



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 05/05/2017

Αριθμός απόφασης:2738

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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10/01/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κάτοικο Εξωτερικού (.....) με δηλωθείσα έδρα στην Ελλάδα στην Αθήνα, επί της οδού, κατά των : **α) υπ'αριθμ./2016 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** οικ. έτους 2006 της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, **β) υπ'αριθμ./2016 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου, άρθρου 4 του ν.2523/1997**, διαχειριστικής περιόδου 27/10/2005-31/12/2005 της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου και **γ) υπ'αριθμ...../2016 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων (Π.Δ. 186/1992)**, διαχειριστικής περιόδου 27/10/2005-31/12/2005, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις: **α) υπ'αριθμ...../2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** οικ. έτους 2006 της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, **β) υπ'αριθμ...../2016 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου, άρθρου 4 του ν.2523/1997**, διαχειριστικής περιόδου 27/10/2005-31/12/2005 της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, και **γ) υπ'αριθμ...../2016 Οριστική πράξη επιβολής**

προστίμου Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων (Π.Δ. 186/1992), διαχειριστικής περιόδου 27/10/2005-31/12/2005, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10/01/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ'αριθμ...../2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 1.800.225,00 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 2.160.270,00 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **3.960.495,00 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 23/11/2016 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, και ο προσφεύγων προέβη στην υπό κρίση χρήση σε πώληση ακινήτου για την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.2238/1994.

Συγκεκριμένα από στοιχεία που περιήλθαν στην ελεγκτική υπηρεσία κατά την διάρκεια ελέγχου με βάση την υπ'αριθμ...../01-02-2016 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων για την εξακρίβωση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48 παρ.3 του ν.2238/1994 και με αξιοποίηση δεδομένων οπτικού δίσκου (cd) που προέκυψαν μετά την υπ'αριθμ. ΑΒΜ:/2013 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος έχει προβεί σε αγορά οικοπέδου, ανέγερση οικοδομής και πώλησης αυτής σε τίμημα τέτοιο που αποκόμισε υψηλό κέρδος.

Αναλυτικότερα στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι ο προσφεύγων με το υπ'αριθμ...../27-10-2005 συμβόλαιο αγοραπωλησίας αστικού ακινήτου-οικοπέδου με κτίσματα του συμβολαιογράφου του, πούλησε οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο συνολικής έκτασης 2.808 τ.μ. το οποίο βρίσκεται στη θέση «.....» στο, στο υπ'αριθμ..... οικοδομικό τετράγωνο και στη διασταύρωση των οδών και Το εν λόγω οικόπεδο προήλθε από ενοποίηση δύο οικοπέδων τα οποία αγοράστηκαν ως ακολούθως:

- Το πρώτο οικόπεδο έκτασης 2.095,26 τ.μ. αγοράστηκε με το υπ'αριθμ...../05-11-1996 αγοραπωλητήριο συμβόλαιο του συμβολαιογράφου
- Το δεύτερο οικόπεδο έκτασης 713,49 τ.μ. αγοράστηκε με το υπ'αριθμ...../26-11-1996 αγοραπωλητήριο συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών

Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ'αριθμ...../30-07-1997 άδεια οικοδομής του Πολεοδομικού γραφείου Δ/ση Πολεοδομίας και ο προσφεύγων ανέγειρε με δικές του δαπάνες διώροφη κατοικία με υπόγειο αποτελούμενη από:

- Υπόγειο με συνολική επιφάνεια 555 τ.μ. εκ των οποίων 375 τ.μ. βοηθητικοί χώροι και 180 τ.μ. είναι υπόγειος κλειστός χώρος στάθμευσης ακινήτων,
- Ισόγειο με επιφάνεια 572 τ.μ.
- Α΄ υπέρ το ισόγειο όροφο με επιφάνεια 432 τ.μ. και
- Εξωτερική κολυμβητική δεξαμενή με επιφάνεια 144 τ.μ.

Για την ανωτέρω αγορά των οικοπέδων και την ανέγερση της οικοδομής δαπανήθηκαν σύμφωνα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, που έχει υποβάλλει ο προσφεύγων ανά χρήση τα ακόλουθα ποσά:

	ΚΟΣΤΟΣ	ΔΡΧ	ΕΥΡΩ
ΧΡΗΣΗ 1996	ΑΓΟΡΑ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ	292.759.414	859.161,89
ΧΡΗΣΗ 1997	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ	2.703.094	7.932,78
ΧΡΗΣΗ 1998	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ	153.035.000	449.112,25
ΧΡΗΣΗ 1999	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ	291.652.691	855.913,99
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		740.150.199	2.172.120,91

Με το υπ'αριθμ...../27-10-2005 συμβόλαιο αγοραπωλησίας αστικού ακινήτου-οικοπέδου με κτίσματα του συμβολαιογράφου του, ο προσφεύγων πώλησε το παραπάνω ακίνητο στην εταιρεία «.....» έναντι του ποσού των **15.000.000,00 ευρώ**. Ο έλεγχος θεώρησε ότι η πώληση του εν λόγω ακινήτου είναι εμπορική πράξη που έγινε με σκοπό την επίτευξη κέρδους και αυτό θεωρεί ότι συνάγεται από τα εξής :

- Το μέγεθος της οικοδομής
- Η πώλησή της δεν απέχει πολύ από την απόκτησή της
- Η μεγάλη αξία της οικοδομής κυρίως λόγω της πλεονεκτικής θέσης στην οποία ευρίσκεται
- Τη μεγάλη διαφορά μεταξύ της αξία κτήσης και πώλησης.

Με βάση τα παραπάνω και επικαλούμενος την υπ'αριθμ...../2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.(σχ. ΠΟΛ1047/11-03-2013) σχετικά με την εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό κέρδος από την αγοραπωλησία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994.

β)Με την υπ'αριθμ...../2016 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 27/10/2005-31/12/2005, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.2523/1997 ποσού 300,00 ευρώ.

Η παράβαση αφορά σε μη έναρξης εργασιών για την εμπορική δραστηριότητα αγοράς-ανέγερσης και πώλησης ακινήτου (ως ανωτέρω διαπιστώθηκε από τον έλεγχο).

γ)Με την υπ'αριθμ...../2016 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) διαχειριστικής περιόδου 27/10/2005-31/12/2005 της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 περ.(ζ) του ν.4337/2015 ποσού 195,33 ευρώ.

Η παράβαση αφορά σε μη θεώρηση και μη τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. για την δραστηριότητα αγοράς-ανέγερσης και πώλησης ακινήτου, που άσκησε κατά την διαχειριστική περίοδο 27/10/2005-31/12/2005.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η ελεγχόμενη χρήση τυγχάνει παραγεγραμμένη. Στην υπό κρίση περίπτωση δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής των συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 84 παρ.4 του ν.2238/1994 διότι δεν υπάρχουν νέα στοιχεία, ούτε προκύπτει ανακριβής δήλωση καθόσον η πώληση ακινήτου 15.000.000,00 ευρώ είχε δηλωθεί με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους. Ενώ η υπό κρίση περίπτωση έχει υποπέσει σε παραγραφή με την πενταετή προθεσμία καθόσον οι νομοθετικές παρατάσεις της παραγραφής προσκρούουν στο Σύνταγμα.
- Παράβαση νόμου-εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας πρέπει να αποδεικνύεται η πρόθεση επίτευξης κέρδους κατά την αγορά ακινήτου για την υπαγωγή στη διάταξη του άρθρου 28 του ν.2238/1994 (ΣΤΕ 3114/1993 , 3695/1997). Μόνη η πώληση ακινήτου σε τίμημα υψηλότερο της τιμής κτήσεως δεν αρκεί για να χαρακτηριστεί μια αγοραπωλησία ότι συνιστά άσκηση επιχειρήσεως. (ΣΤΕ 2354/1983). Ενώ έχει κριθεί ότι για να υπάρχει «επιχείρηση» πρέπει να συντρέχουν τα χαρακτηριστικά γνώρισμα αυτής, όπως η οργάνωση, η υλικοτεχνική υποδομή, η επαγγελματική εγκατάσταση η συνεργασία με άλλους επιχειρηματίες και πολιτικούς μηχανικούς (ΣΤΕ 4392/1985). Το βάρος της απόδειξης έχει η φορολογική αρχή.
- Η επίκληση εκ μέρους του ελέγχου της γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. δεν υποστηρίζει όσα του αποδίδει περί εμπορικής επιχείρησης και τούτου διότι η γνωμοδότηση αυτή αναφέρεται και προϋποθέτει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας γεγονός που δεν συμβαίνει στην υπό κρίση περίπτωση.
- Από το 1994 έως το 2006 εργάστηκε στην εταιρεία, εισαγωγική εταιρεία αυτοκινήτων, με τις ιδιότητες του διευθύνοντος συμβούλου και ειδικού συμβούλου. Από το 1994 έως το 1999 διέμενε ως φιλοξενούμενος στη μητέρα του (δηλωθείσα διεύθυνσηαριθμ..... Τ.Κ.) και το 1996 έχοντας ως τρία έτη διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας αποφάσισε να προβεί σε απόκτηση κατοικίας αντάξιας της επιχειρηματικής και οικογενειακής του κατάστασης.
- Η ολοκλήρωση της διώροφης μονοκατοικίας του έλαβε χώρα το 1999 και έκτοτε μέχρι τα τέλη του 2005 ιδιοκατοικεί στην εν λόγω μονοκατοικία, η οποία βρίσκεται επί της οδού Αυτό αποδεικνύεται από τις προσκομιζόμενες φορολογικές δηλώσεις οικ. έτους 2001 έως και 2005 όπου και ρητά δηλώνει ως κατοικία, από την οποία μάλιστα προκύπτει και ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα.
- Το 2005 γνωστοποιείται από την εταιρεία ότι μετά την λύση της σύμβασης η τελευταία δεν επιθυμεί την ανανέωση του συμβολαίου που λήγει στις 24.06.2006 αλλά του ζητά να μην παρέχει ανταγωνιστικές υπηρεσίες σε Ελλάδα ή εξωτερικό για ακόμα δύο έτη ήτοι μέχρι το τέλος του 2008 και ότι είναι διατεθειμένη να του αποδίδει μισθούς και bonus για την περίοδο αυτή.(σχετικά τα προσκομιζόμενο ιδιωτικό συμφωνητικό και το από 17/12/2008 πρακτικό Διοικητικού

Συμβουλίου).

- Λόγω αλλαγών στην οικογενειακή του ζωή αναζητά την μετοίκηση στο εξωτερικό και για τον λόγο αυτό προέβη σε πώληση του εν λόγω ακινήτου και από τον Μάρτιο του 2006 κατοικεί στο (σχετική προσκομιζόμενη σύμβαση ασφάλισης οικίας και σύμβασης παροχής διαδικτύου, καθώς έγγραφα καταβολής TAX D' HABITATION).
- Δεν ενήργησε πράξεις που αποτελούν ενδείξεις κατά νόμο εμπορικής επιχείρησης (π.χ. κατάτμηση οικοπέδων, σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας) επίσης δεν διενήργησε πράξεις πώλησης σε χρόνους που συνιστούν ενδείξεις κατά νόμο εμπορικής επιχείρησης αντίθετα κατοίκησε 6 έτη στην κατοικία του ενώ πέρασαν 10 χρόνια από την αγορά των οικοπέδων.
- Δεν είχε λόγο να πουλήσει με σκοπό το κέρδος καθόσον τα εισοδήματά του ήταν πολύ υψηλά, η τιμή πώλησης του ακινήτου ήταν μάλλον συγκριτικά με άλλα ομοειδή ακίνητα χαμηλότερη και η πώληση του ακινήτου έγινε υπό το κράτος αλλαγής της προσωπικής και της επαγγελματικής του κατάστασης, γεγονός που τον οδήγησε στην μετοίκησή του στο εξωτερικό, μεταβολή την οποία δήλωσε και στην φορολογική αρχή.
- Παράνομη εντολή ελέγχου καθόσον δεν αναφέρεται επ' αυτής η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ως προβλέπεται στο άρθρο 25 παρ.1 του ν.4174/2013.

Επειδή στις παρ.1, 2 και 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«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 πωλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43/Α'). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

αα. Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ. Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.

β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας, οι οποίες έχουν ρυμοτομηθεί ή κατατμηθεί.

Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση.

Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

αα. Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ. Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.».

Επειδή σύμφωνα με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ.2 είναι εμφανές ότι πρέπει να εξετάζεται εάν υπάρχει η πρόθεση για επίτευξη κέρδους. Περαιτέρω, όπως έχει γίνει δεκτό (1099729/1838/A0012/31.10.2005 έγγραφο), η κερδοσκοπική πρόθεση πρέπει να υπάρχει κατά το χρόνο που περιέρχεται στην κυριότητα του φορολογουμένου το περιουσιακό στοιχείο που πρόκειται να πωληθεί. Αυτό συμβαίνει σε αντιδιαστολή με τα περιουσιακά στοιχεία που έρχονται στη κατοχή του φορολογουμένου για επένδυση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή άλλες αιτίες και όχι για μεταπώληση, οπότε το κέρδος που τυχόν προκύψει από αυτά δεν προσδίδει την έννοια του εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση και δεν υπόκειται σε φόρο (σχετική η παραδοχή με αριθμ.3 στο με αριθμ.πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1033419 ΕΞ2016/02-03-2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή, βάσει νομολογίας έχει κριθεί, ότι εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυόροφης οικοδομής σε ιδιόκτητο οικόπεδο εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται με σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου, αλλά με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους από την 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 (ΣτΕ 3729/1998, 1369/1988, 4035/1988).

Επειδή επίσης στην ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2238/1994, όπως αυτή παρατίθεται στις γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους/2012 και/2013 οι οποίες έχουν γίνει

αποδεκτές από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με τις ΠΟΛ 1047/2013, ΠΟΛ.1100/9.4.2014 αναφέρεται ότι η έννοια του εμπορικού εισοδήματος είναι ευρύτερη περιλαμβάνουσα κάθε εισόδημα προερχόμενο εξ επαγγέλματος μη ελευθερίου και όχι μόνον στο εισόδημα εξ εμπορικής επιχείρησης κατά την έννοια του εμπορικού νόμου (ΣτΕ 1/1961). Οι δικαιопραξίες 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 ο έλεγχος επικαλέσθηκε την ΠΟΛ 1047/11-03-2013 «Αποδοχή της με αρ. 532/2012 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σχετικά με την εφαρμογή διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ σε περιπτώσεις πωλήσεων ακινήτων που αποκτήθηκαν από επαχθή ή μη επαχθή αιτία.», στην οποία αναφέρεται:

«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 αξιοποίησεως 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 επίσης όπως έγινε δεκτό από τη Διοίκηση, η ανέγερση και πώληση μιας και μόνης πολυκατοικίας κατά διαμερίσματα, ενέχει τα στοιχεία της εμπορικής επιχείρησης καθόσον στην πώληση των διαμερισμάτων υπάρχει η σειρά διαδοχικών πράξεων πωλήσεως ακινήτων και το εμπορικό κέρδος που συνιστούν τη θεμελίωση του εμπορικού επαγγέλματος (Υπ.Οικον...../24.1.1958). Κατά συνέπεια, με βάση τα πιο πάνω, το κέρδος, που προκύπτει από μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, όπως στην περίπτωση πώλησης τριών διαμερισμάτων ανεγειρόμενης οικοδομής σε τρία συνεχόμενα έτη (σειρά διαδοχικών πράξεων πώλησης) και όχι περίπτωσης πώλησης κάποιου ποσοστού διαμερίσματος ή ενός οικοπέδου, υπόκειται σε φορολογία ως εισόδημα Δ΄ κατηγορίας. (σχετικό το με αριθμ.πρωτ.1066863/1325/A0012/19-09-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή σύμφωνα με τις θέσεις της διοίκησης και της νομολογίας προκειμένου να προκύψει συναλλαγή που να αποβλέπει στη επίτευξη κέρδους και να προκύπτει εμπορική δραστηριότητα η οποία να εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 28 του ν.2238/1994 και του άρθρου 3 του ιδίου άρθρου και νόμου, θα πρέπει η υπό κρίση κάθε φορά συναλλαγή να θεμελιώνει την έννοια του εμπορικού επαγγέλματος και της εμπορικής δραστηριότητας, (ασχέτως εάν γίνεται οργανωμένα ή όχι), όπως αγορά περιουσιακού στοιχείου με πρόθεση την μεταπώληση με κέρδος, και όχι για επένδυση ή ιδιοχρησιμοποίηση αυτού, να υπάρχει σειρά διαδοχικών πωλήσεων (όπως η περίπτωση πώλησης διαμερισμάτων-οριζόντια ιδιοκτησία, στην οποία αναφέρεται και η επικαλούμενη από τον έλεγχο ΠΟΛ 1047/11-03-2013 «Αποδοχή της με αρ. 532/2012 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους), ο σύντομος χρόνος μεταξύ αγοράς και πώλησης καθώς και η σημαντική διαφορά μεταξύ της τιμήματος αγοράς και πώλησης. Τα πραγματικά δεδομένα της κάθε περίπτωσης κρίνονται συνδυαστικά και μόνος ο λόγος της επίτευξης υψηλού κέρδους και του μεγέθους της οικοδομής, δεν αρκεί για να θεμελιώσει κέρδος από εμπορική δραστηριότητα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 εν προκειμένω τα πραγματικά δεδομένα της υπό κρίση υπόθεσης, όπως προκύπτουν από τα στοιχεία του φακέλου έχουν ως εξής:

1. **Το έτος 1994-2006:** Ο προσφεύγων εργάζονταν ως Διευθύνων Σύμβουλος στην και από την 01/04/1999-24/03/2006 ως Σύμβουλος στην Εταιρεία, αμειβόμενος με υψηλές οικονομικές απολαβές, ως προκύπτει από τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις εκδοθείσες από την εν λόγω εταιρεία και την από 01/04/1999 σύμβαση εργασίας ορισμένου χρόνου.
2. **Το έτος 1996:** Ο προσφεύγων προέβη σε αγορά οικοπέδου έκτασης 2.095,26 τ.μ. με το υπ'αριθμ...../05-11-1996 αγοραπωλητήριο συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών καθώς και σε αγορά οικοπέδου εκτάσεως 713,49 τ.μ. με το υπ'αριθμ...../26-11-1996 αγοραπωλητήριο συμβόλαιο του ιδίου συμβολαιογράφου. Τα εν λόγω οικόπεδα βρίσκονται στη θέση «.....» , στη διασταύρωση των οδών και στο
3. **Το έτος 1997:** Εκδόθηκε η υπ'αριθμ. /30-07-1997 άδεια οικοδομής του Πολεοδομικού Γραφείου της Πολεοδομικής Διεύθυνσης Ανατολικής Αττικής επί οικοπέδου που προέκυψε κατόπιν της συνένωσης των ως άνω δύο οικοπέδων, και επί του οικοπέδου αυτού ανεγέρθηκε διώροφη μονοκατοικία με υπόγειο αποτελούμενη από:
 - Υπόγειο με συνολική επιφάνεια 555 τ.μ. εκ των οποίων 375 τ.μ. βοηθητικοί χώροι και 180 τ.μ. είναι υπόγειος κλειστός χώρος στάθμευσης ακινήτων,
 - Ισόγειο με επιφάνεια 572 τ.μ.
 - Α' υπέρ το ισόγειο όροφο με επιφάνεια 432 τ.μ. και
 - Εξωτερική κολυμβητική δεξαμενή με επιφάνεια 144 τ.μ.
4. **Τα έτη 1996-1999:** Σύμφωνα με τα στοιχεία των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών, όπως αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων δήλωσε το κόστος αγοράς και ανέγερσης οικοδομής συνολικού ποσού **2.172.120,91 ευρώ**.
5. **Από το έτος 2000-2005:** Σύμφωνα με τα στοιχεία των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών 2001-2006, ο προσφεύγων ιδιοχρησιμοποιεί το ακίνητο, δεδομένου ότι για τα εν λόγω έτη δηλώνεται ως κατοικία, η ως άνω μονοκατοικία.
6. **Το έτος 2005:** Με το υπ'αριθμ...../27-10-2005 συμβόλαιο αγοραπωλησίας αστικού ακινήτου-οικοπέδου με κτίσματα, του συμβολαιογράφου του, ο προσφεύγων πώλησε το παραπάνω ακίνητο, στην εταιρεία «.....» με αντικειμενική αξία **3.620.426,98 ευρώ**, και τίμημα πωλήσεως, **15.000.000,00 ευρώ**, επί του οποίου καταβλήθηκε με την υπ'αριθμ...../27-10-2005 υποβληθείσα στην Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, δήλωση φόρου

μεταβιβάσεως ακινήτου και ο σχετικός φόρος μεταβίβασης ποσού 1.699.191,00 ευρώ (σχετ. το υπ' αριθμ...../...../27-10-2005 διπλότυπο είσπραξης).

- 7. Τα έτη 2006-2008:** Βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων, προκύπτει ότι από το έτος 2006 ο προσφεύγων διέμενε στην Ελλάδα αλλά και στο εξωτερικό (.....) ενώ σύμφωνα με το υποσύστημα Μητρώου του Taxis, από τις 16/12/2008, εμφανίζεται και φορολογικά ως κάτοικος εξωτερικού.

Επειδή ο έλεγχος επικαλέσθηκε την υπ' αριθμ.532/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.(σχ. ΠΟΛ1047/11-03-2013) η οποία γνωμοδότησε ότι υπό προϋποθέσεις, η πώληση οριζόντιας ιδιοκτησίας εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.2 και 3 του ν.2238/1994. Ωστόσο, σύσταση οριζοντίου ιδιοκτησίας είναι η πράξη με την οποία ο κύριος ενός ακινήτου το διαιρεί και δημιουργεί περισσότερες αυτοτελείς και ανεξάρτητες ιδιοκτησίες κάθε μία εκ των οποίων έχει ένα ορισμένο ποσοστό συγκυριότητας στο οικόπεδο και στα κοινά μέρη της οικοδομής (θεμέλια, στέγη, αυλές κ.ο.κ.), στην υπό κρίση περίπτωση σύμφωνα με το υπ' αριθμ...../27-10-2005 συμβόλαιο αγοραπωλησίας προκύπτει η πώληση αστικού ακινήτου-οικοπέδου με κτίσματα, στην εταιρεία «.....», ΑΦΜ, και σύμφωνα με την περιγραφή του ακινήτου, δεν προκύπτει για το πωληθέν ακίνητο ο προσφεύγων να έχει προβεί σε σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας.

Επειδή ο έλεγχος θεώρησε ότι η πώληση του εν λόγω ακινήτου είναι εμπορική πράξη που έγινε με σκοπό την επίτευξη κέρδους και αυτό θεωρεί ότι συνάγεται από τα εξής : α)το μέγεθος της οικοδομής, β) η πώλησή της δεν απέχει πολύ από την απόκτησή της, γ)η μεγάλη αξία της οικοδομής κυρίως λόγω της πλεονεκτικής θέσης στην οποία ευρίσκεται,και δ)η μεγάλη διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και πώλησης. Ωστόσο, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα πραγματικά δεδομένα, η υπό κρίση περίπτωση καταρχήν, ως αναφέρθηκε δεν αφορά πώληση οριζόντιας ιδιοκτησίας-διαμερισμάτων, το ακίνητο αποκτήθηκε με σκοπό την αξιοποίησή του, δεδομένου ότι ο προσφεύγων το ιδιοχρησιμοποίησε κατά την διάρκεια των ετών 2000-2005, ο προσφεύγων από το έτος 2006 διέμενε στο και στην Ελλάδα και από την 16/12/2008 μετοίκησε και εγκαταστάθηκε μόνιμα στο εξωτερικό, και η πώληση δεν πραγματοποιήθηκε σε σύντομο χρονικό διάστημα από την αγορά και ανέγερσή του (1996-αγορά-1999-ανέγερση, 2005 πώληση), ενώ η επίτευξη κέρδους-ωφέλειας από την πώληση του ακινήτου, σκοπός που επιδιώκεται από κάθε άτομο που συναλλάσσεται (επιτηδευματία και μη), δεν είναι αρκετό για να προσδώσει, τον εμπορικό χαρακτήρα στη συναλλαγή και να τεκμηριώσει άσκηση επιχείρησης. Ως εκ τούτου, βάσει των παρατιθέμενων γεγονότων δεν αιτιολογείται και δεν θεμελιώνεται εμπορική δραστηριότητα, βασική προϋπόθεση προκειμένου να ενταχθεί η υπό κρίση συναλλαγή στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2238/1994 και συνεπώς δεν προκύπτει λόγος έναρξης επιτηδεύματος και τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ως θεώρησε ο έλεγχος .

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή γίνεται αποδεκτή για τον λόγο ότι δεν τίθεται θέμα υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2238/1994, ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **10/01/2017** και με αρ.πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ**, και την ακύρωση : **α)της υπ'αριθμ...../2016** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, **β)της υπ'αριθμ...../2016** Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου, άρθρου 4 του ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 27/10/2005-31/12/2005 και **γ)της υπ'αριθμ...../2016** Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων (Π.Δ. 186/1992), διαχειριστικής περιόδου 27/10/2005-31/12/2005, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ.έτος 2006 (Διαχειριστική περίοδος 27/10/2005-31/12/2005)

<u>Φόρος εισοδήματος</u>	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.800.225,00€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	2.160.270,00€	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.960.495,00€	0,00€

Πρόστιμο άρθρου 4 του ν.2523/1997 : 0,00 €

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ του ν.4337/2015: 0,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .