



**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 13-06-2014

Αριθμός απόφασης:1729

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 υποπααραγράφου 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ), κατοίκων, οδός, κατά των υπ' αρ.,, και/2013 Φύλλων Ελέγχου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και της υπ' αρ./2013 Πράξης Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Άρθρ.18 Ν.3758/2009 Φυσικών Προσώπων του Προϊσταμένου οικονομικών ετών 2001, 2002, 2003, 2006, 2007, 2008 και 2008 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. Τα υπ' αριθ.,,, και/2013 Φύλλα Ελέγχου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την υπ' αρ. /2013 Πράξη Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Άρθρ.18 Ν.3758/2009 Φυσικών Προσώπων του Προϊσταμένου οικονομικών ετών 2001, 2002, 2003, 2006, 2007, 2008 και 2008 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των και, 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 τα υπ' αριθ.,,, και/2013 Φύλλα Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ως εξής:

Ποσά σε €					Συνολικά
Φύλλο Ελέγχου	Κύριος	Πρόσθετος	Κύριος	Πρόσθετος	
.....	3.110,83	3.732,99	3.576,79	4.292,14	14.712,75
.....	275,00	330,00	2.119,93	2.543,92	5.268,84
.....	21.065,43	25.278,52	15.235,04	18.282,05	79.861,03
.....	3.847,33	4.616,80	9,25	11,10	8.484,48
.....	1.492,83	1.791,40	0,00	0,00	3.284,22
.....	13.441,62	16.129,94	0,00	0,00	29.571,57
Συνολικά	43.233,03	51.879,64	20.941,01	25.129,21	141.182,88

και με την υπ' αριθ./2013 Πράξη Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Άρθρ.18 Ν.3758/2009 Φυσικών Προσώπων του Προϊσταμένου επιβλήθηκε σε βάρος του έκτακτη εισφορά συνολικού ποσού €2.200,00 (έκτακτη εισφορά €1.000,00 πλέον €1.200,00 προσαύξηση).

Οι διαφορές φόρων προέκυψαν διότι:

- ο έλεγχος έκρινε ότι η αγορά και εν συνεχεία η πώληση έξι (6) οικοπέδων από το και δύο (2) οικοπέδων από τη συνιστούν επιχείρηση κατ' άρθρο 28 παρ.1-3 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994). Εν συνεχεία λαμβάνοντας υπόψιν το καθαρό κέρδος από κάθε αγοραπωλησία το οποίο υπολογίσθηκε σε κάθε μία περίπτωση λογιστικά ή εξωλογιστικά προέκυψε εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα για τους προσφεύγοντες.
- προέκυψε τεκμαρτό εισόδημα ιδιοχρησιμοποίησης της επαγγελματικής έδρας του και ιδιοκατοίκησης της κύριας και δευτερεύουσας κατοικίας των προσφευγόντων
- ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως μειωτικό των τεκμηρίων ποσό το τίμημα που εισπράχθηκε από την πώληση των εν λόγω οικοπέδων λαμβάνοντας υπόψη μόνο το κέρδος, και
- καταλογίσθηκε πρόσθετο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες/συντάξεις στην προσφεύγουσα για τη χρήση 01/01/ - 31/12/2001.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω φύλλων ελέγχου φόρου εισοδήματος και πράξης προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς προβάλλοντας τους παρακάτω τυπικούς και ουσιαστικούς λόγους:

A1. Την ακυρωσία των ένδικων πράξεων, λόγω της επιστήριξής τους σε ανυπόστατες (άλλως: παντελώς άκυρες) εκθέσεις ελέγχου

A2. Την παντελή αποστέρηση των ένδικων πράξεων από την πραγματική και νομική βάση τους, καθώς και από την όποια αιτιολογία τους η οποία συνίσταται στις ανυπόστατες εκθέσεις ελέγχου (βάσει του ανωτέρου ισχυρισμού)

B. Την προβολή ένστασης παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς κοινοποίηση των προσβαλλόμενων φύλλων ελέγχου των χρήσεων 2000-2006

Γ1: Χρήση 2000, Γ4: Χρήση 2005, Γ5: Χρήση 2006, Γ6: Χρήση 2007

ΙΑ - ΙΒ. Τη νομική αβασιμότητα των ένδικων φύλλων ελέγχου και την παρερμηνεία, από πλευράς της φορολογικής αρχής, των οικείων διατάξεων για τον

ΙΓ. Την αντισυνταγματικότητα της φορολόγησης, με φόρο εισοδήματος, των μεμονωμένων επωφελών πράξεων διάθεσης ακινήτων

Γ1: Χρήση 2000

ΙΔ. Τον παρά τον νόμο εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών του όπως κρίθηκε από τον έλεγχο

Γ3: Χρήση 2002

iii. Τον νόμο αβάσιμο καταλογισμό προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων σε βάρος του προσφεύγοντος

Γ2: Χρήση 2001

iv. Τη νομική αβασιμότητα του ένδικου φύλλου ελέγχου και την παρερμηνεία, από πλευράς της φορολογικής αρχής, των οικείων διατάξεων για την

Γ1: Χρήση 2000

II. Τον νόμο αβάσιμο καταλογισμό προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων σε βάρος της προσφεύγουσας

Γ5: Χρήση 2006, Γ6: Χρήση 2007

iii. Τον καταλογισμό τεκμαρτού εισοδήματος ιδιοκατοίκησης για τους προσφεύγοντες

Γ7. Την ακυρωσία της υπ' αριθ. /2013 πράξης προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς λόγω του παρακολουθηματικού της χαρακτήρα από το υπ' αριθ. /2013 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος για τη χρήση 01/01 – 31/12/2007.

A1&A2. Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 ορίζεται ότι: «*Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται σε τρία αντίγραφα και περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα. [...]*»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 69 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «*Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου. [...]*»

Επειδή η Φορολογική αρχή που εκδίδει μία έκθεση ελέγχου, έχει νομίμως την δυνατότητα να συντάσσει αντίγραφα των εκδιδόμενων από αυτήν εγγράφων (βλ μέρος Α, ενότητα II του Εγχειριδίου απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα σε θέματα του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας του ΥπΟικ, Ιαν.2007).

Η επικύρωση αντιγράφου εγγράφου γίνεται, από το αρμόδιο όργανο της Διοίκησης, δηλαδή στην προκείμενη την υπάλληλο της Υπηρεσίας, με επισημειωματική πράξη στο σώμα του αντιγράφου ή

φωτοαντιγράφου, ενώ η επικύρωση από αντίγραφο που δεν έχει επικυρωθεί από την αρχή που εξέδωσε το πρωτότυπο θα ήταν αδύνατη (Ολομ. Ν.Σ.Κ. 233/2000).

Συνεπώς, νομίμως δύναται αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου να κοινοποιείται στον ελεγχόμενο, το οποίο αποτελεί «ακριβές αντίγραφο» (επικυρωμένο) του πρωτοτύπου.

Περαιτέρω ρητά ορίζεται από το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 ότι η ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου (ισχύς της ως δημόσιο έγγραφο) είναι η ημερομηνία θεώρησής της από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.. Πρέπει επιπροσθέτως να σημειωθεί ότι εάν η πρωτότυπη έκθεση ελέγχου δεν έφερε ημερομηνία, σφραγίδα και υπογραφή του προϊσταμένου της Υπηρεσίας που την εξέδωσε δεν θα είχε ισχύ ούτε τον χαρακτήρα δημοσίου εγγράφου και συνεπώς δεν θα ήταν δυνατόν ούτε να επικυρωθεί από την δημόσια υπηρεσία που την εξέδωσε καθώς δεν επικυρώνονται από τις δημόσιες υπηρεσίες ιδιωτικά έγγραφα (βλ μέρος Α, ενότητα II του Εγχειριδίου απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα σε θέματα του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας του ΥΠΟΙΚ, Ιαν.2007). Ακόμα, το αντίγραφο της έκθεσης που κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες φέρει την ημερομηνία θεώρησης και κάτω από αυτήν, την σφραγίδα του προϊσταμένου της Φορολογικής Αρχής που την εξέδωσε προς άρση κάθε αμφιβολίας περί της νομιμότητας της.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων που εξέδωσε η ίδια διοικητική αρχή και η ημερομηνία αυτών είναι η , ήτοι η ημερομηνία θεώρησης των πρωτότυπων εκθέσεων ελέγχου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι εν λόγω εκθέσεις ελέγχου που κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες είναι καθόλα νόμιμες.

Περαιτέρω, προς άρση πάσας αμφιβολίας με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΜΠ/2014 έγγραφο η Υπηρεσία μας ζήτησε από την προσκόμιση των πρωτοτύπων εκθέσεων τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς (οι πρωτότυπες πράξεις,,, και/2013 είχαν ήδη αποσταλεί με το φάκελο της υπόθεσης), προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη ή έλλειψη υπογραφής επ' αυτών.

Από την προσκόμιση στην Υπηρεσία μας των πρωτοτύπων των εκθέσεων τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς την, προκύπτει ότι αυτές φέρουν ημερομηνία και τις υπογραφές των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοιες με τα κοινοποιηθέντα στους προσφεύγοντες ακριβή αντίγραφα. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί μη σύννομης έκδοσης των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Β. Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται ότι «η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69 του ΚΦΕ, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος το έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.2859/2000 προβλέπεται ότι «η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 δεν μπορεί να γίνει ύστερα από την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης... Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/97 που ισχύουν για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., λοιπών φορολογιών (κύρια, η φορολογία εισοδήματος), και επί παραβάσεων δηλώσεων έναρξης & μεταβολών εργασιών (κύρια, η φορολογία Φ.Π.Α.), προβλέπεται ότι «οι διατάξεις περί

παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα για την επιβολή των προστίμων.»

Επειδή ακόμα, προβλέφθηκε παράταση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου με τις παρακάτω διατάξεις:

Με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265) που αναφέρεται στην παράταση των προθεσμιών παραγραφής, προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007 παρατείνονται μέχρι 31/12/2008, δηλαδή για δύο και ένα έτη αντίστοιχα από την λήξη τους.

Με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2009.

Με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1114/09).

Με το άρθρο 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/6/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010.

Με το άρθρο 12 παρ. 7 Ν. 3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175Α) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011.

Με το άρθρο 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011 (Φ.Ε.Κ. 180Α) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2012.

Με το άρθρο 2 Ν. 4098/2012 (Φ.Ε.Κ. 249Α/20-12-2012) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.

Επειδή ακόμα, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013 ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του παραπάνω εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.

Επειδή επιπλέον οι προαναφερθείσες παρατάσεις παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που δόθηκαν με τις παραπάνω διατάξεις, προβλέπουν παράταση επί «προθεσμιών που λήγουν», και δεν περιορίζουν την παράταση σε λήξεις της κανονικής ή της παραταθείσας με προηγούμενη διάταξη προθεσμίας, και συνεπώς ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις που η προθεσμία λήγει την εκάστοτε προς παράταση ημερομηνία λήξης. Κατά συνέπεια των ανωτέρω, επί όλων των επίμαχων πράξεων που αφορούν περιόδους από 1-1-2000 και έκτοτε, το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση αρχικών φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών δεν είχε παραγραφεί έως και την ημερομηνία κοινοποίησης ήτοι την 14-01-2014, καθώς η προθεσμία κοινοποίησης πράξεων και παραγραφής για την

προκείμενη περίπτωση έχει παραταθεί έως 31-12-2015, και ο λόγος προσφυγής προκύπτει ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή η κρίση περί της συνταγματικότητας των διατάξεων των νόμων δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της Υπηρεσίας μας, καθώς ως μέρος της Δημόσιας Διοίκησης, η δράση της διέπεται από την αρχή της νομιμότητας και έχει υποχρέωση εφαρμογής των νόμων. Ο έλεγχος συνταγματικότητας διατάξεων εμπίπτει στην αρμοδιότητα των δικαστηρίων.

Γ1: Χρήση 2000, Γ4: Χρήση 2005, Γ5: Χρήση 2006, Γ6: Χρήση 2007

ΙΑ-ΙΒ. **Επειδή** οι διατάξεις του Ν.4172/2013 (νέος Κ.Φ.Ε.) που επικαλούνται οι προσφεύγοντες σχετικά με την «επιχειρηματική δραστηριότητα» ότι *«Κάθε τρεις (3) ομοιοδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός εξαμήνου, θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του προηγούμενου εδαφίου είναι δύο (2) έτη.»* έχει ισχύ για τις χρήσεις από 01/01/2014 και δεν έχει εφαρμογή στην προκείμενη περίπτωση καθώς οι διατάξεις του ν.4172/2013 εφαρμόζονται για πράξεις που διενεργούνται από 1-1-2014.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 29.11.2013 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.29-31), ο κατά σύστημα αγόραζε και πωλούσε οικόπεδα με σκοπό το κέρδος. Στην κατά σύστημα άσκηση δραστηριότητας αγοραπωλησίας ακινήτων (δραστηριότητα η οποία συνιστά επιχείρηση εν στενή φορολογική εννοία), δεν υπάρχει χρονικός ορίζοντας, που τηρηθέντων των προϋποθέσεων του άρθρου 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., θα απέδιδε σε μία μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη το χαρακτήρα της «επιχείρησης» κατά πλάσμα δικαίου με σκοπό αποκλειστικά την υπαγωγή της σε φόρο εισοδήματος. Κατά την κατά σύστημα άσκηση δραστηριότητας αγοράς και πώλησης οικοπέδων, είναι πιθανό κάποια από τα εν λόγω οικόπεδα να πωληθούν σε σύντομο χρονικό διάστημα ή μεγαλύτερο, το οποίο εξαρτάται από το τμήμα που θέλει να αποκομίσει ο πωλητής και τις εκάστοτε συνθήκες της αγοράς. Πάντως όμως, δεικτικό στοιχείο της εμπορικής πρόθεσης (για αποκόμιση κέρδους από την αγοροπωλησία) του πωλητή και συνεπεία αυτού του χαρακτηρισμού του ως επιχείρηση αγοροπωλησίας ακινήτων, σε αυτή την περίπτωση δεν αποτελεί ο χρόνος που μεσολαβεί από την εκάστοτε αγορά μέχρι την πώληση, αλλά η ποσότητα των αγορασθέντων ακινήτων σε συνδυασμό με την ποσότητα αυτών που πωλούνται (ποσοστό πωληθέντων προς αγορασθέντων) που εν τέλει καταδεικνύει εάν ο σκοπός του αγοραστή ήταν η επένδυση κεφαλαίου ή η αποκόμιση κέρδους από την πώληση.

Η χρήση του εισπραχθέντος τιμήματος (κέρδους) δεν δεσμεύει την φορολογική αρχή ούτε καταδεικνύει το σκοπό της αγοραπωλησίας, καθώς δεικτικό θα ήταν μόνο επί μεμονωμένης πράξης (π.χ. πώληση ακινήτου για κάλυψη ιατρικών δαπανών). Ο προβαλλόμενος λόγος ότι το εισπραχθέν ποσό από την εν λόγω πώληση χρησιμοποιήθηκε για την ανέγερση επαγγελματικής στέγης, είναι αβάσιμος διότι το εμπορικό κέρδος είτε επανεπενδύεται είτε χρησιμοποιείται σε κάθε περίπτωση από τον πωλητή. Πάντως, η χρήση του τιμήματος δεν τροποποιεί το χαρακτήρα της πράξης ούτε αποτελεί λόγο μη φορολόγησής του (πλην όπου ρητά προβλέπεται από το νόμο περί αφορολογήτων αποθεματικών).

Επειδή ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη εξασκούσε το ατομικό επάγγελμα του τοπογράφου, απόλυτα συναφές με τα ακίνητα και, κατά συνέπεια αφενός στα πλαίσια της δραστηριότητάς του αυτής διατηρούσε οργανωμένη δομή επιχείρησης σε δραστηριότητα σχετικής με τα ακίνητα, αφετέρου τον καθιστά σε θέση να έχει γνώση επαγγελματική και εμπειριστατωμένη της αγοράς των ακινήτων και να είναι εις θέση να γνωρίζει εάν η αγορά ενός ακινήτου σε συγκεκριμένο τμήμα μπορεί να αποβεί συμφέρουσα (βλ. σε Τότση «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Πάμισος, Αθήνα 2000 σελ.529 απόφ. Φορ. Εφετ. Αθηνών 2897/1974, ΣτΕ

3407/1981, 2961/1980, 2508,2959/1980). Ακόμη από την έκθεση της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι ο μετείχε σε αγοροπωλησίες με σκοπό το κέρδος ατομικά, αλλά και με τον αδελφό του Επί τη βάσει των παραπάνω ειδοποιών στοιχείων, καθόσον προκύπτει και τεκμηριώνεται από τον έλεγχο ότι ο κατά σύστημα αγόραζε και πωλούσε ακίνητα ατομικά και με συνιδιοκτησία με άλλους, είναι αυταπόδεικτο ότι και για τις συγκεκριμένες επίμαχες αγοροπωλησίες διέθεσε την ήδη υπάρχουσα απαιτούμενη επαγγελματική του οργάνωση και εμπειρία προς τον σκοπό της επίτευξης κέρδους που συνεπεία των παραπάνω συνθηκών και προϋποθέσεων καθίσταται καθ' όλα εμπορικό και ορθώς κρίθηκε από την φορολογική αρχή ως φορολογητέο σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ.

ΙΓ. Επειδή η δράση της φορολογικής διοίκησης διέπεται από την αρχή της νομιμότητας. Κατά συνέπεια δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της διοίκησης και της υπηρεσίας μας η κρίση περί της συνταγματικότητας των διατάξεων των τυπικών νόμων, τους οποίους οφείλει να εφαρμόζει. Ο έλεγχος συνταγματικότητας διατάξεων εμπίπτει στην αρμοδιότητα των δικαστηρίων.

Γ1: Χρήση 2000

ΙΔ. Επειδή όπως ορθά διευκρινίστηκε στην με αρ. 355/2013 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε δεκτή με την ΠΟΛ 1100/2014, ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις αγοροπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 του ΚΦΕ και, επομένως δεν υπάρχει 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 (προβλ, ΣΤΕ 1016, 1017/1991, 3695/1983, 43,44,4316/1980). Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι, σε κάθε περίπτωση, δηλαδή τόσο της περίπτωσης α' της παρ. 3 του άρθρου 28 που αναφέρεται σε κάθε αγοροπωλησία ακινήτων γενικά και άρα καταλαμβάνει και την παρ. 2 του άρθρου 28, όσο και της περ. β' της παρ. 3 του ιδίου άρθρου, κατά συνέπεια μόνον ειδικός λογιστικός προσδιορισμός χωρεί επί του προσδιορισμού του εισοδήματος του προσφεύγοντος από τις αγοροπωλησίες ακινήτων. Συνεπώς το με αρ. 1797 φύλλο προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2001 πρέπει να μεταρρυθμιστεί και το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις πρέπει να περιοριστεί στις 1.139.537 δρχ (€ 3.344,21) από 3.034.379 δρχ (€ 8.905,00) που προσδιόρισε ο έλεγχος με εξωλογιστικό προσδιορισμό.

Περαιτέρω όμως μειούμενο το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος μειώνεται αντίστοιχα το ποσό που καλύπτει την πρόσθετη διαφορά τεκμηρίων της προσφεύγουσας. Σημειώνεται ότι επειδή ο συνυπολογισμός μεταξύ συζύγων εισοδημάτων και της τεκμαρτής δαπάνης γίνεται βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, και εκδίδεται κοινή πράξη προσδιορισμού φόρου για τους δύο προσφεύγοντες (με χωριστό υπολογισμό), δεν θεωρείται ότι δεν δυσχεραίνεται η θέση των προσφευγόντων σε ατομικό επίπεδο αλλά σε επίπεδο πράξης (και για τους δύο προσφεύγοντες).

Γ2, Γ3:

Για τη χρήση: 2002:

iii. Επειδή ορθός προκύπτει ο κατ' έλεγχο καταλογισμός εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις (αγοροπωλησίες ακινήτων) σε βάρος του προσφεύγοντα, καθώς και ο υπολογισμός του ποσού από αγοροπωλησίες ακινήτων, που μειώνει την ετησία τεκμαρτή δαπάνη, διότι όπως αναφέρεται και στο με Α.Π. Δ12Α 1141265 ΕΞ 2011/ 10-10-2011 έγγραφο του Υπ Οικ. επί εμπορικών πράξεων μόνον «το κέρδος που προκύπτει από την αξία του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού τον χρόνο αγοράς, είναι το ποσό που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της ετήσιας

τεκμαρτής δαπάνης. Τέλος οι διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. καθώς και το περιεχόμενο της ΠΟΛ 1207/1991, έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις αγοράς και πώλησης ακινήτων από φυσικά πρόσωπα οι οποίες πράξεις τους αυτές δεν εντάσσονται στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2238/94». Επειδή σε αυτή την περίπτωση ο πωλητής αποκτά από το ακίνητο εμπορικό και φορολογητέο κέρδος, όπως προβλέπεται και στην υποπαράγραφο γγ της V παραγράφου της ΠΟΛ 1207/1991 το τίμημα της πώλησης δεν είναι δυνατόν να ληφθεί υπόψη.

Επειδή από τον έλεγχο ελήφθη υπόψη ως προς τον
..... ορθά το κέρδος από τις αγοροπωλησίες ως μειωτικό ποσό του τεκμηρίου στοιχείο οικ.
ετών 2001, 2005, 2006 και 2008, ο ισχυρισμός αυτός δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή σύμφωνα με τη ΠΟΛ 1207/9.10.1991 που ερμήνευσε τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.Δ. 3323/1955 όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του Ν.1828/1989, καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 11 και 12 του Ν.820/1978 αποτελούσε τεκμήριο κατά τα έτη απόκτησης από την προσφεύγουσα η αγορά των πωληθέντων ακινήτων, με εξαίρεση την περίοδο από 8.6.1993 έως 31.12.1994 όπου με το άρθρο 1 του Ν.2157/1993 αναστάλη η ισχύς των διατάξεων των περιπτώσεων β', γ', δ', καθώς και του τελευταίου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 5 του Ν.3323/1955, κατά συνέπεια:

Για τη χρήση 2000 (Οικ. έτος 2001):

- για την πώληση του με αριθ.2 οικοπέδου του επιφάνειας 829,78 τμ στον - που αγοράσθηκε την , πρέπει να απορριφθεί ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος , καθώς είχε εμπορικό χαρακτήρα κατ' άρθρο 28 του ΚΦΕ η αγοραπωλησία.
- για την πώληση του με αριθ.22 οικοπέδου του επιφάνειας 817,20 τμ στον - που αγοράσθηκε την καθώς είχε εμπορικό χαρακτήρα κατ' άρθρο 28 του ΚΦΕ η αγοραπωλησία, άλλωστε δεν είχαν εφαρμογή τον χρόνο αγοράς τα τεκμήρια με αποτέλεσμα να λαμβανόταν υπόψη μόνον το κέρδος ακόμα και στην περίπτωση που η πώληση δεν είχε εμπορικό χαρακτήρα, κατά συνέπεια, πρέπει να απορριφθεί ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, δηλαδή ορθώς λήφθηκε μόνο το προσδιορισθέν κατ' έλεγχο φορολογητέο κέρδος ως μειωτικό των τεκμηρίων ποσό.

Περαιτέρω, ως προς τον προσδιορισμό της διαφοράς τεκμηρίων και μειωτικών αυτών ποσών για τη χρήση 2000, 2001 και 2002 παρατίθεται ο παρακάτω πίνακας 1, από τον οποίο προκύπτει ότι μετά το συμψηφισμό θετικών και αρνητικών ποσών μεταξύ υπόχρεου και συζύγου στη χρήση 2000 (οικ. έτος 2001) δεν απομένει ποσό προς ανάλωση, αλλά αντιθέτως προκύπτει διαφορά τεκμηρίων για τη συμπροσφεύγουσα ποσού €15.173,91 (5.170.509 δρχ), η οποία και φορολογείται.

Για τη χρήση 2001 (Οικ. έτος 2002) (Ισχυρισμός Γ2 iv):

Επειδή όμως για την συμπροσφεύγουσα , οι συνθήκες που περιγράφηκαν παραπάνω και κατά συνέπεια οι εφαρμοστέες διατάξεις δεν ήταν οι ίδιες διότι: το πλήθος των πωλήσεων ήταν μικρό (δύο πωλήσεις) ατομικά σε διάστημα δέκα ετών και περιορισμένο σε μία χρήση το 2001 όπου ανέγειρε το σπίτι της, σε συνδυασμό με τον χρόνο που μεσολάβησε μεταξύ αγοράς και πώλησης του εκάστοτε ακινήτου που ήταν 21 χρόνια στην περίπτωση του υπ' αριθμ 2 οικοπέδου του στην και 11 χρόνια στην περίπτωση του υπ' αριθμ. στον

..... στην και με την ασκούμενη από την συμπροσφεύγουσα επαγγελματική δραστηριότητα (ήταν μισθωτή υπάλληλος και μετά συνταξιούχος), δηλαδή άσχετη με τα ακίνητα δραστηριότητα, καθώς και το γεγονός ότι οι πωλήσεις των ακινήτων ήταν πολύ μικρής αξίας, και

επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ν.2238/94 «εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική ...», ακόμα με την παράγραφο 2 του ν.2238/94 «επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους» και με την παράγραφο 3^α του ν.2238/94 «Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το κέρδος από επιχείρηση αγοροπωλησίας ακινήτων...», όπως μάλιστα έχει κριθεί στην απόφαση ΣτΕ 4189/1979 «Κατά την έννοια της διατάξεως ταύτης, εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων, υποκείμενον εις φόρον, δύναται να αποτελέσει και η ωφέλεια, η προκύπτουσα εκ μεμονωμένης ή συμπτωματικής πράξεως μεταβιβάσεως ακινήτου περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης, αλλά υπό την προϋπόθεσιν ότι η περί ης εκάστοτε συγκεκριμένη πράξις επεχειρήθη προς τον σκοπόν αποκομίσεως κέρδους εξ αυτής.»

Επιπλέον επειδή όπως έχει κατ' επανάληψη κριθεί από τα διοικητικά δικαστήρια και το ΣτΕ (αποφάσεις ΣτΕ 1618,1619, 3065, 3384/1980, 1577/1985) ο «σκοπός της αποκομίσεως κέρδους» ή η «κερδοσκοπική πρόθεση» είναι απαραίτητο στοιχείο προκειμένου να αποτελέσει φορολογητέο εισόδημα η ωφέλεια από μια συμπτωματική πράξη, ενώ, η **«κερδοσκοπική πρόθεση» μπορεί να συναχθεί εκ των συντρεχόντων πραγματικών περιστατικών (ΣτΕ 4264/1985).**

Συνάγεται κερδοσκοπική πρόθεση, στις περιπτώσεις «δια πλειόνων συμβολαίων αγορά εκτάσεως (αγορά από τον Ιούλιο του 1963 έως τους πρώτους μήνες ου 1964 παραλιακής εκτάσεως 1300 στρεμ. και πώλησή της την 31-12-1964), και δη επί σκοπώ αποκτήσεως κέρδους («εν τη σκέψει ότι δια της αγοράς της άνω εκτάσεως απέβλεψεν ο αναιρεσίων ουχί εις την αξιοποίησην κεφαλαίου αλλ' εις την αξιοποίησην κεφαλαίου αλλ' εις την δια της μεταπωλήσεως αυτής σπόκτησιν κέρδους, προς στήριξιν δε της κρίσεως ταύτης το φορολογικόν εφετείον επικαλείται το γεγονός ότι η έκτασης αγορασθείσα αντί σημαντικού ποσού, επωλήθη εις σύντομον χρονικόν διάστημα αντί μεγαλυτέρου ποσού, και περαιτέρω λόγω της ζητήσεως οικοπέδων άυξησιν της αξίας των, εξ ης επεδίωξε να επωφεληθῇ ο αναιρεσίων, ως και το γεγονός ότι η αγορασθείσα έκτασις, αποτελούμενη κατά το μεγαλύτερο μέρος εκ πευκοδάσους δεν προσφέρετο δι' αγροτικήν εκμετάλλευσιν, ουδ' ο αναιρεσίων, μετέχων, ως και η σύζυγός του, ομορρύθμου εταιρείας προέβη εις τοιαύτην εκμετάλλευσιν της εκτάσεως») της μεταπωλήσεως της και η εντός συντόμου χρόνου από της αγοράς πραγματοποίησης της πωλήσεως αποτελεί επιχείρηση μεταπωλήσεως ακινήτων καίτοι η δραστηριότης αυτή αναφέρεται εις μίαν μόνον έκτασιν» ΣτΕ 3387/1974), ακόμα «η προς σκοπό κέρδους αγορά μεγάλης εδαφικής εκτάσεως και εν συνεχεία, εις σύντομον διάστημα, ολική ή μερική μεταπώλησή της, συνιστά «επιχείρηση» μεταπωλήσεως ακινήτων και τα κέρδη της υποβάλλονται εις φόρον εισοδήματος» (ΣτΕ 223/1981).

Επειδή όπως επαναλαμβανόμενα αναφέρεται και στις γνωμοδοτήσεις ΝΣΚ 355/2013, 532/2012, 634/2012, ο σκοπός του κέρδους συνάγεται από διάφορα περιστατικά, όπως ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ της κτήσης του ακινήτου και της πώλησής του, η αξία του ακινήτου κατά τους χρόνους αυτούς κλπ. (ΣτΕ 4035/1988, 630/1985), η δε κρίση της συνδρομής ή μη του σκοπού του κέρδους ανάγεται στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των αρμοδίων δικαστηρίων και πλέον και της υπηρεσίας μας.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, θεωρούμε ότι λανθασμένα ως προς τις πωλήσεις της συμπροσφεύγουσας στην χρήση 2001 ήτοι του υπ' αριθμ καθως και του υπ' αριθμ

..... στην με το με αρ. /2001
συμβόλαιο της Συμβ/φου και το με αρ. /2001 συμβόλαιο
της Συμβ/φου, η φορολογική αρχή εκτίμησε τα πραγματικά
περιστατικά, καθώς δεν έλαβε υπόψη της, το πλήθος των ακινήτων που πωλήθηκαν, το χρόνο που
μεσολάβησε από την εκάστοτε αγορά και το αντικείμενο δραστηριότητας της συμπροσφεύγουσας,
και συνεπεία της εκτίμησης αυτής οδηγήθηκε στο λανθασμένο συμπέρασμα της συνδρομής των
αντικειμενικών δεδομένων εκείνων που θα χαρακτήριζαν ως «επιχείρηση» τις παραπάνω
συμπτωματικές πράξεις και για τους λόγους αυτούς πρέπει να μεταρρυθμιστεί το με αρ.
φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2002.

Για τη χρήση 2002 (Οικ. έτος 2003) (Ισχυρισμός Γ1 II):

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 περ.ζ' του άρθρου 19 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι:

....

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμφηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τα άρθρα 16 και 17.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις δύο χιλιάδες εννιακόσια (2.900) ευρώ, το ποσό που πρέπει να εκπεσθεί αντί αυτών προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και των αποδειγμένων δαπανών διαβίωσης τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δύο χιλιάδων εννιακοσίων (2.900) ευρώ.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση αυτών των εσόδων τα μειώνει, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1207/1991 αναφέρονται οι παρακάτω περιπτώσεις:

α) Αν κάποιο περιουσιακό στοιχείο, του οποίου το τίμημα - δαπάνη αγοράς δεν λαμβανόταν υπόψη για τον προσδιορισμό της δαπάνης - τεκμηρίου του έτους κτήσης, πωληθεί στο ίδιο έτος κτήσης και ο φορολογούμενος επικαλείται το τίμημα της πώλησης για να καλύψει ή να περιορίσει την προστιθέμενη διαφορά δαπάνης της παραγρ. 7 του άρθρου 5 του Ν.Δ. 3323/55, τότε γι' αυτήν την κάλυψη ή τον περιορισμό θα ληφθεί υπόψη η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της τιμής κτήσης εάν υπάρχει και είναι θετική.

β) Αν στην προηγούμενη περίπτωση η πώληση γίνει σε μεταγενέστερο έτος από το έτος απόκτησης τότε:

αα) Αν το περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε μετά την 1.1.1988 (ημερομηνία έναρξης ισχύος του Ν. 1828/89) και ο φορολογούμενος δεν επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους που αποκτήθηκε, επικαλείται όμως ανάλωση κεφαλαίου του έτους που πωλήθηκε, τότε σε εκείνο το έτος, ως τίμημα (χρηματικό ποσό που εισπράχθηκε από την πώληση του υπόψη περιουσιακού στοιχείου) που θα ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κεφαλαίου του έτους πώλησης είναι η διαφορά μεταξύ του τιμήματος πώλησης και του τιμήματος κτήσης.

ββ) Αν ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου τόσο για το έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο που πωλείται όσο και για το έτος πώλησής του, τότε, ανεξάρτητα από το έτος κτήσης του περιουσιακού στοιχείου και ανεξάρτητα από το εάν το τίμημα - δαπάνη αγοράς του λαμβανόταν υπόψη για τον προσδιορισμό της δαπάνης του άρθρου 5 του Ν.Δ. 3323/55 κατά το έτος κτήσης του, για μεν τον προσδιορισμό του κεφαλαίου που σχηματίσθηκε κατά το έτος κτήσης του αφαιρείται από τα θετικά στοιχεία εσόδων του φορολογουμένου, μεταξύ άλλων, και το τίμημα κτήσης του περιουσιακού στοιχείου, ενώ για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου που σχηματίσθηκε κατά το έτος πώλησής του στα θετικά στοιχεία των εσόδων του, προστίθεται και το τίμημα πώλησης.

Επειδή η συμπροσφεύγουσα δεν επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους κτήσης του υπ' αριθμ. επιφάνειας 784,67 τμ στον το οποίο αγοράσθηκε στη χρήση 1990 και πωλήθηκε στη χρήση 2001, ούτε αποδεικνύεται εάν η αξία κτήσης αυτού έχει ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό εισοδήματος του έτους κτήσης ως ανάλωση για τον περιορισμό των τεκμηρίων της χρήσης 2002 (οικ. έτος 2003) πρέπει να ληφθεί υπόψη η διαφορά μεταξύ του τιμήματος πώλησης και του τιμήματος κτήσης του εν λόγω ακινήτου.

Επειδή το υπ' αριθμ. επιφάνειας 760,17 τμ στον το οποίο αγοράσθηκε στη χρήση 1980 (πριν της 1/1/1988) σύμφωνα με την ΠΟΛ 1207/1991 για τον περιορισμό των τεκμηρίων της χρήσης 2002 (οικ. έτος 2003) λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης.

Επειδή δεχθήκαμε ότι δεν αποτέλεσε αντικείμενο εφαρμογής των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.2238/94 η πώληση του υπ' αριθμ 2 οικοπέδου του στην και του υπ' αριθμ στην και καταλήξαμε ότι πρέπει να μεταρρυθμιστεί το με αρ. φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2002, σύμφωνα όμως και με τα αναφερόμενα στις προαναφερθείσες περί τεκμηρίων διατάξεις, πρέπει να μεταρρυθμιστεί και το υπ' αριθμ./2013 φύλλο προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003 λαμβάνοντας υπόψη ως μεταφερόμενο κεφάλαιο στο οικ. έτος 2003, όπως παρουσιάζεται στον πίνακα 1.

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό του εισοδήματος προς ανάλωση των επομένων ετών και συγκεκριμένα, στο οικ. έτος 2002 προκύπτει σχηματιζόμενο υπόλοιπο κεφαλαίου προς μεταφορά ύψους €2.794, το οποίο μεταφερόμενο στο οικ. έτος 2003 θα περιορίσει ισόποσα την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων των €38.350,72 της συμπροσφεύγουσας (καθώς προήλθε από δικό της υπόλοιπο), τροποποιώντας την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων στο ποσό των €35.556.95 και συνεπεία αυτών, θα τροποποιηθεί αντίστοιχα το με αρ. φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003. Η υπολογισθείσα πρόσθετη διαφορά τεκμηρίων του προσφεύγοντος οικ. έτους 2003 ύψους €52.774,14 μετά την εξάντληση του κεφαλαίου προς διάθεση, το οποίο μείωσε τη διαφορά τεκμηρίων της συμπροσφεύγουσας, παραμένει όπως προσδιορίσθηκε κατ' έλεγχο στο ποσό των €52.774,14.

Πίνακας 1

Υπολογισμός διαφοράς τεκμαρτής δαπάνης προς φορολόγηση οικ. ετών 2001 - 2003 βάσει Δ.Ε.Δ. (Άρθρ.70Β ΚΦΕ)

Φορολογηθέντων και αναλωθέντων κεφαλαίων (Άρθρ.19 Ν.2238/1994)

Ποσά σε €	Προσδιορισμός κεφαλαίου βάσει τεκμηρίων		Προσδιορισμός πρόσθετης διαφοράς τεκμηρίων
	Οικ. έτος 2001	Οικ. έτος 2002	Οικ. έτος 2003
Εισοδήματα - Δαπάνες			
Πραγματικά εισοδήματα φορολογητέα	42.662	43.169	54.491
Πραγματικά εισοδήματα αφορολόγητα	21.025	14.839	17.767
Χρηματικά ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων & διαφορά τιμηματος πώλησης - κερδών από πωλήσεις ακινήτων	0	48.495	
Σύνολο εσόδων (α)	63.687	106.503	72.258
Τεκμήρια δαπανών διαβίωσης (Άρθρ.16)	23.624	23.624	
Τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (Άρθρ.17)	55.237	80.085	163.383
Δαπάνες με βάση τα τεκμήρια	78.861	103.709	163.383
Δαπάνες πραγματικές	0	0	
Τελικές εκπιπτόμενες δαπάνες (β)	78.861	103.709	163.383
Σχηματισμός κεφαλαίου κατ'έτος (α) - (β)	-15.174	2.794	-91.125
Υπόλοιπο κεφαλαίου προηγούμενων ετών			2.794
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης προς φορολόγηση κατ'έλεγχο	9.613		91.125
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης προς φορολόγηση με την παρούσα	15.174		88.331

Σημείωση: Ο προσφεύγων δεν αναφέρει στην ενδικοφανή προσφυγή του ούτε προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία για να ληφθεί υπόψη κεφάλαιο ετών πριν το οικ. έτος 2001

Για τη χρήση 2006 και για τη χρήση 2007:

Γ5-Γ6. iii: Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος να μην του καταλογιστεί εισόδημα άρθρου 22 παρ.3 ν.2238/94 λόγω μη χρήσης των εν λόγω κατοικιών για το διάστημα από 14-9-2006 έως 12-6-2007 προκύπτει εν μέρει ορθός καθώς για το οικ. έτος 2007 δεν προκύπτει ικανή κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος που να υποδηλώνει τη χρήση του ακινήτου β' ορόφου 137 τμ από τον προσφεύγοντα ή τρίτο με αποτέλεσμα να μην πληρούνται οι προϋποθέσεις φορολόγησης που θέτει ο νόμος. Επί πλέον ζητήθηκαν από και από τον προσφεύγοντα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΜΠ/2014 έγγραφο και προσκομίστηκαν τα έντυπα Ε2 των δηλώσεων οικ. ετών 2007 και 2008 από τα οποία προκύπτει ότι το ακίνητο β' ορόφου 137 τμ δηλώθηκε κενό το οικ. έτος 2007 δεδομένου ότι ο προσφεύγων διατηρεί άλλη κύρια κατοικία.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι βάσιμος και πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτός με διαγραφή του εισοδήματος Α' πηγής ύψους €1.947,19 για το οικ. έτος 2007 (14/09/2006-31-12-2006) που αφορά ΜΟΝΟΝ το ακίνητο β' ορόφου. Για το οικ. έτος 2008 (περίοδος 1/1 – 12/6/2007) δεν δηλώθηκε η χρήση των ακινήτων β' και γ' ορόφων από τον προσφεύγοντα με αποτέλεσμα να προκύπτει ορθός ο κατ' έλεγχο προσδιορισμός. Για τον ίδιο λόγο δεν προκύπτει βάσιμος ο ισχυρισμός ως προς το ακίνητο γ' ορόφου οικ. έτους 2007.

Γ7: Επειδή όπως και ο προσφεύγων ισχυρίζεται η εισφορά του άρθρου 18 ν.3758/2009 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα και επιβάλλεται με βάση το εισόδημα φυσικών προσώπων όπως αυτό καθορίστηκε στην σχετική ΠΟΛ 1075/11-6-2009 οικ. έτους 2008, δεν γίνεται δεκτός ο λόγος προσφυγής οικ. έτους 2008.

Περαιτέρω λόγω απόρριψης των λόγων που αφορούν τον κατ' έλεγχο προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος Α' και Δ' πηγής οικ. έτους 2008 από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, ο οποίος προκύπτει ορθός, η έκτακτη εισφορά επαναπροσδιορίζεται στο ίδιο ύψος ήτοι €2.000,00 πλέον προσαύξηση (60 μήνες X 2,00% = 120%) €1.200,00 (επί της διαφοράς). Προσδιορίζεται η προσαύξηση βάσει του άρθρου 1 του ν.2523/1997 με αφετηρία υπολογισμού τον 6^ο μήνα του 2009 όπου καταλογίστηκε η εισφορά με το άρθρο 18 ν.3758/2009. (ΑΤΒ 84001/30.06.2009).

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

να γίνει μερικώς δεκτή η με αριθμ. πρωτ./2014 ενδικοφανής προσφυγή, και συγκεκριμένα:

- Να μεταρρυθμιστεί το υπ' αριθμ./2013 φύλλο προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2001 ώστε το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις να περιοριστεί στις 1.139.537 δρχ (€3.344,21) από 3.034.379 δρχ (€8.905,00) που προσδιόρισε ο έλεγχος με εξωλογιστικό προσδιορισμό, και να τροποποιηθεί και να επαναπροσδιορισθεί το εισόδημα προς διάθεση των προσφευγόντων (οικ. έτους 2001) και να μεταρρυθμιστεί η πρόσθετη διαφορά τεκμηρίων ύψους 3.275.667 δρχ (€9.613,11) σε 5.170.509 δρχ. (€15.173,91) για τη συμπροσφεύγουσα. Σημειώνεται ότι επειδή ο συνυπολογισμός μεταξύ συζύγων εισοδημάτων και της τεκμαρτής δαπάνης γίνεται βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, και εκδίδεται κοινή πράξη προσδιορισμού φόρου για τους δύο προσφεύγοντες (με χωριστό υπολογισμό), δεν θεωρείται ότι δεν δυσχεραίνεται η θέση των προσφευγόντων σε ατομικό επίπεδο αλλά σε επίπεδο πράξης (και για τους δύο προσφεύγοντες). Κατά συνέπεια ο φόρος της συμπροσφεύγουσας περιορίζεται στην διαφορά μεταξύ συνολικού φόρου βάσει ελέγχου και φόρου υποχρέου βάσει της παρούσης.

- Να μεταρρυθμιστεί το υπ' αριθμ./2013 φύλλο προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2002 διαγράφοντας το καταλογισθέν κατ' έλεγχο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις για τη συμπροσφεύγουσα ύψους 1.768.275 δρχ (€5.189,36)

- Να μεταρρυθμιστεί το υπ' αριθμ./2013 φύλλο προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003, λόγω τροποποίησης και επαναπροσδιορισμού του εισοδήματος προς διάθεση των προσφευγόντων στο οικ. έτος 2002 στο ύψος των €2.794, το οποίο μεταφερόμενο στο οικ. έτος 2003 θα περιορίσει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων της συμπροσφεύγουσας από €38.350,72 σε €35.556.95 χωρίς ωστόσο να μεταβάλλεται η κατ' έλεγχο προσδιορισθείσα πρόσθετη διαφορά τεκμηρίων του προσφεύγοντα.

- Επικυρώνουμε τα αποτελέσματα του ελέγχου και κατά συνέπεια να μείνει αμετάβλητο το υπ' αριθμ./2013 φύλλο προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006.

- Να μεταρρυθμιστεί το υπ' αριθμ./2013 φύλλο προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 μεταρρυθμίζοντας και αφαιρώντας ακαθάριστο εισόδημα ύψους €1.947,19 (καθαρό φορολογητέο €1.752,47) από το εισόδημα Α' πηγής του προσφεύγοντος.

- Επικυρώνουμε τα αποτελέσματα του ελέγχου και κατά συνέπεια να μείνει αμετάβλητο το υπ' αριθμ./2013 φύλλο προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008.

- Επικυρώνουμε τα αποτελέσματα του ελέγχου και κατά συνέπεια να μείνει αμετάβλητη η υπ' αριθμ./2013 πράξη προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθ.18 Ν.3758/2009 φυσικών προσώπων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ. έτος 2001	Υπόχρεος				Σύζυγος				ΣΥΝΟΛΙΚΑ
	Βάσει δήλωσης	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (δρχ)	Διαφορά (€)	Βάσει δήλωσης	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (δρχ)	Διαφορά (€)	
Φορολογητέο εισόδημα	4.544.497	6.018.621			6.665.239	11.835.748			
<u>Υπολογισμός φόρου</u>									
Κύριος φόρος	172.679	614.915	442.236	1.297,83	937.743	2.929.470	1.991.727	5.845,13	
Συμπληρωματικός φόρος	4.032	9.362	5.330	15,64	28.176	28.176	0	0,00	
Σύνολο φόρου	176.711	624.277	447.566	1.313,47	965.919	2.957.646	1.991.727	5.845,13	
Χαρτόσημο 3%	6.000	14.874	8.874	26,04	56.353	56.353	0	0,00	
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτόσημο	1.200	2.975	1.775	5,21	11.271	11.271	0	0,00	
Σύνολο φόρων	183.911	642.126	458.215	1.344,72	1.033.543	3.025.270	1.991.727	5.845,13	
Περιορισμός λόγω μη δυνατότητας δυσχέρειας της θέσης							1.820.589	5.342,89	
Προσαύξηση (ανώτατη 120%)			549.858	1.613,67			2.184.707	6.411,47	
Σύνολο οφειλής			1.008.073	2.958,39			4.005.297	11.754,36	14.712,75

Οικ. έτος 2002	Υπόχρεος				Σύζυγος				ΣΥΝΟΛΙΚΑ
	Βάσει δήλωσης	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (δρχ)	Διαφορά (€)	Βάσει δήλωσης	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (δρχ)	Διαφορά (€)	
Φορολογητέο εισόδημα	6.062.871	6.359.458			7.526.965	7.672.615			
<u>Υπολογισμός φόρου</u>									
Κύριος φόρος	515.603	604.578	88.975	261,12	1.146.549	1.190.244	43.695	128,23	
Συμπληρωματικός φόρος	3.640	8.370	4.730	13,88	29.005	29.005	0	0,00	
Σύνολο φόρου	519.243	612.948	93.705	275,00	1.175.554	1.219.249	43.695	128,23	
Προσαύξηση (ανώτατη 120%)			112.446	330,00			52.434	153,88	
Σύνολο οφειλής			206.151	604,99			96.129	282,11	887,10

Οικ. έτος 2003	Υπόχρεος			Σύζυγος			ΣΥΝΟΛΙΚΑ
	Βάσει δήλωσης	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (€)	Βάσει δήλωσης	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (€)	
Φορολογητέο εισόδημα	27.556,11	81.703,18		22.347,48	57.904,43		
<u>Υπολογισμός φόρου</u>							
Κύριος φόρος	5.384,71	26.428,54	21.043,83	3.376,97	17.494,50	14.117,53	
Συμπληρωματικός φόρος	15,01	36,61	21,60	89,58	89,58	0,00	
Σύνολο φόρου	5.399,72	26.465,15	21.065,43	3.466,55	17.584,08	14.117,53	
Προσαύξηση (ανώτατη 120%)			25.278,52			16.941,04	
Σύνολο οφειλής			46.343,95			31.058,57	77.402,51

Οικ. έτος 2006	Υπόχρεος			Σύζυγος			ΣΥΝΟΛΙΚΑ
	Βάσει δήλωσης	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (€)	Βάσει δήλωσης	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (€)	
Φορολογητέο εισόδημα	19.438,34	29.908,66		19.520,64	19.520,64		
<u>Υπολογισμός φόρου</u>							
Κύριος φόρος	0,00	3.813,46	3.813,46	1.101,68	1.110,93	9,25	
Συμπληρωματικός φόρος	0,00	33,86	33,86	25,74	25,74	0,00	
Σύνολο φόρου	0,00	3.847,33	3.847,33	1.127,42	1.136,67	9,25	
Προσαύξηση (ανώτατη 120%)			4.616,80			11,10	
Σύνολο οφειλής			8.464,13			20,35	8.484,47

Οικ. έτος 2007	Υπόχρεος			Σύζυγος			ΣΥΝΟΛΙΚΑ
	Βάσει δήλωσης	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (€)	Βάσει δήλωσης	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (€)	
Φορολογητέο εισόδημα	33.903,95	36.458,27		20.697,94	20.697,94		
<u>Υπολογισμός φόρου</u>							
Κύριος φόρος	7.563,97	8.285,70	721,73	2.576,07	2.576,07	0,00	
Συμπληρωματικός φόρος	10,80	80,91	70,11	20,84	20,84	0,00	
Σύνολο φόρου	7.574,77	8.366,61	791,84	2.596,91	2.596,91	0,00	
Προσαύξηση (ανώτατη 120%)			950,21			0,00	
Σύνολο οφειλής			1.742,05			0,00	1.742,05

Οικ. έτος 2008	Υπόχρεος			Σύζυγος			ΣΥΝΟΛΙΚΑ
	Βάσει δήλωσης	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (€)	Βάσει δήλωσης	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (€)	
Φορολογητέο εισόδημα	33.791,08	62.102,71		21.685,29	21.685,29		
<u>Υπολογισμός φόρου</u>							
Κύριος φόρος	3.989,03	17.350,56	13.361,53	2.786,73	2.786,73	0,00	
Συμπληρωματικός φόρος	10,80	90,89	80,09	26,84	26,84	0,00	
Σύνολο φόρου	3.999,83	17.441,45	13.441,62	2.813,57	2.813,57	0,00	
Προσαύξηση (ανώτατη 120%)			16.129,94			0,00	
Σύνολο οφειλής			29.571,56			0,00	29.571,56

Οικ. έτος 2008	Υπόχρεος			Σύζυγος			ΣΥΝΟΛΙΚΑ
	Βάσει δήλωσης	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (€)	Βάσει δήλωσης	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (€)	
Σύνολο εισοδημάτων	67.422,62	95.734,25		28.040,49	28.040,49		
Αναλογούσα έκτακτη εισφορά	1.000,00	2.000,00	1.000,00	0,00	0,00	0,00	
Προσαύξηση (ανώτατη 120%)			1.200,00			0,00	
Σύνολο			2.200,00			0,00	2.200,00

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

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).