



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.06.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1234

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012 (οικ. έτους 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012 (οικ. έτους 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, 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 την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012 (οικ. έτους 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 109.086,72€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/13 ύψους 54.543,36€ και τόκων άρθρου 53 Ν. 4174/2013 ύψους 39.020,32€, ήτοι συνολικό ποσό **202.650,40€**, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων του ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης 2012, λόγω έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων για πώληση κατοικιών.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από2018 έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ. 302/31.05.2017 εντολής του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο 1021681/1120/ΠΟΛ1037/1.3.2005, ενώ παράλληλα αξιοποιήθηκε το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Προσαύξησης Περιουσίας, στο οποίο αποτυπώνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος το υπό κρίση διάστημα 01.01-31.12.2012.

Από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντος, προέκυψαν πιστώσεις χρηματικών ποσών, οι οποίες δεν συσχετίζονταν με προγενέστερες χρεώσεις και χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως «πρωτογενείς».

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων, στο πλαίσιο δικαιολόγησης των επίμαχων πιστώσεων ισχυρίστηκε ότι αυτές αφορούσαν: α) την επιχειρηματική του δραστηριότητα (εργολάβος οικοδομών) και συγκεκριμένα την πώληση ανεγειρόμενων κατοικιών και χώρων στάθμευσης, στοστην επέκταση του Δ.Δ. και β) την πώληση στην (όχι στο πλαίσιο επιχειρηματικής δραστηριότητας αλλά ιδιωτικά και μη αποσκοπώντας στην επίτευξη κέρδους) μιας αυτοτελούς διηρημένης κατοικίας – μεζονέτας, αποτελούμενης από ισόγειο εμβαδού 76,46 τ.μ. και πρώτο όροφο εμβαδού 47,14 τ.μ. και κείμενης στη θέση «.....» της Δ.Κ.

Ο φορολογικός έλεγχος αξιοποιώντας τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων (*συμβόλαια αγοραπωλησίας, αντίγραφα τραπεζικών επιταγών, υποβληθείσες δηλώσεις βάσει Ν. 4446/16*) σε συνδυασμό με τα δεδομένα που προέκυψαν από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς δεν έκανε

αποδεκτό τον ισχυρισμό ότι η πώληση της μεζονέτας στην θέση «.....» αφορούσε αξιοποίηση της ιδιωτικής του περιουσίας (χωρίς την ύπαρξη κερδοσκοπικού σκοπού), ενώ ταυτόχρονα διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, που προήλθε τόσο από την ανωτέρω πώληση όσο και από τις πωλήσεις των κατοικιών και χώρων στάθμευσης, στοστην επέκταση του Δ.Δ. Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι με την υπ' αριθ.2008 οικοδομική άδεια κατασκευάστηκε από την οικοδομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ένα συγκρότημα πέντε οικοδομών με κατοικίες, μεταξύ των οποίων και οι ανωτέρω.

Αναλυτικά, η αποκρυβείσα αξία ανά περίπτωση προσδιορίστηκε ως εξής:

Α/Α (1)	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ (2)	ΑΓΟΡΑΣΤΕΣ (3)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ (4)	ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν.4446/16 (5)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (6)	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ (4+5-6)
1			38.400,00€	8.232,00€	47.232,00€	600,00€
2			60.432,04€	0,00€	98.014,04€	37.582,00€
3			108.598,72€	0,00€	138.598,00€	29.999,28€
4			67.500,00€	0,00€	74.300,00€	6.800,00€
		ΣΥΝΟΛΟ	274.930,76 €	8.232,00€	358.144,04 €	74.981,28 €

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω παρατυπίες και συγκεκριμένα την ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου σε τρεις περιπτώσεις (α/α 1,2 και 4) με συνολική αποκρυβείσα αξία 44.982,00€, προσδιόρισε τα αποτελέσματα (*ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη*) της χρήσης 2012, που αφορούν την δραστηριότητα της οικοδομικής επιχείρησης εξωλογιστικά, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρα 30& 32 του Ν. 2238/94, προσθέτοντας σε αυτά το κέρδος από την πώληση της μεζονέτας στηνμε το υπ' αρ.-2012 συμβόλαιο ύψους 78.598,00€ (αξία πώλησης 138.598,00€ - αξία αγοράς 60.000€), κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 2238/94.

Πιο συγκεκριμένα, το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών από οικοδομικές επιχειρήσεις και από εμπορική δραστηριότητα του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2012 (οικ. έτος 2013) προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2012	ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	755.786,52€	138.598,00€	894.384,52€

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	302.314,60€	78.598,00€	380.912,60€
--------------	-------------	------------	--------------------

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η φορολογική αρχή δεν αντικρούει επαρκώς τις απόψεις του προσφεύγοντος όπως αυτές αποτυπώνονται στο με αρ. πρωτ.2017 έγγραφο υπόμνημα του, παρά καταλογίζει τις προαναφερθείσες παραβάσεις με σκοπό να θιγεί το κύρος των βιβλίων της χρήσης 2012.
2. Η φορολογική αρχή αν και απαριθμεί τα κριτήρια ελέγχου υποθέσεων βάσει της ΠΟΛ 1037/2005, δεν αναφέρει σε ποιο κριτήριο στηρίχθηκε, καθώς και εάν κατά το χρόνο του ελέγχου εκκρεμούσαν πληροφοριακά δελτία σε βάρος του προσφεύγοντος.
3. Αναφορικά με το υπ' αρ.2012 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου, το οποίο ο φορολογικός έλεγχος θεωρεί ότι συντάχθηκε ανακριβώς με ποσό ανακρίβειας (αποκρυβείσα αξία), 6.800,00€: Ο φορολογικός έλεγχος δεν συνυπολογίζει τα μετρητά που κατέβαλε η αγοράστρια στον πωλητή. Δέχεται μόνο τις επιταγές που αναφέρονται στο συμβόλαιο, χωρίς όμως να αποδέχεται ότι η επιταγή των 6.800,00€ που παραδόθηκε στον πωλητή αφορούσε τον οφειλόμενο εκ μέρους της αγοράστριας Φ.Π.Α. Το υπόλοιπο ποσό του Φ.Π.Α. (8.725,00€), είχε δοθεί μετρητοίς.
4. Αναφορικά με το υπ' αρ.συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου, το οποίο ο φορολογικός έλεγχος θεωρεί ότι συντάχθηκε ανακριβώς με ποσό ανακρίβειας (αποκρυβείσα αξία), 37.582,00€: Το ποσό των 37.582,00€ που κατατέθηκε με επιταγή στις 06/06/2012 στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος αφορούσε μέρος του δηλωθέντος, στο υπ' αρ.συμβόλαιο αγοραπωλησίας, τιμήματος και όχι ποσό που καταβλήθηκε πέραν αυτού.
5. Αναφορικά με το υπ' αρ.συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου, με συνολικό τίμημα 138.598,00€, το οποίο ο φορολογικός έλεγχος θεωρεί ως προερχόμενο από επιχειρηματική δραστηριότητα. Η αγορά του εν λόγω ακινήτου από την εταιρεία «.....», με το με αριθμό2010 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου, δεν έγινε από τον προσφεύγοντα με σκοπό την επίτευξη κέρδους αλλά για προσωπική του χρήση. Σε μεταγενέστερο δε χρόνο (δύο και πλέον έτη αργότερα), το διέθεσε, ως φυσικό πρόσωπο και όχι ως επιτηδευματίας, καθώς αυτό δεν εξυπηρετούσε πλέον τις ανάγκες του. Εν προκειμένω, αυτό που θα έπρεπε να εξετασθεί είναι αν κατά τον χρόνο αγοράς του ακινήτου υπήρχε κερδοσκοπική πρόθεση (σχετ. η ΔΕΑΦ Α 1033419 ΕΞ 2016/2.3.2016).

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **28 του Ν. 4174/2013** (Κ.Φ.Δ.): «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στο άρθρο **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, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «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 του φόρου»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο **23§1 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου

φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, στο άρθρο **26§1 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση η από/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. παρέχει την απαιτούμενη σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Πιο συγκεκριμένα, στο κεφάλαιο 6 «Ελεγκτικές επαληθεύσεις – Διαπιστώσεις ελέγχου» (σελ. 5) αποτυπώνονται με σαφήνεια και πληρότητα οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και από τις οποίες προέκυψε η διαπιστωθείσα απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος. Περαιτέρω, στο κεφάλαιο 7 «Επίδοση σημειώματος διαπιστώσεων» (σελ. 20) εκτίθενται αναλυτικά τόσο οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος επί του σημειώματος διαπιστώσεων, όσο και οι απόψεις της Δ.Ο.Υ. επ' αυτών, ορισμένους από τους οποίους μάλιστα έκανε αποδεκτούς.

Επειδή, η μη αναφορά στα κριτήρια βάσει των οποίων ο προσφεύγων επιλέχθηκε για έλεγχο, καθώς και στην ύπαρξη ή μη πληροφοριακών δελτίων σε βάρος του σε καμία περίπτωση δεν δύναται να επιδράσει στο κύρος και την νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι: α) η φορολογική αρχή δεν αντικρούει επαρκώς τις απόψεις του παρά καταλογίζει παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων με σκοπό να θιγεί το κύρος των βιβλίων της χρήσης 2012 και β) ότι επί της έκθεσης ελέγχου, δεν αναφέρεται σε ποιο κριτήριο στηρίχθηκε η φορολογική αρχή και εξέδωσε την εντολή ελέγχου, καθώς και εάν εκκρεμούσαν πληροφοριακά δελτία σε βάρος του απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **34§§1& 2 του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των

αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248 Α') όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής.

Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου..... 2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδά του. Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1175/2017** ορίζεται ότι: «5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. 1016753/124/0015/5.9.2006 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας – Δ/ση 15^η Βιβλίων και Στοιχείων – Τμήμα Β-Α η περίπτωση αναγραφής ανακριβούς τιμήματος στο συμβόλαιο πώλησης και μεταβίβασης ακινήτου, εμπίπτει στην περίπτωση της ανακριβούς έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ. που προβλέπεται στην παράγραφο 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και συνεπώς πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο ισόποσο της αποκρυβείσας αξίας.

Επειδή, στο άρθρο **5§10^α του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι: «10.Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) Όταν η παράβαση αναφέρεται

σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.8.Σ.. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση. Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%)».

Επειδή, στο άρθρο **7§3 του Ν. 4337/2015** ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:..... στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση».

-Αναφορικά με το υπ' αρ.2012 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου και την πίστωση των 6.800,00€

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα εξής:

Ο προσφεύγων-εργολάβος οικοδομών στις2012 με το υπ' αρ./2012 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Χριστίνας Δολγερά πούλησε στην, με Α.Φ.Μ., ένα αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα πρώτου ορόφου εμβαδού 62,06 τ.μ. στοστην επέκταση του Δ.Δ., αντί τιμήματος 67.500,00€, μεγαλύτερου της αντικειμενικής αξίας 67.024,80€ του ακινήτου . Όπως προκύπτει από το ως άνω συμβόλαιο την ημέρα σύνταξης αυτού η αγοράστρια κατέβαλε στον πωλητή –προσφεύγοντα το ποσό των 4.000,00€ με την υπ' αρ. επιταγή της (η οποία παρακρατήθηκε από την Συμβολαιογράφο και αποδόθηκε στην Δ.Ο.Υ. Νέων για εξόφληση οφειλής του) και το ποσό 63.500,00€ με την υπ' αρ. επιταγή της Bank και κατά αυτόν τον τρόπο εξοφλήθηκε ολοσχερώς το τίμημα πώλησης. Επίσης σύμφωνα με το συμβόλαιο οι συμβαλλόμενοι υπέβαλαν στην Δ.Ο.Υ. την υπ' αρ.2012 Ειδική δήλωση Φ.Π.Α., από την οποία προέκυψε φόρος προς καταβολή ύψους 9.899,75€ (Φ.Π.Α. εκρών που

αναλογεί στην αξία του ακινήτου 15.525,00€ μείον Φ.Π.Α. εισροών προς έκπτωση 5.625,24€), ο οποίος καταβλήθηκε στις 27.08.2012.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων το επίμαχο διάστημα προέκυψαν δύο πιστώσεις οι οποίες σχετίζονταν με την προαναφερθείσα αγοραπωλησία. Συγκεκριμένα, στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στις2012, κατατέθηκε η επιταγή των 63.500,00€, (η οποία αναγράφεται και στο υπ' αρ./2012 συμβόλαιο), καθώς και το ποσό των 6.800,00€, το οποίο ο έλεγχος έκρινε ότι αφορά αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη της υπό κρίση συναλλαγής.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το επίμαχο ποσό των 6.800,00€ αφορούσε μέρος του οφειλόμενου από την αγοράστρια Φ.Π.Α. και όχι αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ενώ το υπόλοιπο ποσό Φ.Π.Α. ύψους 8.725,00€ είχε δοθεί σε μετρητά. Η σχετική δήλωση Φ.Π.Α. υποβλήθηκε στις 27.08.2012 καταβαλλόμενου του φόρου, δη 15 ημέρες πριν την κατάθεση στις 12/09/2012 του υπό κρίση ποσού 6.800,00€ σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα. Ακόμη και αν θεωρηθεί εύλογο ο εργολάβος να έχει αποδώσει τον Φ.Π.Α. για λογαριασμό της αγοράστριας, ωστόσο δεν μπορεί να προκύψει ταύτιση των χρηματικών ποσών (δη του συνόλου Φ.Π.Α. 15.525,00€ από τη μία πλευρά και του καταβαλλόμενου ποσού σε μετρητά 8.725,00€, πλέον του κατατεθειμένου ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό 6.800,00€ από την άλλη πλευρά), ελλείψει αποδεικτικού στοιχείου (απόδειξης είσπραξης, πίστωσης σε λογαριασμό) για την καταβολή μετρητών ύψους 8.725,00€.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η πίστωση των 6.800,00€ δεν αποτελεί μέρος του πραγματικού τιμήματος της υπό κρίση αγοραπωλησίας απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος και ουσιαστικά αβάσιμος.

-Αναφορικά με το υπ' αρ.συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου και την πίστωση των 37.582,00€

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα εξής:

Ο προσφεύγων-εργολάβος οικοδομών την 01.06.2012 με το υπ' αρ.2012 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφουπούλησε στην με ΑΦΜ έναν αυτοτελή και διηρημένο χώρο στάθμευσης αυτοκινήτου του ισογείου εμβαδού 62,07 τ.μ., ο οποίος έχει ρυθμιστεί με τις διατάξεις του Ν. 3843/2010 και κατέστη χώρος κύριας χρήσης (διαμέρισμα), στοστην επέκταση του Δ.Δ., αντί τιμήματος ίσου με την αντικειμενική αξία του ακινήτου 60.432,04 €. Όπως αναγράφεται στο ως άνω συμβόλαιο από το τίμημα της αγοράς η αγοράστρια κατέβαλε σε μετρητά το ποσό των 45.432,04 € ενώ το υπόλοιπο ποσό των 15.000,00 € ορίστηκε ότι θα καταβληθεί ως εξής: ποσό 10.000,00 € με την παράδοση του διαμερίσματος έως τις 30/06/2012 και ποσό

5.000,00 € σε οκτώ (8) συνεχόμενες τριμηνιαίες δόσεις των 600,00 € οι πρώτες επτά και 800,00 € η όγδοη από την 30/10/2012 έως και την 30/07/2014 και εκδόθηκαν αντίστοιχες συναλλαγματικές.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων το επίμαχο διάστημα προέκυψαν δύο πιστώσεις οι οποίες σχετίζονταν με την προαναφερθείσα αγοραπωλησία. Συγκεκριμένα, στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό στις 06.06.2012, κατατέθηκε μια επιταγή των 37.582,00€, ποσό το οποίο ο έλεγχος έκρινε ότι αφορούσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη της υπό κρίση συναλλαγής. Επίσης, στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στις2012, κατατέθηκε μια επιταγή των 10.000,00€, ποσό το οποίο ο έλεγχος έκρινε ότι είχε συμπεριληφθεί στο τίμημα, όπως αυτό αποτυπώθηκε στο/2012 συμβόλαιο (σχετ. λεκτικό..... ποσό 10.000,00 € με την παράδοση του διαμερίσματος έως τις 30/06/2012).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το επίμαχο ποσό των 37.582,00€ αποτελεί μέρος του τιμήματος, όπως αυτό αποτυπώθηκε στο συμβόλαιο και όχι υπερβάλλον τίμημα. Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι η υπό κρίση επιταγή των 37.582,00€ αποτελεί μέρος του τιμήματος των 45.432,04€ που σύμφωνα με το συμβόλαιο καταβλήθηκε σε μετρητά. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού προσκομίζει τα κάτωθι:

α) Την με αρ.**2018** πράξη διευκρίνισης του υπ' αριθμ.συμβολαίου αγοραπωλησίας ως προς τον τρόπο και τον χρόνο καταβολής του τιμήματος της συμβολαιογράφου,σύμφωνα με την οποία..... ««Ως τίμημα οριστικό, εύλογο και ισάξιο και ανάλογο συμφωνήθηκε μεταξύ του πωλητή και της αγοράστριας το ποσόν των ευρώ εξήντα χιλιάδων τετρακοσίων τριάντα δύο και τεσσάρων λεπτών (60.432,04) από το οποίο τίμημα κατά το λεκτικό του παραπάνω υπ' αρ. 3602/1.06.2012 συμβολαίου μου, κατέβαλε η αγοράστρια και **έλαβε ο πωλητής την ημέρα της υπογραφής αυτού, εκτός του γραφείου μου, σε μετρητά το ποσό των 45.432,04€.** Ήδη σήμερα με την πράξη μου αυτή **οι συμβαλλόμενοι διευκρινίζουν** το παραπάνω υπ' αρ.συμβολαίο μου αγοραπωλησίας ως προς τον τρόπο και τον χρόνο καταβολής του τιμήματος ως εξής: Ως τίμημα οριστικό εύλογο, ισάξιο και ανάλογο συμφωνήθηκε μεταξύ του πωλητή και της αγοράστριας το ποσόν των ευρώ εξήντα χιλιάδων τετρακοσίων τριάντα δύο και τεσσάρων λεπτών (60.432,04), από το οποίο τίμημα Α) κατέβαλε η αγοράστρια και έλαβε ο πωλητής το ποσό των ευρώ επτά χιλιάδων οκτακοσίων πενήντα και τεσσάρων λεπτών (7.850,04) ως εξής α) ποσό ευρώ χιλίων και τεσσάρων λεπτών (1.000,04) εκτός της παρουσίας μου την 2012 ως προκαταβολή, και β) ποσό έξι χιλιάδων οκτακοσίων πενήντα (6.850) το οποίο, σύμφωνα με το υπ' αριθμ.2012 λήξης την 30.6.2012 αποδεικτικό ενημερότητας για χρέη προς το Δημόσιο για τον πωλητή που επισυνάπτεται στην παραπάνω πράξη μου, παρακράτησα από το τίμημα εγώ η Συμβολαιογράφος και απέδωσα στη Δ.Ο.Υ. όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ.2012 διπλότυπο είσπραξης της εκδότριας του Ταμείου αυτού που επίσης επισυνάπτεται στην παραπάνω πράξη μου, Β) **ποσό ευρώ τριάντα επτά χιλιάδων πεντακοσίων ογδόντα επτά χιλιάδων πεντακοσίων ογδόντα δύο (37.582,00) υποσχέθηκε να καταβάλλει η αγοράστρια**

και δέχθηκε να λάβει ο πωλητής εντός πέντε (5) ημερολογιακών ημερών, όπερ και κατέβαλε με την υπ' αριθμ. οπισθογραφημένη επιταγή της Τράπεζας με την επωνυμία την οποία και παρέλαβε ο πωλητής και Γ) το υπόλοιπο τίμημα ευρώ δέκα πέντε χιλιάδων (15.000) κατέβαλε ήδη η αγοράστρια και έλαβε ο πωλητής σύμφωνα με τους όρους του παραπάνω συμβολαίου μου ως εξής α) με την παράδοση του, ΑΦΜ: διαμερίσματος ποσό ευρώ δέκα χιλιάδων (10.000) με την υπ' αριθμ. επιταγή της Τράπεζας με την επωνυμία Eurobank την οποία και παρέλαβε ο πωλητής και β) ποσό ευρώ πέντε χιλιάδων (5.000) σε οκτώ (8) τριμηνιαίες, αλληλοδιάδοχες και άτοκες δόσεις ποσού ευρώ των μεν επτά (7) τριμηνιαίων δόσεων εξακοσίων (600,00) εκάστης, της δε όγδοης (8) και τελευταίας τριμηνιαίας δόσης οκτακοσίων (800,00) η πρώτη από τις οποίες έχει ήδη καταβληθεί την 30ή Οκτωβρίου του 2012 και η τελευταία την 30ή Ιουλίου του 2014 έτους και έτσι ξοφλήθηκε ολοσχερώς το τίμημα που συμφωνήθηκε. Όλοι οι υπόλοιποι όροι του παραπάνω συμβολαίου μου παραμένουν σε ισχύ. Αυτά δήλωσαν οι εδώ συμβαλλόμενοι.....».

β) Την από2012 απόδειξη είσπραξης προκαταβολής ύψους 1.000,00€,

γ) Την υπ' αρ. τραπ. επιταγή 37.582,00€ (.....Κατάστημα), δ) Το με αρ.2012 αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας της Δ.Ο.Υ., με παρακράτηση 6.850,00€ και

ε) Το με αρ. 841/Z1919690/7.6.2012 διπλότυπο είσπραξης Δ.Ο.Υ., με το οποίο εισπράχθηκε η ως άνω παρακράτηση, διά χειρός της συμβολαιογράφου

Επειδή, το ανωτέρω συμβολαιογραφικό έγγραφο παρόλο που χαρακτηρίζεται ως «διευκρίνιση» επί του τρόπου και του χρόνου εξόφλησης του τιμήματος της αγοραπωλησίας, ουσιαστικά τροποποιεί τα δεδομένα του αρχικού συμβολαίου ως προς τα εν λόγω στοιχεία, δεδομένου ότι στο αρχικό συμβόλαιο αναφέρεται ότι το τίμημα των 45.432,04€ εξοφλήθηκε την ημέρα σύνταξης του συμβολαίου (01.06.2012) με μετρητά, ενώ η διευκρίνιση αναφέρεται σε ποσά που καταβλήθηκαν σε διαφορετικό χρόνο και με διαφορετικό τρόπο (1.000€ μετρητά στις 14.05.2012, 37.582,00€ με την υπ' αρ.2012 επιταγή στις 5.6.2012).

Επειδή, δεν είναι ανεκτή από την έννομη τάξη η καταχρηστική άσκηση δικαιώματος.

Επειδή, το εν λόγω συμβολαιογραφικό έγγραφο- «διευκρίνιση» καταχρηστικώς α) συντάχθηκε μετά την πάροδο μακρού χρονικού διαστήματος και συγκεκριμένα έξι (6) ετών από τη σύνταξη του αρχικού συμβολαίου και β) προσκομίσθηκε στη Φορολογική Διοίκηση ένα μόλις μήνα μετά την έκδοση και κοινοποίηση της πράξης επιβολής προστίμου και δη στα πλαίσια προσβολής της με ενδικοφανή προσφυγή. Περαιτέρω ο κατόπιν του διευκρινιστικού τούτου συμβολαιογραφικού εγγράφου τρόπος και χρόνος καταβολής του τιμήματος είναι «φωτογραφικός» του ποσού των 37.582,00€, ίσου με την αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη της κρίσιμης συναλλαγής, υποδεικνύοντας την κατά «παραγγελία» σύνταξή του προς επίρρωση της υπερασπιστικής του γραμμής.

Κατά συνέπεια, το υπ' αριθμ. 6.800/14-02-2018 συμβολαιογραφικό έγγραφο περί διευκρίνισης του με αριθμ. 3602/01-06-2012 συμβολαίου αγοραπωλησίας ως προς τον τρόπο και τον χρόνο καταβολής του τιμήματος δεν πρέπει να γίνει αποδεκτό.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η πίστωση των 37.582,00€ αποτελεί μέρος του τιμήματος της υπό κρίση αγοραπωλησίας, όπως αποτυπώθηκε στο υπ' αρ.συμβόλαιο αγοραπωλησίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 28§§2 & 3 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, με την Ε 1340/Εγκ. 5/22.1.1968 εγκύκλιο, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και μία μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη αποβλέπουσα στην επίτευξη κέρδους ιδίως όταν αυτή αναφέρεται σε σοβαρό αντικείμενο συναλλαγής Επί ακινήτων επιχείρηση υπάρχει όχι μόνο σε κατά σύστημα άσκηση περισσότερων πράξεων αγοράς και πώλησης ακινήτων, αλλά και όταν διενεργείται και μία μόνο πράξη πώλησης. (Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Έκδοση 2008 - ΑΝΤΩΝΟΠΟΥΛΟΣ Δ.ΚΑΤΟΥΔΗΣ ΗΛΙΑΣ, σελ. 1024).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. 355/2013 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την ΠΟΛ.1100/9.4.2014: «Α. Το εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων και ιδιαίτερα η επιχείρηση αγοραπωλησίας ακινήτων
1) Κατά το άρθρο 28 παρ. 1 του ΚΦΕ εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από επιχείρηση ή οποιοδήποτε κερδοσκοπικό επάγγελμα, που δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 του ν. 2238/1994. Η έννοια του εμπορικού εισοδήματος είναι ευρυτάτη περιλαμβάνουσα κάθε εισόδημα προερχόμενο εξ επαγγέλματος μη ελευθερίου και όχι μόνον στο εισόδημα εξ εμπορικής επιχείρησης κατά την έννοιαν του εμπορικού νόμου (ΣτΕ 1/1961). Οι δικαιοπράξεις επί ακινήτων - όπως εν προκειμένω η αγοραπωλησία - δεν είναι εμπορικές κατά τον εμπορικό νόμο, αλλά αστικές, ακόμη και όταν ενεργούνται από επιχειρήσεις που κατά τεκμήριο θεωρούνται εμπορικές (ΣτΕ 1386/1981). Άρα είναι ευνόητο ότι η φορολογική επιχείρηση είναι έννοια πολύ ευρύτερη της εμπορικής επιχείρησης. Ήδη δε, μετά την τροποποίηση που επέφερε το άρθρο 8 του α.ν. 239/1967 στο άρθρο 31 του ν.δ. 3323/1955 (νύν άρθρο 28 του ν. 2238/1994), επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, (όπως είναι και η

πώληση ακινήτου, με εξαίρεση το κέρδος από την κατασκευή και πώληση οικοδομών το οποίο φορολογείται με τον ειδικό τρόπο του άρθρου 34 ν. 2238/1994, ΣΤΕ 1000/1981), εφόσον γίνεται προς το σκοπό επίτευξης κέρδους και όχι προς αξιοποίηση κεφαλαίου (ΣΤΕ 4035/1988, 223/1981, 3387/1974 κ.ά.), καθώς και η πώληση μέσα σε δύο έτη από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία (ΣΤΕ 2137/1989). Για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος που προκύπτει από την πώληση ακινήτου ως εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση, ουδόλως ενδιαφέρει ο τρόπος κατά τον οποίο ο ιδιοκτήτης πωλητής απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα αν περιήλθε σε αυτόν από αγορά, δωρεά ή κληρονομιά κλπ, αλλ' αρκεί η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόκτησή του (ΣΤΕ 4035/1988, ΝΣΚ 532, 634/2012). Ο σκοπός του κέρδους συνάγεται από διάφορα περιστατικά, όπως ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ της καθ' οιονδήποτε τρόπο κτήσης του ακινήτου και της πώλησής του, η αξία του ακινήτου κατά τους χρόνους αυτούς κλπ (ΣΤΕ 4035/1988, 630/1985), η δε κρίση περί 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 (ΝΣΚ 532, 634/2012).

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση ο προσφεύγων με το υπ. αριθ.2012 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου, πώλησε στην με ΑΦΜ, μια αυτοτελή και διηρημένη κατοικία – μεζονέτα αποτελούμενη από ισόγειο εμβαδού 76,46 τ.μ. και πρώτο όροφο εμβαδού 47,14 τ.μ. και κείμενη στη θέση «.....» της Δ.Κ., έναντι τιμήματος ίσου με την αντικειμενική αξία **108.598,72 €**. Ωστόσο, από τον έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι το πραγματικό τίμημα της εν λόγω αγοραπωλησίας ανήλθε στο ποσό των **138.598,00€**.

Επειδή, το εν λόγω ακίνητο είχε αγορασθεί από τον προσφεύγοντα στις 28.05.2010 με το υπ' αρ./2010 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου, με τίμημα **60.000,00€**.

Επειδή, ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι το ακίνητο αγοράσθηκε για προσωπική χρήση και η πώλησή του κατέστη αναγκαία λόγω αυξημένης φορολόγησης της ακίνητης περιουσίας και γενικότερα λόγω της οικονομικής κρίσης και όχι με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Επειδή, σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις οικ. ετών 2011-2012-2013 ο προσφεύγων δεν ιδιοχρησιμοποίησε, δεν παραχώρησε στα τέκνα του, ούτε εκμίσθωσε το υπό κρίση ακίνητο, το διάστημα από την αγορά έως την πώλησή του, δη δεν προηγήθηκε εκμετάλλευση του ακινήτου με οποιονδήποτε τρόπο. Το μεταβίβασε δε εντός 2,5 ετών από την απόκτησή του με τίμημα που υπερέβαινε το διπλάσιο της αξίας αγοράς του (αξία πώλησης 138.598,00€ - αξία αγοράς 60.000€).

Συνεπώς ο έλεγχος ορθώς θεώρησε τη διαφορά μεταξύ τιμής πώλησης και τιμής αγοράς ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ο περί του αντιθέτου δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Είδος φόρου	Καταλογιζόμενο ποσό
Διαφορά φόρου εισοδήματος	109.086,72€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	54.543,36€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	39.020,32€
Σύνολο φόρου για καταβολή	202.650,40€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.