



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 11/4/2016

Αριθμός απόφασης: 1338

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «....., με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των με αρ., οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2001 έτους 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «....., με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ., οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 105.606,06 ευρώ και πρόσθετο φόρο λόγω ανακρίβεια δήλωσης 118.278,79 ευρώ ήτοι συνολικό φόρο ύψους 223.884,85 ευρώ.

2) Με την υπ' αριθμ., οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2001 έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 10.119,06 ευρώ και πρόσθετο φόρο λόγω ανακρίβεια δήλωσης 11.130,97 ευρώ ήτοι συνολικό φόρο ύψους 223.884,85 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, σύμφωνα με την διαδικασία που ορίζεται με το με αρ. πρωτ. έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε, μερικός έλεγχος Φορολογίας εισοδήματος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2238/1994, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010. Αιτία, για την διενέργεια του ελέγχου, απετέλεσαν τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊστάμενου της, με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε., (αριθμός υπόθεσης,) καθώς ο προσφεύγων είχε προβεί σε πλήθος μεταβιβάσεων ακινήτων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, από κοινού με τον

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, ισχυριζόμενος τα εξής:

- 1) Καθορισμός της αξίας των ακινήτων κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 παρ.1-3 του Ν. 2238/1994 και αρθ. 1249/1982 ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις.
- 2) Εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 12 παρ. 16 του ΚΒΣ και εσφαλμένη εφαρμογή των υπ' αριθ. 1016753/124/0015/5-9-2016 και 1100765/559/0015/29-10-2008 λύσεων του Υπ. Οικονομικών ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις.
- 3) Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 28 του Ν. 2238/1994 ελλείψη αιτιολογίας δεν συντρέχει το υποκειμενικό κριτήριο της πρόθεσης κέρδους.
- 4) Εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 28 παρ. 1-3 του Ν. 2238/1994 ως προς την υποχρέωση δήλωσης έναρξης εργασιών και τήρησης βιβλίων.

Επειδή στο άρθρο 65 Ν 4174/2013, ορίζονται τα εξής:

«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»

Επειδή από τον έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε., διαπιστώθηκε, ότι ο προσφεύγων, από κοινού με τον Κο, είχαν πραγματοποιήσει πλήθος αγοραπωλησιών ακινήτων μεγάλης αξίας, εκτός σχεδίου πόλεως, στη Από αυτές, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τέσσερις περιπτώσεις δεν αποτελούσαν μεμονωμένες πράξεις αλλά είχαν τον χαρακτήρα συστηματικής άσκησης εμπορικής δραστηριότητας οι οποίες δεν έγιναν με σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου αλλά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Για τη μία από τις τέσσερις περιπτώσεις, σύμφωνα με τον έλεγχο δεν προέκυψε διαφορά μεταξύ του αναγραφόμενου στο συμβόλαιο τιμήματος και του πραγματικού που τελικώς καταβλήθηκε.

Για τις υπόλοιπες τρεις περιπτώσεις (από τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, τραπεζικά παραστατικά, συμβόλαιο κ.λ.π.) διαπιστώθηκε εικονικότητα του αναγραφόμενου τιμήματος πώλησης στα συμβόλαιο μεταβίβασης. Ο προσφεύγων πραγματοποίησε, από κοινού με τον (50% έκαστος), πωλήσεις ακινήτων, βάσει αντικειμενικής αξίας, για τις οποίες το καταβληθέν πραγματικό τίμημα είχε ως ακολούθως:

α) Με το υπ' αριθμ. συμβόλαιο της Συμβ/φου, αγοράστηκε αγροτεμάχιο αντί τιμήματος 93.841,25€, το οποίο μεταβιβάστηκε με το υπ' αριθμ. συμβόλαιο πώλησης ακινήτου, της συμβ/φου Αθηνών, αντικειμενικής αξίας 192.695,49€, αλλά από τους αγοραστές κατεβλήθη το συνολικό ποσό των 576.457,53€, το οποίο κατατέθηκε σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς των πωλητών, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. (Διαφορά τιμήματος: 576.457,53€ - 192.695,49€ = 383.762,04€).

β) Με το υπ' αριθμ. συμβόλαιο της Συμβ/φου, αγοράστηκε αγροτεμάχιο αντί τιμήματος 194.645,51€, το οποίο μεταβιβάστηκε με το υπ' αριθμ. συμβόλαιο πώλησης ακινήτου, της συμβ/φου, αντικειμενικής αξίας 365.197,68€, και

γ) Με το υπ' αριθμ. συμβόλαιο της Συμβ/φου, αγοράστηκε αγροτεμάχιο αντί τιμήματος 286.495,70€, το οποίο μεταβιβάστηκε με το υπ' αριθμ. συμβόλαιο πώλησης ακινήτου, της συμβ/φου, αντικειμενικής αξίας 286.495,70€. Οι αγοραστές των ακινήτων των περιπτώσεων **β'** και **γ'** είναι οι ίδιοι και για τα δύο αυτά ακίνητα, και κατέβαλαν το συνολικό ποσό των 1.932.362,94€, το οποίο κατατέθηκε σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς των πωλητών, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. και με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ. {Διαφορά τιμήματος: 1.932.362,94€ - (365.197,68€ + 286.495,70€) = 1.280.669,56€}. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η κρίση του ελέγχου όσον αφορά την εικονικότητα του τιμήματος που αναγράφεται στα συμβόλαιο πώλησης των ακινήτων, δεν είναι εσφαλμένη, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, καθόσον στηρίχτηκε σε τραπεζικά παραστατικά από τα οποία αποδεικνύεται το ύψος του πραγματικού καταβληθέντος τιμήματος.

Επειδή: ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι τα κατατεθέντα στους κρινόμενους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς ποσά ενδέχεται να αφορούν άλλες οικονομικές συναλλαγές με τους αγοραστές, αυτός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, διότι δεν διευκρινίζει τι είδους συναλλαγές είναι αυτές, ούτε προσκομίζει προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, ενώ φέρει το βάρος της απόδειξης (άρθρο 65 Ν 4174/2013).

Επειδή με την θέσπιση των αντικειμενικών αξιών ορίζεται από το κράτος το κατώτατο όριο της αξίας που μπορεί να έχει ένα ακίνητο κατά την μεταβίβασή του, με σκοπό να αποφευχθεί η αναγραφή στο συμβόλαιο εικονικού, μικρότερου τιμήματος για την αποφυγή της φοροδιαφυγής. Η αντικειμενική αξία αποτελεί απλώς τεκμήριο για φορολογικούς λόγους, και δεν εμποδίζει τον πωλητή και τον αγοραστή να συμφωνήσουν σε μεγαλύτερο τίμημα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου για την εικονικότητα του τιμήματος των συμβολαίων αγοραπωλησίας δεν στηρίζεται σε νόμιμα αποδεικτικά στοιχεία αλλά σε απλές υποθέσεις, οι οποίες δεν αποτελούν «αντέγγραφα» την ύπαρξη των οποίων απαιτεί ο νόμος σύμφωνα με την ρητή διάταξη του άρθρου 28 παρ. 3 του Ν. 2238/94 αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 1 του Ν. 1587/1950, ώστε να είναι δυνατή η αμφισβήτηση του αναγραφέντος στο συμβόλαιο τιμήματος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/94, ορίζονται τα εξής: «**παρ.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.

παρ.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.

παρ.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.

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, οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί.

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 Ε.1340/Εγκ.5/22.1.1968 εγκύκλιο, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη αποβλέπουσα στην επίτευξη κέρδους, ιδίως όταν αυτή αναφέρεται σε σοβαρό αντικείμενο συναλλαγής π.χ. κάποιο πρόσωπο διαμεσολαβεί στην

κατάρτιση σύμβασης από την οποία αμείβεται με προμήθεια και αποκομίζει κέρδος, η διαμεσολάβηση δε αυτή έγινε για επίτευξη κέρδους ή ωφελείας. Αν το πρόσωπο αυτό δεν προβεί στην συνέχεια στη διενέργεια παρομοίων πράξεων, θα υπαχθεί σε φόρο για το κέρδος που απεκόμισε από την μεμονωμένη αυτή πράξη. Επί ακινήτων επιχείρηση υπάρχει όχι μόνο σε κατά σύστημα άσκηση περισσοτέρων πράξεων αγοράς και πώλησης ακινήτων, αλλά και όταν διενεργείται και μία μόνο πράξη πώλησης.

Επειδή ο προσφεύγων εσφαλμένα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν εδράζονται στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, αφού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ...« επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους,...» , σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου ... «θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά».

Ο προσφεύγων μετά του, πραγματοποιούσαν, **κατά σύστημα πράξεις** αγοράς και πώλησης ακινήτων, ως συγκύριοι (και κατά ποσοστό 50% ο καθένας), αποβλέπουσες στην πραγματοποίηση κέρδους και όχι στην αξιοποίηση κεφαλαίου, το δε αποκτώμενο εισόδημα θεωρείται εισόδημα Δ' Κατηγορίας (εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1100/2014 «.....ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ και επομένως δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 32 του ΚΦΕ, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, αλλά αποκλειστικά των διατάξεων του άρθρου 31 του ΚΦΕ περί λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, με την αιτιολογία ότι, ο νομοθέτης ρητά αναφέρει ότι, από το εισόδημα αυτό αφαιρούνται οι δαπάνες του άρθρου 31 του ΚΦΕ που βαρύνουν τον πωλητή, κάτι που δεν συμβιβάζεται με την έννοια του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στον οποίο οι δαπάνες που εμφανίζονται στα βιβλία του ελεγχόμενου δεν λαμβάνονται καθόλου υπόψη, προκειμένου να εξευρεθεί το ύψος των καθαρών κερδών του, τα οποία εξευρίσκονται αποκλειστικά με τη χρήση συγκεκριμένου μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους επί του ακαθάριστου εισοδήματος.

Και εν κατακλείδι κρίθηκε ότι, για την εξεύρεση των κερδών από πωλήσεις ακινήτων, για τις οποίες, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, προκύπτει εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις του άρθρου 28 του ν.2238/1994 δεν δύνανται να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος. Ενόψει τούτου και με δεδομένο ότι εν προκειμένω δεν πρόκειται για εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων(άρθρο 34 του ν.2238/1994), ούτε για εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (άρθρο 49 ν.2238/1994) προκύπτει ότι δεν τυγχάνουν εφαρμογής και οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 70 του ίδιου νόμου.»

Επειδή, ο προσφεύγων είχε περαιώσει τις χρήσεις που αφορούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ως εξής: β) τις χρήσεις 2008 και 2009 με την περαίωση του Ν. 3888/2010, και γ) την χρήση 2010 με αυτοέλεγχο (Ν. 3842/2010) και για τον λόγο αυτό ισχυρίζεται ότι μη νομίμως επανήλθε η Δ.Ο.Υ για έλεγχο σε περαιωμένες χρήσεις.

Όσον αφορά στην αυτοπεραίωση, του Ν.3296/2004, το άρθρο 13 σε συνδυασμό με τα άρθρα 14 και 15 του ίδιου νόμου, αναφέρει ότι οι υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ από εμπορικές επιχειρήσεις και ελευθέρια επαγγέλματα με τις οποίες δηλώνονται_ποσά ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών καθώς και τυχόν διαφορές εκροών

στο ΦΠΑ και για τις οποίες συντρέχουν όλες γενικά οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις, δεν ελέγχονται και με την υποβολή τους θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, για τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά ΦΠΑ από την άσκηση της εκμετάλλευσης της εμπορικής επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος.

Επομένως, σύμφωνα με τα παραπάνω, εισοδήματα πάσης φύσεως ή ποσά ΦΠΑ ή επί μέρους θέματα και αντικείμενα γενικώς των φορολογιών εισοδήματος και ΦΠΑ, που προέρχονται από δραστηριότητες οι οποίες δεν αφορούν ή δεν έχουν σχέση με αυτήν καθ' αυτήν την εκμετάλλευση της εμπορικής επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, δεν αποτελούν αντικείμενο της περαίωσης, αλλά συνεχίζουν να υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες κάθε φορά διατάξεις.

Επειδή Με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 2 του Ν. 3296/2004, ορίζονται τα εξής: παρ. 2. «Οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94 και της παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά τον χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων. ». Εξάλλου με την ΠΟΛ.1027/2005 διευκρινίζεται ότι: «Σε περίπτωση που διαπιστωθεί με οποιοδήποτε τρόπο η μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13-17 του Ν.3296/2004 σε ότι αφορά τις προϋποθέσεις και τους όρους της περαίωσης, τότε αυτές οι περαιούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ δεν θεωρούνται περαιωθείσες και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις.».

Επειδή στην ΠΟΛ. 1191/17-12-2010 (Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 79 του Ν. 3842/2010 σχετικά με τον αυτοέλεγχο των υποβαλλόμενων δηλώσεων και παροχή οδηγιών για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους), όσον αφορά την παρ. 2 του άρθρου 17 του Ν. 3296/2004, η λέξη «περαιούμενες» αντικαταστάθηκε με την λέξη «αυτοελεγχόμενες».

Πέραν τούτου εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 2 του Ν. 3296/2004 περί εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94, σύμφωνα με την οποία: « Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ)

Επειδή με το άρθρο 12 παρ. 2 του Ν. 3888/10 ορίζεται ότι: « Υποθέσεις που αφορούν δηλώσεις οι οποίες υπήχθησαν στις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του Ν. 3296/2004, διαχειριστικών περιόδων που έκλεισαν από 1-1-2008 έως και 31-12-2009, υπάγονται στην περαίωση, υπολογιζόμενου στο οικείο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, ποσού φόρου εισοδήματος ίσου με το ½ του ελάχιστου ποσού της παραγράφου 11 του άρθρου 2 .

Επειδή με το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν. 3888/10 ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών

συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.

Επειδή με την ΠΟΛ, 1019/2011 παρ. 8: « Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα.

Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του. Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας άλλης Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει τις οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για τις οποίες περαιτέρω έχουν επίσης εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια. Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για τις τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του ν. 3888/2010. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του ν. 3888/2010 ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις.».

Επειδή, σε αντίθεση με ότι ισχυρίζεται ο προσφεύγων, η φορολογική αρχή εξειδικεύει σε ποιες αγοραπωλησίες αναφέρεται και αιτιολογεί πλήρως και επαρκώς την κρίση της περί εικονικότητας του αναγραφόμενου στα συμβόλαια πώλησης ακινήτων τιμήματος, η οποία στηρίζεται σε αδιαμφισβήτητα στοιχεία, ήτοι εμπιστευτικά έγγραφα τραπεζικών συναλλαγών, που

αφορούν καταθέσεις από τους αγοραστές σε κοινούς μετά του τραπεζικούς λογαριασμούς.

Επειδή, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ο προσφεύγων πώλησε από κοινού με το κ., σε ποσοστό που αναλογεί 50% τρεις (3) εδαφικές εκτάσεις, εκτός σχεδίου πόλεως και προχώρησε στην σύνταξη ανακριβών ως προς την αξία συμβολαίων (πώλησης) στα πλαίσια της πιο πάνω αναφερόμενης δραστηριότητας ως επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων με αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής συνολικού ποσού 1.664.399,66 ευρώ από την οποία αναλογεί στον προσφεύγοντα το ήμισυ, ήτοι 832.199,83 ευρώ όπως φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Συμβόλαιο Ημ/ναι	Αξία που δηλώθηκε	Αξία που δηλώθηκε και αναλογεί στους πωλητές		Πραγματική αξία όπως προέκυψε από την οικεία έκθεση ελέγχου	Πραγματική αξία κατ' αναλογία στους πωλητές		Συνολική ανακρίβεια στο συμβόλαιο	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντ α
		 (50%)	 (50%)		 (50%)	 (50%)		
.....	192.659,49	96.329,75	96.329,75	576.457,53	288.228,77	288.228,77	383.798,04	191.899,02
.....	365.197,68	182.598,84	182.598,84	1.087.376,00	543.688,00	543.688,00	722.178,32	361.089,16
.....	286.495,70	143.247,85	143.247,85	844.919,00	422.459,50	422.459,50	558.423,30	279.211,65
Σύνολα	844.352,87	422.176,44	422.176,44	2.508.752,53	1.254.376,27	1.254.376,27	1.664.399,66	832.199,83

Επειδή ο προσφεύγων περαίωσε τις χρήσεις 2008 και 2009 με το υπ αρ. 899/26-10-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1019/2011 μετά τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω η φορολογικά αρχή εξέδωσε συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και 2009 στο προσφεύγοντα, ο οποίος απεδέχθη τα αποτελέσματα του με αριθ. πρωτ. συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Επειδή για την χρήση 2010 με τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω πραγματοποίησε εμπορική πράξη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 με πραγματικό τίμημα όπως αναφέρθηκε 576.457,53 ευρώ ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα (50%) = 288.228,76 ευρώ μείον 51.920,33 ευρώ τα έξοδα αγοράς όπως προσδιορίστηκαν στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος = 236.308,43

Επειδή κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24-11-2015 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.

**Συνολική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση
Εισόδημα
Χρήση 2010 223.884,85 ευρώ.
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 21.250,03 ευρώ.**

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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).