



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

Καλλιθέα 07/06/2016

Αριθμός απόφασης: 2062

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Εξωτερικού, κατά των α) υπ' αριθ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους, β) υπ' αριθ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους και γ) υπ' αριθ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις α) υπ' αριθ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους, β) υπ' αριθ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους και γ) υπ' αριθ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

α) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 909.261,14 €, πλέον 950.833,31 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

β) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 4.547.399,72 €, πλέον 2.755.678,70 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

γ) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 567.423,86 €, πλέον 212.463,10 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Οι ανωτέρω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης εκδόθηκαν διότι σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου του υπαλλήλου,, της Δ.Ο.Υ., η ανέγερση οικοδομών σε ιδιότητα όμορα οικόπεδα και εν συνεχεία πώληση όλων των ακινήτων, είναι εμπορικές πράξεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 και πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Έλλειψη κερδοσκοπικής πρόθεσης τόσο κατά την αγορά, όσο και κατά την πώληση των ακινήτων μου.

2. Μη εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994.

3. Μη εφαρμογή της περίπτωσης α) της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994

4. Μη εφαρμογή της περίπτωσης β) της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994.

5. Εφαρμογή άρθρου 34 Ν. 2238/1994

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο προκειμένου να μας γνωρίσει την κατανάλωση της ΔΕΗ για τα τρία (3) πωληθέντα ακίνητα.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:« 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 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.

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 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:

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, ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. έγγραφο, προσκόμισε ανάλυση των παροχών ρεύματος από την ΔΕΗ για όλα τα πωληθέντα ακίνητα από το έτος που εγκαταστάθηκε η παροχή μέχρι και την πώληση των ακινήτων, από τις οποίες προκύπτει κατανάλωση ρεύματος για όλες τις παροχές, συνεπώς ιδιοχρησιμοποιούσε τα ακίνητα από την αποπεράτωσή τους έως την πώλησή τους.

Επειδή, από την απόέκθεση ελέγχου, του ελεγκτή, της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι ο προσφεύγων, ως κάτοικος εξωτερικού, για τις αγορές των οικοπέδων, την ανέγερση των κατοικιών πραγματοποίησε εισαγωγή κεφαλαίων από το εξωτερικό.

Επίσης προκύπτει ότι τα πωλούμενα ακίνητα είχαν δηλωθεί είτε ως δευτερεύουσες κατοικίες, είτε ως κενά στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, για το ακίνητο που πούλησε το έτος, είχε εκδοθεί η με αρ.άδεια οικοδομής, είχε δηλωθεί στο έντυπο Ε2 ως κενό και είχε δηλωθεί στο Ε9, με μονοκατοικία διώροφη, επιφάνεια κύριων χώρων 205,09 τ.μ., γκαράζ 45 τ.μ. και επιπλέον πισίνα 60 τ.μ.,

Επειδή, για το ακίνητο που πούλησε το έτος, είχε εκδοθεί η με αρ.άδεια οικοδομής, είχε δηλωθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών έως ως πρώτη δευτερεύουσα κατοικία, με επιφάνεια κύριων χώρων 293 τ.μ., επιφάνεια αποθήκης και γκαράζ εμβαδού 54 τ.μ., οι υπερβάσεις της ανωτέρω οικοδομής και οι ανεγέρσεις χωρίς οικοδομική άδεια εντάχθηκαν στην νομιμοποίηση αυθαιρέτων κτισμάτων με το ν. 4014/2011

Επιπλέον η πισίνα δηλώθηκε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετώνέως, εμβαδού 140 τ.μ.

Επειδή, για το ακίνητο που πούλησε το έτος, είχε εκδοθεί η με αρ. άδεια οικοδομής, είχε δηλωθεί στο έντυπο Ε2 ως κενό, και είχε δηλωθεί στο Ε9, λιθόκτιστη κατοικία με επιφάνεια κύριων χώρων 277,54 τ.μ., με βοηθητικούς χώρους 17 τ.μ., η οποία έγινε αλλαγή χρήσης, ως

κατοικία, με το νόμο 3843/2010 και επιπλέον πισίνα 50 τ.μ., το έτος ... αποπερατώθηκε και το έτος δηλώθηκε ως δευτερεύουσα κατοικία.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε κάνει έναρξη επαγγέλματος το έτος με δραστηριότητα Υπηρεσίες Ενοικίασης Επιπλωμένων Δωματίων, προσκομίζοντας στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. το έντυπο Ε2 του έτους και την με α. πρωτ./.... άδεια λειτουργίας ενοικιαζομένων διαμερισμάτων, για κατοικία 277,57 τ.μ. με πισίνα 50 τ.μ..

Κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας της Υπηρεσίας μας με την Περιφερειακή Υπηρεσία Τουρισμού, με έδρα την, μας απέστειλαν με FAX δύο άδειες στο όνομα του προσφεύγοντος, η αναφερόμενη ανωτέρω και η με αρ./.... για κατοικία 292,52 τ.μ. και πισίνα 140 τ.μ..

Ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση διακοπής στη Δ.Ο.Υ., την 13/10/.... με ημερομηνία διακοπής την 22/09/.....

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του ν 4174/2013 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 από την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 64 του ν 4174/2013 προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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, από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία, από την φορολογική αρχή, ότι τα ακίνητα που πουλήθηκαν τα έτη, και, ήτοι μετά από 4 έως 9 χρόνια, παρόλο που δηλώθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ως ιδιοχρησιμοποιούμενα, με μόνο κριτήριο το τίμημα πώλησης, ότι οι πωλήσεις αυτές έγιναν με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Επομένως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τυγχάνουν νομικά πλημμελείς και ακυρωτές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ./... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως προς τον ισχυρισμό ότι δεν υφίσταται κερδοσκοπική πρόθεση τόσο κατά την αγορά, όσο και κατά την πώληση των ακινήτων και συνεπώς, την ακύρωση των: α) υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, β) υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

....., οικονομικού έτους, γ) υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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).