της αγοράς από μέρους του, του εν λόγω ακινήτου, ήταν για να δώσει ρευστότητα στην πωλήτρια εταιρία ΑΕ καθώς κανείς άλλος δε θα το αγόραζε με το βάρος της απαλλοτρίωσης. Ο ισχυρισμός αυτός είναι απορριπτέος καθώς η ταμειακή διευκόλυνση θεωρείται δάνειο και έπρεπε να χαρτοσημανθεί.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει αβίαστα το συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων, απέβλεπε στην επίτευξη κέρδους καθώς γνώριζε εκ των προτέρων και πάντως πριν τη σύνταξη του με αριθμ...../10-12-2002 συμβολαίου αγοραπωλησίας, τόσο την με αριθμ..../2002 απόφαση του Νομαρχιακού Συμβουλίου της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης όσο και την αξία του ακινήτου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην υπ'αριθμ...../...../...../25-11-2002 έκθεση επανεκτίμησης η οποία συντάχθηκε από το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών. Συνεπώς ορθώς κρίθηκε ως ανακριβής η δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 και επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα για το υπό κρίση οικονομικό έτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή, κατά παράβαση του άρθρου 17 του Συντάγματος, φορολογεί την αποζημίωση που έλαβε. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του,

επικαλείται την με αριθμ.387/2015 απόφαση του ΣΤΕ. Ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, εν προκειμένω, για τη μεταβίβαση του οικοπέδου μετά της επ'αυτού καπναποθήκης, συντάχθηκε το με αριθμ./23-8-2007 συμβόλαιο αγοραπωλησίας με τίμημα 3.677.400,00€. Στο συμβόλαιο αυτό, ρητά αναφέρεται ο προσφεύγων ως πωλητής και η Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση ως αγοράστρια. Επιπροσθέτως, στο τρίτο φύλλο του αυτού συμβολαίου ρητά αναφέρεται ότι ο προσφεύγων-πωλητής "πωλεί, παραχωρεί, μεταβιβάζει και παραδίδει κατά πλήρη

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το ποσό που εισέπραξε ο προσφεύγων από την υπό κρίση αγοραπωλησία δεν αφορά αποζημίωση αλλά τίμημα από την πώληση ακινήτου και ως τέτοιο έπρεπε να δηλωθεί, μειωμένο κατά το ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτησή του, στον κωδικό «507 Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του πίνακα 4».

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 03-03-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., κατά του υπ'αριθμ./2016 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.' Θεσσαλονίκης

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Οριστικός Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008:2.118.410,45€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).