



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21.04.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1046

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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 .../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της .. του ..., ΑΦΜ ..., κατά της υπ' αριθ. .../....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικού έτους 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικού έτους 2010 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 από ...2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της . . του ..., ΑΦΜ ..., 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 υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 1.680,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 2.016,00 €, δη σύνολο φόρου 3.696,00 €, λόγω μη δήλωσης εισοδήματος από εμπορική δραστηριότητα εκ 16.000,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Εσφαλμένη υπαγωγή της στο άρθρο 28 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 ακόμη και υπό τα κριτήρια της γνωμοδότησης 532/2012 του Ν.Σ.Κ. και της ΠΟΛ. 1047/2013.
 - Από το έτος 1982 έως και το 2011, οπότε και συνταξιοδοτήθηκε, ήταν υπάλληλος – εκπαιδευτικός του Ελληνικού Δημοσίου και υπηρέτησε σε πλήθος σχολικών μονάδων. Καθ' όλο το παραπάνω διάστημα, αλλά και μέχρι σήμερα, ουδέποτε είχε ή απέκτησε με οιονδήποτε τρόπο, οποιαδήποτε εμπορική ή επαγγελματική ή επιχειρηματική ιδιότητα ή άσκησε οποιαδήποτε συναφή εμπορική ή επαγγελματική ή επιχειρηματική δραστηριότητα.
 - Το έτος 1994, με το υπ' αριθ./....1994 πωλητήριο συμβόλαιο, απέκτησε εξ' αγοράς του 50% εξ' αδιαιρέτου ενός αγροτεμαχίου έκτασης ... τ.μ., ενώ, στη συνέχεια, το έτος 1996, με το υπ' αριθ. .../....1996 συμβόλαιο δωρεάς εν ζωή, απέκτησε εκ δωρεάς από το σύζυγό της το υπόλοιπο 50% εξ' αδιαιρέτου και από το έτος ήταν αποκλειστική κυρία, νομέας και κάτοχος του ως άνω ακινήτου. Στη συνέχεια, το ως άνω ακίνητό της – αγροτεμάχιο, εντάχθηκε στην επέκταση του σχεδίου πόλης του Δήμου Σερρών και κατέστη κυρία ιδιοκτησίας συνολικής έκτασης ... τ.μ.. Στη συνέχεια, ζήτησε και έλαβε από την αρμόδια Πολεοδομική Αρχή των ... την υπ' αριθ. .../....2004 άδεια οικοδομής για ανέγερση διώροφης οικοδομής με ισόγειο κατάστημα και την υπ' αριθ. .../....2005 άδεια οικοδομής για ανέγερση διώροφης οικοδομής με ισόγειο κατάστημα με αποκλειστικό σκοπό την αξιοποίηση του κεφαλαίου της και την εξασφάλιση της οικογένειάς της.

- 2) Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1, 5 παρ. 1, 25, 26 και 82 παρ. 1 του Συντάγματος, της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη στο κράτος και της αρχής της χρηστής διοίκησης.
- 3) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή και είσπραξη φόρων έχει παραγραφεί.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι : «1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, ... 4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης ... οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, ... οι συμμετοχικές ή αφανείς, ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 2238/1994 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 απασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδα τους. **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, με την Ε 1340/Εγκ. 5/22.1.1968 εγκύκλιο, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και μία μεμονωμένη ή συμππωματική πράξη αποβλέπουσα στην επίτευξη κέρδους ιδίως όταν αυτή αναφέρεται σε σοβαρό αντικείμενο συναλλαγής π.χ. κάποιο πρόσωπο διαμεσολαβεί στην κατάρτιση σύμβασης από την οποία αμείβεται με προμήθεια και αποκομίζει κέρδος, η διαμεσολάβηση δε αυτή έγινε για επίτευξη κέρδους ή ωφέλειας. Αν το πρόσωπο αυτό δεν προβεί στη συνέχεια στη διενέργεια παρόμοιων πράξεων, θα υπαχθεί σε φόρο για το κέρδος που απεκόμισε από τη μεμονωμένη αυτή πράξη. 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. Για να χαρακτηριστεί ως επιχείρηση, ενώ σε συστηματική άσκηση περισσότερων πράξεων ακινήτων δεν υπάρχουν ειδικότερες προϋποθέσεις, π.χ. χρόνος κτήσης των ακινήτων που πωλούνται, αξία αυτών κ.λπ., για μια μόνο πράξη απαιτείται: α) να πρόκειται για πώληση εδαφικής έκτασης που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλης, β) η εδαφική έκταση που πωλείται να αποκτήθηκε από επαχθή αιτία (αγορά, ανταλλαγή κ.λπ.), γ) η πώληση να πραγματοποιείται μέσα σε 2ετία από την απόκτηση από επαχθή αιτία της εδαφικής έκτασης και δ) η έκταση που πωλείται να είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας σύμφωνα με τα κριτήρια που επικρατούν στις συναλλαγές. Δίνεται δηλαδή η ερμηνεία ότι όταν υπάρχουν οι όροι αυτοί, ο πωλητής άσκησε επιχείρηση για την απόκτηση κέρδους και μάλιστα σημαντικού. Διαφορετικά έχει το θέμα, όταν φυσικό ή νομικό πρόσωπο ενεργεί κατά σύστημα αγорές και πωλήσεις κινητών ή ακινήτων αδιάφορα της αξίας αυτών ή ενεργεί κατά σύστημα άλλες πράξεις που αποβλέπουν στην επίτευξη κέρδους ή όταν καθορίζεται ήδη από το νόμο ότι υπάρχει επιχείρηση, όπως π.χ. στην περίπτ. β' της § 3 του άρθρου αυτού. Στις περιπτώσεις αυτές τα πρόσωπα αυτά ασκούν αναμφισβήτητα εμπορική επιχείρηση σύμφωνα με τις γενικές ή ειδικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και το κέρδος που προκύπτει αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις,

ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι οι προϋποθέσεις που προαναφέρθηκαν, δηλαδή δεν απαιτούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται για τη μεμονωμένη πράξη. (Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Έκδοση 2008 - ΑΝΤΩΝΟΠΟΥΛΟΣ Δ.ΚΑΤΟΥΔΗΣ ΗΛΙΑΣ, σελ. 1024-1025).

Επειδή, σύμφωνα με το 1059197/1184/14.6.2005 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις αποτελεί το κέρδος από τη μεμονωμένη ή συμπτωματική πώληση ακινήτων, εφόσον αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε 4035/1988 η εμπορικότητα της πράξης δεν αίρεται από τη χρονική απόσταση απόκτησης του οικοπέδου και ανέγερσης και τη μη ιδιότητα του υπόχρεου ως εργολάβου οικοδομών.

Επειδή, επιπρόσθετα στην αριθμ. 355/2013 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τη διοίκηση με την ΠΟΛ. 1100/2014 αναφέρονται τα παρακάτω: «...Η έννοια του εμπορικού εισοδήματος είναι ευρυτάτη περιλαμβάνουσα κάθε εισόδημα προερχόμενον εξ επαγγέλματος μη ελευθερίου και όχι μόνον στο εισόδημα εξ εμπορικής επιχείρησης κατά την έννοιαν του εμπορικού νόμου (ΣτΕ 1/1961). Οι δικαιοπραξίες 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 (νυν 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, τα ανωτέρω εκτεθέντα αποτυπώνονται και στην υπ' αρ. 871/1991 απόφαση του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία ο χαρακτηρισμός της ανέγερσης και μεταβιβάσεως διαμερισμάτων της οικοδομής, ως επιχειρήσεως μεταπωλήσεως ακινήτων, δεν αποκλείεται εκ μόνου του λόγου ότι δεν υπάρχει συστηματική οργάνωση επιχειρήσεως αγοραπωλησίας ακινήτων.

Επειδή, με την αριθ. .../2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Τμήμα Β'), η οποία κοινοποιήθηκε με την αριθ. .../11-03-2013 εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι κατά την έννοια των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 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 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.

Επειδή, η σχετική έκθεση μερικού ελέγχου, που έχει συνταχθεί από την Δ.Ο.Υ. ... περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν στην τελική κρίση του ελέγχου περί άσκησης δραστηριότητας με **αποκλειστικό σκοπό την επίτευξη κέρδους**. Συγκεκριμένα:

- Τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 η προσφεύγουσα πούλησε ένα (1) διαμέρισμα και εισέπραξε όπως προκύπτει από το συμβόλαιο που συντάχθηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και του αγοραστή του ακινήτου ποσό δέκα έξι χιλιάδων ευρώ (16.000,00 €).
- Κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2005 έως 2009 η προσφεύγουσα πραγματοποίησε σε σύντομο χρονικό διάστημα από την ανέγερση των οικοδομών (υπ' αριθ. .../...2004 άδεια οικοδομής για ανέγερση διώροφης οικοδομής με ισόγειο κατάστημα και υπ' αριθ. .../...2005 άδεια οικοδομής για ανέγερση διώροφης οικοδομής με ισόγειο κατάστημα) επαναλαμβανόμενες πωλήσεις συνολικά εξήντα ενός (61) ακινήτων από την πώληση των οποίων εισέπραξε συνολικά οχτακόσια τριάντα επτά χιλιάδες εννιακόσια εξήντα οχτώ ευρώ και δεκαοχτώ λεπτά (837.968,18 €) με στόχο την επίτευξη κέρδους πραγματοποιώντας εμπορικές πράξεις.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός. Οι εν λόγω πωλήσεις έγιναν με σκοπό την επίτευξη κέρδους και όχι την αξιοποίηση του κεφαλαίου της.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημόσιου συμφέροντος

διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Ν. 2523/1997 και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή την φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (Ολ ΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το επιβληθέν πρόστιμο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, κολασμός του παραβάτη και αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων), ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004, 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχισθεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκλήθηκε από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κλπ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή, δεν προκύπτει να δημιούργησε την πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι η επίτευξη του κέρδους από εμπορική πράξη, έστω και αν αυτή έχει συμπτωματικό χαρακτήρα, δεν φορολογείται.

Επειδή, η αρχή της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, ίδια ακριβώς φορολογική μεταχείριση έχει κάθε φορολογούμενος, ο οποίος ελέγχεται για επιδίωξη κέρδους μέσω πώλησης ακινήτων και διαπιστώνεται από τα εκάστοτε πραγματικά περιστατικά ότι στις συγκεκριμένες ενέργειες προέβη, όχι με σκοπό την αξιοποίηση του κεφαλαίου αλλά με σκοπό κερδοσκοπικό. Κατά συνέπεια, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της αρχής της ισότητας.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών της ισότητας, της αναλογικότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη και της χρηστής διοίκησης προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/2013: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων**, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: **α)** Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. **β)** Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: **α)** από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, **β)** η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή **γ)** περιέλθουν σε γνώση

του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή **δ**) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, περιήλθαν στη γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... συμπληρωματικά στοιχεία υπό την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 από την Οικονομική Επιθεώρηση Θεσσαλονίκης (έγγραφο με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ .../....2014, αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./....2014).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τα ανωτέρω άρθρα του ν. 2238/1994 το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων έως το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις ...2016 δεν έχει παραγραφεί.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. .../...2016 ενδικοφανούς προσφυγής της . . του ..., ΑΦΜ: ...

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

Υπ' αριθ. .../...2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010

Διαφορά φόρου	1.680,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.016,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.696,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.