



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

Καλλιθέα

10/05/2016

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης:1678

**ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση:** Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας :** 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο :** 2131604540

**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 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 11-01-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 515 ενδικοφανή προσφυγή του .....του ....., με ΑΦΜ .....,κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ .....

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ :						ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ (100%)
A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος Φόρου	Διαχειριστική περίοδος		
1	1232	30-11-2015	11-12-2015	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2005	18.114,51 €	18.114,51 €
2	1233	30-11-2015	11-12-2015	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2006	23.881,33 €	23.881,33 €

3	1220	30-11-2015	11-12-2015	ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΒΣ	2005	195,00 €	195,00 €
4	1225	30-11-2015	11-12-2015	ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΒΣ	2006	195,00 €	195,00 €
5	1229	30-11-2015	11-12-2015	ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4 Ν.2523/97	2005	300,00 €	300,00 €

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1 Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

### Ιστορικό

Με την αριθμό .../...-2015 εντολή ελέγχου διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από την Δ.Ο.Υ. .... Μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικ.έτη 2000-2013, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2238/1994.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι ο ανωτέρω προέβη κατά τις χρήσεις 2005 & 2006 σε αγορά οικοπέδου και στην ανέγερση οικοδομής και στην πώληση οριζόντιων ιδιοκτησιών (μεζονετών).

Για το λόγο αυτό εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος, προστίμου ΦΠΑ και ΚΒΣ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητεί την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας ως τους παρακάτω λόγους:

-Πλημμελής εφαρμογή Νόμου- Έλλειψη νόμιμων προϋποθέσεων εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34 ν.2238/1994- Ελλιπής αιτιολογία

Επί της από 11-01-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής ....., με ΑΦΜ ....., μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

**Επειδή**, ο νόμος 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, στο άρθρο 28 όριζε τα ακόλουθα: «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 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. 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: .... (Το δεύτερο εδάφιο της περ. α' αντικαταστάθηκε ως άνω από το άρθρο 3 παρ. 14 του ν. 2753/1999, Α' 249). β)...».

Επειδή

**Επειδή**, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής σε ιδιόκτητο οικοπέδο, εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται με σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου, αλλά με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους από τη μεταβίβαση των διαμερισμάτων της οικοδομής. Ο σκοπός αυτός μπορεί να συναχθεί από περιστατικά συναφή με την ανέγερση της οικοδομής, όπως από την αγορά του οικοπέδου σε χρόνο που δεν απέχει από την ανέγερση της οικοδομής, από το μέγεθός της, από την πώληση διαμερισμάτων μέσα σε σχετικά σύντομο χρονικό διάστημα και μάλιστα σε μεγάλη αναλογία σχετικά με τα διαμερίσματα που παραμένουν στον ιδιοκτήτη κλπ. (ΣΤΕ 871/1991, 1369/1989). Ο χαρακτηρισμός δε της ανέγερσης και μεταβιβάσεως διαμερισμάτων της οικοδομής, υπό τις ως άνω συνθήκες, ως επιχειρήσεως μεταπωλήσεως ακινήτων, δεν αποκλείεται εκ μόνου του λόγου ότι δεν υπάρχει συστηματική οργάνωση επιχειρήσεως αγοραπωλησίας ακινήτων (ΣΤΕ 871/1991).

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1047/2013 με την οποία έγινε δεκτή από τη Φορολογική Διοίκηση η υπ' αρ. 532/2012 γνωμοδότηση του ΝΣΚ:

«...Με την γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί ιδιόκτητου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επίτευξης κέρδους από την μεταβίβαση των οριζόντιων ιδιοκτησιών της οικοδομής.....

Επίσης, για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί οικοπέδου ως εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση, ουδόλως ενδιαφέρει ο τρόπος κατά τον οποίο ο ιδιοκτήτης απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα εάν περιήλθε σε αυτόν από δωρεά, κληρονομιά ή αγορά, ο δε χαρακτηρισμός αυτός δεν αναιρείται ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση της οικοδομής ή και η πώληση των διαμερισμάτων δεν έγιναν με τη συστηματική οργάνωση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων, καθόσον, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

Τέλος, η προϋπόθεση πώλησης μέσα σε δύο (2) έτη από την απόκτηση του ακινήτου δεν έχει εφαρμογή στην προκείμενη περίπτωση, καθόσον αναφέρεται στην δεύτερη περίπτωση της παρ. 2 του άρθρου 28 και συγκεκριμένα στην πώληση εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως».

**Επειδή**, όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση όταν φυσικό πρόσωπο-ιδιώτης αγοράζει οικοπέδα στα οποία ανεγείρονται οικοδομές με τη μέθοδο της εργολαβικής εαντιπαροχής, κατά την πώληση των διαμερισμάτων-ακινήτων τα οποία έχουν περιέλθει σ' αυτόν λόγω αντιπαροχής αποκτά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το οποίο φορολογείται με τις διατάξεις της παραγ. 3 του άρθρου 28 Ν 2238/94 και όχι με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν 2238/94 το οποίο εφαρμόζεται για τεχνικές επιχειρήσεις πώλησης ακινήτων στις οποίες απαιτείται να συνυπάρχει εκτός από το στοιχείο της πώλησης και το στοιχείο της ανέγερσης. (ΣΧ ΓΓΔΕ Δ12 Α 1043846/11-3-2013 και Υπ.Οικ αρ. πρωτ Δ12 104262/31-3-2010).

**Επειδή**, στην κατασκευάστρια κοινοπραξία η οποία ανέλαβε την κατασκευή με το σύστημα της αντιπαροχής δεν συμμετέχει ο προσφεύγων αλλά η σύζυγός του, το εργολαβικό αντάλλαγμα θα φορολογηθεί ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 28 και 31 ΚΦΕ και όχι με το άρθρο 34 σαν εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων (όπως φορολογήθηκε). Μόνο στην περίπτωση που ο ίδιος ο προσφεύγων συμμετείχε στην κατασκευάστρια εταιρεία αντί της συζύγου θα είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 34 ΚΦΕ, επειδή στην περίπτωση αυτή η συμμετοχή του στην κατασκευάστρια εταιρεία θεωρείται ως προέκταση της δραστηριότητας ανέγερσης και πώλησης ακινήτων οπότε εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 34 ΚΦΕ. (ΣΧ ΓΓΔΕ Δ12 Α 1043846/11-3-2013 και Υπ.Οικ αρ. πρωτ Δ12 104262/31-3-2010).

**Επειδή**, όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση με την ΠΟΛ 1100/9-4-2014, με την αποδοχή της 355/2016 Γνωμοδότησης του ΝΣΚ, ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοροπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ 3 του ΚΦΕ και του άρθρου 31 ΚΦΕ περί λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 34 ΚΦΕ.

**Επειδή**, από το μέγεθος και την έκταση των σχετικών πράξεων προκύπτει ότι ο προσφεύγων ασχολήθηκε κατ' επάγγελμα με την αγορά και εν συνεχεία πώληση ή αξιοποίηση-ανένερση και πώληση, ακινήτων με σκοπό το κέρδος, αφού οι αγορές και πωλήσεις αυτές δεν ήταν μεμονωμένες συμπτωματικές πράξεις, που απέβλεπαν στη συνήθη αξιοποίηση της περιουσίας του, ενόψει της κατά σύστημα αγοράς και πώλησης ακινήτων, της έκτασης των πωληθέντων αλλά και του κέρδους της προσφεύγουσας από τις πωλήσεις αυτές, στο οποίο και απέβλεπε, όπως προκύπτει από την έκταση της σχετικής δραστηριότητας, (εμπορική δραστηριότητα έστω και αν δεν υπήρχε συστηματική οργάνωση). Για τη δραστηριότητα αυτή είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων και παρακολούθησης σ' αυτά όλων των σχετικών πράξεων (αγοράς, πώλησης, κόστους κατασκευής, γενικά έξοδα κλπ)

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων με τη σύζυγό του εξ αδιαιρέτου, σύμφωνα με άλλο έλεγχο που διενεργήθηκε, προέβησαν κατά τη χρήση 1997 σε αγορά οικοπέδου και στην ανέγερση οικοδομής και κατά τις χρήσεις 1999, 2000, 2003 και 2004, στην πώληση οριζόντιων ιδιοκτησιών και αποθηκών, κατά ποσοστό 50% έκαστος. (εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 1679/10.5.2016 απόφαση της υπηρεσίας μας)

**Κατόπιν όλων των ανωτέρω γίνεται δεκτός ο λόγος της προσφυγής περί έλλειψης νομίμων προϋποθέσεων εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν 2238/94 και κατά συνέπεια αποφασίζεται η ακύρωση των πράξεων 1232 και 1233/2015 λόγω νομικής πλημμέλειας η οποία συνίσταται στην εφαρμογή λανθασμένων διατάξεων για τον προσδιορισμό του κέρδους από την εμπορική δραστηριότητα και συγκεκριμένα εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34 ΚΦΕ αντί των διατάξεων του άρθρου 28 παρ 3.**

Περαιτέρω όσον αφορά τις λοιπές πράξεις με αριθ.1220,1225 και 1229/2015,

**Επειδή**, στο άρθρο 2 παρ 1 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι "Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό πρόσωπο ....που ασκεί δραστηριότητα στην Ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική .....τηρεί , εκδίδει , ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει , διαφυλάσσει τα βιβλία, στοιχεία , τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.....>>

**Επειδή**, στο άρθρο 36 παρ 1<sup>α</sup> του Ν 2859/2000 προβλέπεται η υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών, η οποία υποβάλλεται πριν την έναρξη των εργασιών επιχείρησης.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα δεν τήρησε βιβλία Β κατηγορίας για τις χρήσεις 2005 και 2006 ούτε και προέβη σε υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών εφαρμόζονται οι διατάξεις περί επιβολής προστίμων(άρθρα 4 παρ 1 και 5 παρ 4 ,6 Ν 2523/97 )

**Επειδή**,οι διαπιστώσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ .....όπως αυτές καταγράφονται στις από 30-11-2015 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ και ΚΒΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις 1220,1225 και 1229/2015 κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. 515/11-1-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ..... ως εξής:**

- 1) Την αποδοχή της προσφυγής και την ακύρωση **των πράξεων με αριθ.1232 και 1233/2015 λόγω νομικής πλημμέλειας**
- 2) Την απόρριψη της προσφυγής και την επικύρωση των πράξεων με **αριθ.1220,1225 και 1229/2015.**

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

- 1.Οικ.έτος 2006 Φόρος Εισοδήματος: Μηδέν €
- 2.Οικ.έτος 2007 Φόρος Εισοδήματος: Μηδέν €
- 3.ΧΡΗΣΗ 2005: ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ:195,00 € .
- 4.ΧΡΗΣΗ 2006: ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ:195,00 € .
5. ΧΡΗΣΗ 2005: ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν.2523/97 300,00€ .

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ