



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10-7-2017
Αριθμ. Αποφ.: 1433

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία ...-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . ΤΟΥ ... με ΑΦΜ ... και της συζύγου του, . . ΤΟΥ ... **με ΑΦΜ ...**, αμφότερων κατοίκων ... Θεσσαλονίκης, κατά:

- 1) της με αριθμ. .../-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002, και
- 2) της με αριθμ. .../-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005,
- και της από .../2017 συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής των : . . και της **συζύγου του, . . ΤΟΥ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ...../-17 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2002**, της Δ.Ο.Υ. ...**Θεσσαλονίκης** επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων διαφορά κύριου φόρου ύψους **18.732,41 €** πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους **22.478,89€**, ήτοι, **συνολικό ποσό ύψους 41.211,30 €** , επειδή δεν συμπεριέλαβαν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 κέρδη από εμπορική επιχείρηση που προέκυψαν από την πώληση ακινήτου τους, κατά το έτος 2001.

Με την αριθμ...../-17 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005**, της Δ.Ο.Υ... **Θεσσαλονίκης** επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, διαφορά κύριου φόρου ύψους **33.437,91 €** πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους **40.125,49 €**, ήτοι, **συνολικό ποσό ύψους 73.563,40 €**, επειδή δεν συμπεριέλαβαν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 κέρδη από εμπορική επιχείρηση που προέκυψαν από την πώληση ακινήτου τους, κατά το έτος 2004.

Οι ανωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν δυνάμει της από ...-2017 **Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος**, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης δυνάμει της υπ' αρ. .../-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η εντολή εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμ. πρωτ. .../2012 εγγράφου «Παροχής Πληροφοριών» του 43^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου(ΑΠ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Δ.ΕΛ.1059085 ΕΞ 14.04.2011 & Δ.ΕΛ.Α. 1057954 ΕΞ/3-4-2012) προς τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο προέκυψε ότι τα ανωτέρω φυσικά

πρόσωπα πραγματοποιήσαν ατομικά πωλήσεις ακινήτων τους, τα οποία περιήλθαν στην κατοχή τους κατά κύριο λόγο από αντιπαροχή με την ιδιότητα των οικοπεδούχων.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου, και ειδικότερα από την ...2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα εξής : Οι προσφεύγοντες κατά τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους 1/1/-31/12/2001 και 1/1/-31/12/2004, είχαν εισοδήματα από την άσκηση ατομικού επαγγέλματος, και από εκμίσθωση ακινήτων. Κατόπιν ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι κατά τις ίδιες διαχειριστικές περιόδους προέβησαν σε πωλήσεις διαμερισμάτων, που περιήλθαν σε αυτούς με το σύστημα της αντιπαροχής. Ειδικότερα, οι προσφεύγοντες βάσει του με αριθμ. .../31-12-1990 συμβολαίου αγοροπωλησίας, προέβησαν στην αγορά εξ' αδιαιρέτου και κατά ποσοστό 2/6 ο καθένας, μαζί με τρίτους (. . και τον . .), ενός οικοπέδου, στην κτηματική περιοχή του αγροκτήματος του Δήμου ... και επί των οδών ... και, εμβαδού 1.529,05 τ.μ. μετά της επ' αυτού ισόγειας οικοδομής, εμβαδού 273,28 τ.μ. στην οποία αναλογεί ποσοστό 20/100 εξ αδιαιρέτου σε όλο το οικόπεδο.

Με το .../9-9-1998 και τροποποιητικό .../5-2-1999 εργολαβικό προσύμφωνο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης . –, ανέθεσαν στην εργολάβο εταιρεία με την επωνυμία «.....», **την ανέγερση, με το σύστημα της αντιπαροχής, πολυώροφης οικοδομής, η οποία θα αποτελείται από υπόγειο χώρο για δημιουργία υποσταθμού της ΔΕΗ, ισόγειο με δύο εισόδους και αίθουσα κοινωνικών εκδηλώσεων, ισόγειο πυλωτή, τέσσερις (4) κύριους ορόφους και δώμα.** Προς τούτο συνετάγη η με .../5-2-1999 συμβολαιογραφική πράξη, σύσταση οριζοντίων ιδιοκτησιών με την οποία συμφωνήθηκε να λάβουν ως αντιπαροχή οι προσφεύγοντες κατά ίσα μέρη ο καθένας, τις ακόλουθες αυτοτελείς οριζόντιες ιδιοκτησίες :

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΟΡΙΖΟΝΤΙΑΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ	ΕΜΒΑΔΟΝ (μικτά μέτρα)	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΣΕ ΟΛΟ ΤΟ ΟΙΚΟΠΕΔΟ
Διαμέρισμα 2 ^{ου} ορόφου Β1	78,17	54/1000
Διαμέρισμα 4 ^{ου} ορόφου Δ2	96,12	67/1000

Στη συνέχεια οι προσφεύγοντες προέβησαν στις πωλήσεις ιδιοκτησιών ως κάτωθι :

Με το αριθμ. .../20-6-2001 συμβολαιογραφική πράξη μεταβιβάστηκε το διαμέρισμα του 2^{ου} ορόφου με πρόσοψη στον οδό, με εσωτερική αρίθμηση Β1, εμβαδού 78,17 τ.μ. αντί του τιμήματος των 22.500.000 δρχ,

Με το αριθμ./1-3-2004 συμβολαιογραφική πράξη μεταβιβάστηκε το διαμέρισμα 4^{ου} ορόφου, με πρόσοψη στον οδό, με εσωτερική αρίθμηση Δ2, εμβαδού 96,12 τ.μ., αντί του τιμήματος των 105.000,00 €.

Η φορολογική αρχή, αφού έλαβε υπόψη ότι οι ανεγερθείσες ιδιοκτησίες δεν προορίζονταν να καλύψουν προσωπικές ή οικογενειακές ανάγκες των προσφευγόντων, και ότι πουλήθηκαν σε μικρό

χρονικό διάστημα από την σύνταξη του εργολαβικού προσυμφώνου (3 έως 6 έτη) έκρινε ότι η ανέγερση οικοδομής και η μετέπειτα πώληση των οριζόντιων ιδιοκτησιών δεν έγιναν με σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου αλλά για την πραγματοποίηση κέρδους από πωλήσεις διαμερισμάτων. Ενόψει τούτων τα κέρδη που αποκόμισαν οι προσφεύγοντες από την πώληση των ιδιοκτησιών αυτών, κατά τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους, αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, κατά το άρθρο 28 του ν. 2238/1994.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.... Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 28 παρ. 3 του ν. 2238/1994, ως και της επικαλούμενης ΠΟΛ. 1047/2013
2. Ευθεία παράβαση των συνταγματικών αρχών της νομιμότητας

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 28 παρ. 3 και της ΠΟΛ. 1047/2013

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «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 ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της...».

Επειδή, το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 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. 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 ... β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου, οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί. Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/ 1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα...».

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1047/2013, η οποία εκδόθηκε, κατόπιν αποδοχής από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, της με αριθμ. 532/2012 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σχετικά με την εφαρμογή διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., σε περιπτώσεις πωλήσεων ακινήτων που αποκτήθηκαν από επαχθή ή μη επαχθή αιτία, ορίζεται ότι : «Με την γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυόροφης οικοδομής επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποιήσεως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επιτεύξεως κέρδους από την μεταβίβαση των οριζόντιων ιδιοκτησιών της οικοδομής. Ο σκοπός αυτός δύναται να συναχθεί από συναφή προς την ανέγερση της οικοδομής περιστατικά, όπως το μέγεθος της οικοδομής, η ανέγερση της σε χρόνο που δεν απέχει πολύ από την απόκτηση του οικοπέδου, η πώληση των διαμερισμάτων κλπ., σε σχετικά σύντομο χρονικό διάστημα, η αναλογία μεταξύ των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν και εκείνων που παρέμειναν στον ιδιοκτήτη, η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσεως και πωλήσεως. Η κρίση, όμως, περί της συνδρομής ή μη του ανωτέρω σκοπού ανάγεται στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των αρμοδίων δικαστηρίων.

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 δεν πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο τον ιδιοκτήτη, αλλά με ανάθεση σε εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής, ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση της οικοδομής ή και η πώληση των διαμερισμάτων δεν έγιναν με τη συστηματική οργάνωση επιχειρήσεως αγοραπωλησίας ακινήτων, καθόσον, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

Τέλος, η προϋπόθεση πωλήσεως μέσα σε δύο έτη από την απόκτηση του ακινήτου δεν έχει εφαρμογή στην προκείμενη περίπτωση, καθόσον αναφέρεται στην δεύτερη περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 και συγκεκριμένα στην πώληση εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και όχι στην ανέγερση και μεταβίβαση οριζόντιων ιδιοκτησιών επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, η οποία συνιστά μεμονωμένη πράξη αγοραπωλησίας ακινήτων και αποτελεί διαφορετική περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής σε ιδιόκτητο οικόπεδο, 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 σύντομο σχετικά χρονικό διάστημα και μάλιστα σε μεγάλη αναλογία σχετικά με τα διαμερίσματα που παραμένουν στον ιδιοκτήτη (ΔΕφΑθ 2282/2013, 2373/20013, 2508/2013, ΣτΕ 4035/1988, 1369/1989).

Εν προκειμένω, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι η φορολογική αρχή παντελώς αυθαίρετα έκρινε, ότι οι πωλήσεις των δύο διαμερισμάτων (Β1 και Δ2), κατά τα έτη 2001 και 2004, τα οποία αποκτήθηκαν το 1999, κατόπιν αντιπαροχής του εξ αδιαιρέτου κατά 2/6 ποσοστού οικοπέδου τους, που είχαν αγοράσει το 1990, δεν έγιναν με σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου αλλά για την επίτευξη κέρδους, που πρέπει να φορολογηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 του ν. 2238/1994, ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Επίσης ισχυρίζονται, ότι ουδόλως ελήφθησαν υπόψη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., οι προϋποθέσεις που θέτει η ΠΟΛ. 1047/2013, προκειμένου η ανέγερση πολυώροφης οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, να συνιστά επιχείρηση εμπορίας διαμερισμάτων και συγκεκριμένα δεν ελήφθησαν υπόψη : α) το μέγεθος της οικοδομής, β) η χρονική εγγύτητα μεταξύ της ανέγερσης της οικοδομής και της πώλησης του οικοπέδου, γ) η πώληση των διαμερισμάτων σε σχετικά σύντομο χρονικό διάστημα, δ) η αναλογία μεταξύ του αριθμού των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν σε σχέση με αυτά που παρέμειναν στον ιδιοκτήτη και ε) η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσεως και πωλήσεως.

Από τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει, ότι οι προσφεύγοντες αγόρασαν την 31/12/1990 εξ αδιαιρέτου και κατά ποσοστό 2/6 ο καθένας, οικοπέδο στην κτηματική περιοχή του αγροκτήματος ... του Δήμου Εχεδώρου και επί των οδών ... και ..., έκτασης 1.499,85 τ.μ. αντί 9.000.000 δρχ.

Στη συνέχεια, οι οικοπεδούχοι ανέθεσαν, με τις υπ` αριθ. .../9-9-1998 & .../5-2-1999 εργολαβικές συμβάσεις της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης . ., στην εταιρία «.....», την ανέγερση πολυκατοικίας με δαπάνες και ευθύνη αυτής. Στους προσφεύγοντες περιήλθαν ως αντιπαροχή δύο διαμερίσματα, ήτοι, ένα διαμέρισμα 2^{ου} ορόφου με πρόσοψη στον οδό ..., με εσωτερική αρίθμηση Β1, εμβαδού 78,17 τ.μ. και ένα διαμέρισμα 4^{ου} ορόφου, με πρόσοψη στον οδό . ., με εσωτερική αρίθμηση Δ2, εμβαδού 96,12 τ.μ., τα οποία πωλήθηκαν απ' αυτούς αντί συνολικού τιμήματος 171.030,81 €.

Ειδικότερα, το διαμέρισμα του 2^{ου} ορόφου (Β1) πωλήθηκε κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2001 και το άλλο του 4^{ου} ορόφου (Δ2), κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004.

Επειδή ο σκοπός και η από κοινού εμπορική εκμετάλλευση των πωληθέντων οριζόντιων ιδιοκτησιών, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην έκθεση της φορολογικής αρχής, την ΠΟΛ. 1047/2013, και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει από το ότι :

- μέσα σε σύντομο χρόνο από την ανάθεση της ανέγερσης άρχισε η πώληση των διαμερισμάτων της αντιπαροχής, η οποία ολοκληρώθηκε στα αμέσως επόμενα έτη,
- από την πώληση αυτή πραγματοποιήθηκε συνολικό τίμημα πολύ μεγάλο σε σχέση με το κόστος αγοράς του οικοπέδου,
- τα ως άνω διαμερίσματα ουδέποτε χρησιμοποιήθηκαν ως ιδιοκατοίκηση ή εκμίσθωση σε τρίτους έως την πραγματοποίηση της πώλησης αυτών.

Επειδή κρίσιμο στοιχείο, μεταξύ των άλλων (ο αριθμός πωληθέντων σε σχέση με το σύνολο, η αξία των πωληθέντων, η προηγούμενη χρήση των ακινήτων) σύμφωνα με την νομολογία και τις αποφάσεις του Υπ. Οικ. επί χαρακτηρισμού ως εισοδήματος από εμπορική δραστηριότητα δεν είναι ο χρόνος και ο τρόπος απόκτησης του οικοπέδου, αλλά ο χρόνος μεταξύ ανέγερσης και πώλησης και η ενδιάμεση χρήση των ανεγερθέντων. Ακόμα ο κρίσιμος χρόνος στον οποίο ανάγεται η κερδοσκοπική πρόθεση των προσφευγόντων δεν είναι ο χρόνος απόκτησης του οικοπέδου (του οποίου ο τρόπος κτήσης είναι αδιάφορος), αλλά ο χρόνος έκδοσης της αδείας οικοδομής που αποτελεί την αρχή των υλικών ενεργειών των προσφευγόντων για την δημιουργία κέρδους.

Επειδή η κρίση της φορολογικής αρχής είναι νόμιμη, σύμφωνα με τις προεκτεθείσες διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ. 1047/2013 και επαρκώς αιτιολογημένη και

ως εκ τούτου, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγοι ακυρώσεως των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης της συνταγματικής αρχής της νομιμότητας

Οι προσφεύγοντες στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους, ισχυρίζονται ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της τις ειδικότερες συνθήκες της συγκεκριμένης περίπτωσης και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις κατά παράβαση των θεμελιωδών αρχών της νομιμότητας, της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της τήρησης των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας όπως ειδικότερα προσδιορίζονται στο άρθρο 25 του Συντάγματος.

Ο ανωτέρω ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι δεν τηρήθηκε **η αρχή της νομιμότητας και η αρχή των ορίων της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης** αποδεικνύεται αβάσιμος, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, περαιτέρω η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή κατά δέσμια αρμοδιότητα εφάρμοσε τόσο τη συγκεκριμένη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όσο και της ΠΟΛ. 1047/2013, δεδομένου ότι συνέτρεχαν τα πραγματικά περιστατικά και οι προϋποθέσεις που αναφέρονται σε αυτές, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος και συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .../...-2017 ενδικοφανούς προσφυγής των . . με ΑΦΜ ... και της συζύγου του, . . με Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ. .../....2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2001-31/12/2001)

Προέλευση εισοδ.		Βάσει δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει απόφασης	
		ατομικό	Συζύγου	ατομικό	Συζύγου	ατομικό	Συζύγου
ακίνητα		8.723.525		8.723.525		8.723.525	
Εμπορικές επιχειρήσεις				10.227.408	10.227.408	10.227.408	10.227.408
Συνολικό εισόδημα		8.723.525		18.950.933	10.227.408	18.950.933	10.227.408
Εκπτώσεις δαπανών		734.631		734.631		734.631	
Φορολογητέο ποσό		7.988.894		18.216.302	10.227.408	18.216.302	10.227.408
		δρχ.ή		δρχ. ή	δρχ. ή	δρχ. ή	δρχ. ή
		23.445,03 €		53.459,43 €	30.014,40 €	53.459,43 €	30.014,40 €
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομ	23.445,03 €		53.459,43		53.459,43	
	Συζ.			30.014,40		30.014,40	
Σύνολο φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων							
		7.317,36		26.049,77		26.049,77	
Διαφορά φόρου				18.732,41		18.732,41	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας				22.478,89		22.478,89	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών				41.211,30		41.211,30	

Υπ'αρ. .../....2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004)

Προέλευση εισοδ.		Βάσει δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει απόφασης	
		ατομικό	Συζύγου	ατομικό	Συζύγου	ατομικό	Συζύγου
ακίνητα		66.065,05		66.065,05		66.065,05	
Εμπορικές επιχειρήσεις				48.809,88	48.809,88	48.809,88	48.809,88
Συνολικό εισόδημα		66.065,05		114.874,93	48.809,88	114.874,93	48.809,88
Εκπτώσεις δαπανών		4.054,00		3.755,81	298,19	3.755,81	298,19
Φορολογητέο ποσό		62.011,05		111.119,12	48.511,69	111.119,12	48.511,69
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομ	62.011,05		111.119,12		111.119,12	
	Συζ.			48.511,69		48.511,69	
Σύνολο φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων							
		22.993,05		56.430,96		56.430,96	
Διαφορά φόρου				33.437,91		33.437,91	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας				40.125,49		40.125,49	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών				73.563,40		73.563,40	

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.