



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604535

ΦΑΞ : 2131604568

Καλλιθέα 14/02/2017

Αριθμός απόφασης:1430

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. 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

4. Την από 17/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκουεπί της οδούΤ.Κ.με ΑΦΜ, κατά:

Της υπ' αριθμό/25-08-2016 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ για το Οικ έτος 2009 μφορολογική περίοδος(1.1-31.12.2008)

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1ος Λόγος: «Ο αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013». (και για τις τρεις προσβαλλόμενες πράξεις)

2ος Λόγος: «Ο παράνομος χαρακτήρας του κριτηρίου επιλογής του προσφεύγοντος για τον υπό κρίση έλεγχο», (και για τις τρεις προσβαλλόμενες πράξεις)

3ος Λόγος: «Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ελλείψει κοινοποίησης στον προσφεύγοντα προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου, κατά τα επιβαλλόμενα στο άρθρο 28 του Ν 4174/2013 και στο νόμο>>».

4ος Λόγος: «Η καθ' μόλα νόμιμη λειτουργία της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και η κρίση του ελέγχου ως προς την ακρίβεια και επάρκεια των στοιχείων της εν λόγω επιχείρησης και η ανυπαρξία παράβασης

5ος Λόγος: «Η προηγούμενη περαίωση των αποτελεσμάτων δ' πηγής, η οποία και για τον λόγο αυτόν δεν δύναται να αποτελέσει ξανά αντικείμενο φορολογικού ελέγχου. Ενώ, περαιτέρω δεν υφίστανται τυχόν συμπληρωματικά στοιχεία - αναγκαίο όρος- για τον έλεγχο αμετάκλητα περαιωμένης υπόθεσης», (μόνο για την με αριθμό/2016 πράξη, χρήση 2008).

6ος Λόγος: «Η ανυπαρξία παράβασης στην κρινόμενη υπόθεση από τον προσφεύγοντα. Ο νόμος και ουσία αβάσιμη επιβολή προστίμου εις βάρος του>>». Η υπό κρίση αγοροπωλησία ακινήτου δεν συνιστά ούτε και αντιστοιχεί σε εμπορική πράξη για τον προσφεύγοντα και κατά συνέπεια δεν υφίσταται για αυτή υποχρέωση καταχώρισης στα βιβλία και στοιχεία του Β'κατηγορίας.

Επί της από 17/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγή του του ΑΦΜ κατά της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επαγόμεθα τα ακόλουθα:

1ος Λόγος: «Ο αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013». (και για τις τρεις προσβαλλόμενες πράξεις)

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα σχετικά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν.4174/2013, αναφορικά με τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προβαίνει σε ιεραρχικό έλεγχο εκδοθείσας καταλογιστικής της πράξης είναι αντίθετα στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, αναφέρουμε ότι:

Επειδή, υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης και εν προκειμένου της υπηρεσίας μας, είναι η εφαρμογή των νόμων και ερμηνευτικών εγκυκλίων, αρμόδιες για τον έλεγχο της Συνταγματικότητας ή μη των νόμων είναι οι Δικαστικές Αρχές.

Κατά συνέπεια ο ανωτέρω ισχυρισμός απορρίπτεται από την υπηρεσία μας

2ος Λόγος: «Ο παράνομος χαρακτήρας του κριτηρίου επιλογής του προσφεύγοντος για τον υπό κρίση έλεγχο», (και για τις τρεις προσβαλλόμενες πράξεις)

Επειδή, οι εντολές ελέγχου εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των Α.Υ.Ο Δ.ΕΛ. 1059085 ΕΞ 2011/14-4-2011 4 Δ.ΕΛ. 1089249 ΕΞ 2011/15-6-2011, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2238/94 «περί φορολογίας εισοδήματος με κριτήριο επιλογής για έλεγχο την με

αριθμό πρωτοκόλλου Δ.ΕΛ 1059085 ΕΞ 2011/14-04-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τις αριθ. πρωτ. Δ.ΕΛ. 1089249 ΕΞ 2011/15-06-2011, 1107823/ΔΕ-&727-07-2011, 1142573 ΕΞ/Γ.Δ./14-10-2011, Δ.ΕΛ- 1165370 ΕΞ 2011/02-12-2011 Α Δ.ΕΛ. Λ 1057954 ΕΞ 2012/03-04-2012 Α.Υ.Ο, με την οποία ορίστηκε η διενέργεια Οριστικού Φορολογικού ελέγχου Φυσικών Προσώπων (τα οποία επιλέχθηκαν από την 4^η Ομάδα του έργου «Πρόγραμμα υλοποίησης κατά της Φοροδιαφυγής 2010 -2011») όλων των ανέλεγκτων χρήσεων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η σύζυγος του προσφεύγοντα λόγω του ότι από τις σχετικές διασταυρώσεις που έγιναν ηλεκτρονικά από το Υπουργείο Οικονομικών προέκυψαν διαφορές, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος

3ος Λόγος: *«Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας , ελλείπει κοινοποίησης στον προσφεύγοντα προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου, κατά τα επιβαλλόμενα στο άρθρο 28 του Ν 4174/2013 και στο νόμο>>».*

4ος Λόγος: *«Η καθ' μόλα νόμιμη λειτουργία της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και η κρίση του ελέγχου ως προς την ακρίβεια και επάρκεια των στοιχείων της εν λόγω επιχείρησης και η ανυπαρξία παράβασης*

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση γνωστοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου».

Επειδή ο έλεγχος συντάξε σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν 4174/2013 προκειμένου ο ελεγχόμενος να ενημερωθεί για τις διαπιστώσεις του *ελέγχου* και να διατυπώσει στην Υπηρεσία στην υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο εντός είκοσι (20) ημερών τις απόψεις του σχετικά με την διαπιστωθείσα παράβαση Ο προσφεύγων απάντησε στο ως άνω «Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου» με το υπ' αριθμό πρωτ./15-06-2016 απαντητικό υπόμνημα μαζί με τα συνημμένα αυτού Εκτός από το πιο πάνω υπόμνημα ο προσφεύγων με τα υπ' αριθμό πρωτ./14-7-2016 υπέβαλε συμπληρωματικό υπόμνημα . Στο υπόμνημα αυτό δεν αναφέρθηκε καθόλου στην παράβαση του ΚΒΣ .

Με βάση τα παραπάνω οι συγκεκριμένοι λόγοι της προσφυγής απορρίπτονται

5ος Λόγος: *«Η προηγούμενη περαίωση των αποτελεσμάτων δ' πηγής, η οποία και για τον λόγο αυτόν δεν δύναται να αποτελέσει ξανά αντικείμενο φορολογικού ελέγχου. Ενώ, περαιτέρω δεν υφίστανται τυχόν συμπληρωματικά στοιχεία - αναγκαίο όρος- για τον έλεγχο αμετάκλητα περαιωμένης υπόθεσης», (μόνο για την με αριθμό/2016 πράξη, χρήση 2008).*

Επειδή η αυτοπεραίωση Ν. 3296/2004 στην οποία υπήχθη η υποβληθείσα δήλωση διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 - 31/12/2007 (οικ. έτος 2008) αφορά αποκλειστικά και μόνο το επάγγελμα του εμπόρου ενδυμάτων και όχι τις υπόλοιπες δραστηριότητες (ανέγερση οικοδομών, αγοραπωλησίες ακινήτων, ενοικιάσεις ακινήτων, κ.λπ.) οι οποίες και παρέμεναν ανέλεγκτες μέχρι την έκδοση των εντολών ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ 3β Ν. 3296/2004, δηλώσεις υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών, δεν υπάγονται στις διατάξεις της αυτοπεραίωσης Ν. 3296/2004.

Επειδή η διαχειριστική περίοδος 1/1/2003 - 31/12/2003 (οικ. έτος 2004) ήταν, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου (δεν αμφισβητείται με την προσφυγή) ανέλεγκτη επειδή δεν είχε υπαχθεί σε κανένα είδους ελέγχου ή περαίωσης ορθώς ελέγχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 Ν. 2238/94.

Επειδή η δήλωση που υποβλήθηκε για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 - 31/12/2007 (οικ. έτος 2008), είναι ανακριβής δεδομένου ότι δεν δηλώθηκε εισόδημα άρθρου 28 Ν. 2238/94 από πώληση ακινήτου, δεν υπάγεται στις διατάξεις περί αυτοπεραίωσης του Ν. 3296/2004 και κατά συνέπεια η συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδος ήταν ανέλεγκτη και ορθώς διενεργήθηκε έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 Ν. 2238/94.

Επειδή η διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 - 31/12/2009 (οικ. έτος 2010) ήταν επίσης ανέλεγκτη επειδή δεν είχε υπαχθεί σε κανένα είδους ελέγχου ή περαίωσης και η χρήση αυτή ορθώς ελέγχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 Ν. 2238/94.

Σύμφωνα με τα παραπάνω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται.

6ος Λόγος: «*Η ανυπαρξία παράβασης στην κρινόμενη υπόθεση από τον προσφεύγοντα. Ο νόμος και ουσία αβάσιμη επιβολή προστίμου εις βάρος του>>. Η υπό κρίση αγοροπωλησία ακινήτου δεν συνιστά ούτε και αντιστοιχεί σε εμπορική πράξη για τον προσφεύγοντα και κατά συνέπεια δεν υφίσταται για αυτή υποχρέωση καταχώρισης στα βιβλία και στοιχεία του Β'κατηγορίας.*

Επειδή σύμφωνα το άρθρο 28 του ν.2238/1994 «*Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος*» «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»*

Επειδή σύμφωνα με την ΣτΕ 4035-6/1988 εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί ιδιοκτήτου, ανεξαρτήτως αιτίας κτήσεως οικοπέδου (στην Σ.τ.Ε. 4035-6/1988 είχε αποκτηθεί από κληρονομιά), εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται προς τον σκοπό της αξιοποίησής κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό της πραγματοποιήσεως κέρδους από μεταβίβαση των οριζοντίων ιδιοκτησιών της οικοδομής (διαμερισμάτων, καταστημάτων κλπ). Ο σκοπός δε αυτός μπορεί να συναχθεί από συναφή προς την ανέγερση της οικοδομής περιστατικά, όπως η ανέγερση της οικοδομής σε χρόνο που δεν επέχει πολύ από την απόκτηση του οικοπέδου, **από το μέγεθος της οικοδομής, από την πώληση διαμερισμάτων – καταστημάτων κλπ...**

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1047/11.3.2013 του Υπ. Οικ. που έκανε δεκτή την με αρ. 532/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. 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 πολυώροφης οικοδομής επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησής κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επιτεύξεως κέρδους από την μεταβίβαση των οριζοντίων 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.

Ακόμα, από την νομολογία έχει γίνει δεκτό, **ότι δεν αίρουν την εμπορικότητα των πράξεων ακόμα και το γεγονός ότι το οικόπεδο μπορεί να έχει αποκτηθεί από μη επαχθή αιτία πχ. από κληρονομία**, ακόμα και εάν υπάρχει χρονική απόσταση μεταξύ της απόκτησης του οικοπέδου και της ανέγερσης της οικοδομής, καθώς και η μη ιδιότητα του εργολάβου του ανεγείροντος την οικοδομή (Σ.τ.Ε. 2842/1992, 4035/1988, 1369/1989 και διαταγή 1096318/1760/A0012/2005 σε Δ12 1111830/ΕΞ 2011 έγγραφο Υπ.Οικ.).

Επειδή κρίσιμο στοιχείο, μεταξύ των άλλων (ο αριθμός πωληθέντων σε σχέση με το σύνολο, η αξία των πωληθέντων, η ιδιότητα των εμπλεκομένων, οι ενέργειες που αυτοί έκαναν, τα γεγονότα που οδήγησαν στην πώληση, η προηγούμενη χρήση των ακινήτων κλπ), σύμφωνα με την νομολογία και τις αποφάσεις του Υπ. Οικ. επί χαρακτηρισμού ως επιχείρησης ανέγερσης και πώλησης οικοδομών 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 που ανάγεται η κερδοσκοπική πρόθεση των προσφυγόντων 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 σύμφωνα με τις σχετικές με αριθ. πρωτ. 1093725/2163/A0012/2.5.2007 και Δ12 Α 1043846 ΕΞ 2013/11.3.2013 εγκύκλιους του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς και το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12 Α 1093386 ΕΞ 2013 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών, **η ανέγερση οικοδομής επί οικοπέδου που ανήκει από κοινού και εξ αδιαίρετου σε φυσικά πρόσωπα, τα οποία έχουν μεταβιβάσει τις οριζόντιες ιδιοκτησίες (διαμερίσματα) συνιστά σύσταση οικοδομικής επιχείρησης αποβλέπουσα στην πραγματοποίηση κέρδους** και το αποκτώμενο εισόδημα θεωρείται ως φορολογητέο εισόδημα που προσδιορίζεται **σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 34 του ν.2238/94 εφόσον συνυπάρχει εκτός από το στοιχείο της πώλησης και το στοιχείο της ανέγερσης (ή ανάθεσης σε τρίτο αλλά για λογαριασμό των συγγενών).**

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμό 2282/2013 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών: «...λαμβανομένου υπόψη 1) ότι οι ανεγερθείσες οριζόντιες ιδιοκτησίες δεν προορίζονταν για την κάλυψη οικογενειακών ή προσωπικών αναγκών του προσφεύγοντος αφού μόνο ένα διαμέρισμα χρησιμοποιήθηκε ως κύρια κατοικία και μία άλλη παραχωρήθηκε δωρεάν σε συγγενικό πρόσωπο 2) ότι οι υπόλοιπες οριζόντιες ιδιοκτησίες πουλήθηκαν στο σύνολό τους σε πολύ μικρό χρονικό διάστημα από την σύνταξη του εργολαβικού προσυμφώνου (δύο έως τέσσερα έτη) και 3) ότι από την πώληση των εν λόγω οριζοντίων ιδιοκτησιών απέκρινε πολύ υψηλό τίμημα το οποίο σύμφωνα με τα συμβόλαια που συνετάγησαν, κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2007, 2008, και 2009 ανέρχεται στο ποσό των 1.494.774,43 ευρώ, κρίνει ότι η ανέγερση της οικοδομής και η εντεύθεν πώληση των οριζοντίων

ιδιοκτησιών είχε ως σκοπό την απόκτηση κέρδους, χωρίς να ασκεί εν προκειμένω επιρροή το γεγονός ότι ο προσφεύγων χρησιμοποίησε το κέρδος που απεκόμισε για την αγορά άλλου οικοπέδου και την ανέγερση σ' αυτό κύριας κατοικίας.».

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 1821/23.1.69 απόφαση Υπ. Οικονομικών ως επιχειρήσεις μεταπωλήσεως οικοπέδων θεωρούνται τόσοι αι έχουσαι οργάνωσιν επιχειρήσεις, **όσον και αι στερούμεναι οργάνωσης**, (ΣΤΕ 3500/1982).

Επειδή...ήτις πρόθεσις δεν απαιτείται να εκδηλωθή ρητώς, αλλά δύναται να συναχθή εκ συντρεχόντων πραγματικών περιστατικών, (ΣΤΕ 4264/85).

Επειδή, ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό που αναφέρεται στον ίδιο λόγο σχετικά με την αγοραπωλησία ακινήτου στην οδόαπό την συνολική εξέταση της υπόθεσης και την ανάγνωση των συμβολαίων αγοράς με αριθμό και/11-5-2007 συνολικής αξίας 242.874,72 € και πώλησης αρ συμβ./4-3-2008, με συνολικό τίμημα 700.000 ευρώ (αγορά ακινήτου, έκδοση αδείας, εργασίες στο ακίνητο για την αλλαγή της χρήσης και στη συνέχεια την πώληση του ακινήτου σε πολύ υψηλότερο τίμημα και σύμβαση LEASING), προκύπτει ότι πρόκειται για εμπορική πράξη που έγινε με σκοπό την επίτευξη κέρδους καθ' όσον ο προσφεύγων μετά την αγορά προέβη σε μεθοδευμένες ενέργειες, ήτοι έκδοση αδείας οικοδομής για αλλαγή χρήση του ακινήτου, εργασίες διαμόρφωσης του ακινήτου και πώληση σε ιδιαιτέρως σύντομο χρόνο από την αγορά και την έκδοση άδεια αλλαγής χρήσης. Συγκεκριμένα τα ακίνητα_αγοράστηκαν την 11-5-2007 και αμέσως πωλήθηκαν σε σύντομο χρονικό διάστημα την 4-3-2008. Η επιλογή αυτή καταδεικνύει την πρόθεση του ελεγχόμενου να εμπορευθεί τις ιδιοκτησίες που κατείχε, μεταβιβάζοντας τις σε τρίτους έναντι ανταλλάγματος. Το γεγονός ότι στη συνέχεια της μεταβίβασης από την οποία ο προσφεύγων αποκόμισε μεγάλο κέρδος η τράπεζα για το ακίνητο αυτό συνήψε σύμβαση leasing με εταιρεία συμφερόντων του δεν αναιρεί την κερδοσκοπική του πρόθεση και την επίτευξη πραγματικού κέρδους για τον ίδιο. Η επόμενη της πώληση σύμβαση leasing είναι ανεξάρτητη και η συμβαλλόμενη εταιρεία συμφερόντων του με τη σύμβαση αυτή προέβη σε ανεξάρτητη χρηματοδότηση από την τράπεζα, η οποία είχε προβεί σε αγορά του ακινήτου από τον προσφεύγοντα. Πρόκειται για δύο ανεξάρτητες συμβάσεις από τις οποίες προκύπτει όφελος τόσο για τον προσφεύγοντα (είσπραξη 700.000 ευρώ) όσο για την εταιρεία συμφερόντων του (νόμιμος εκπρόσωπος) '.....' η οποία προέβη σε χρηματοδοτική μίσθωση του ακινήτου από την εξυπηρετώντας τις ανάγκες δανεισμού της και τη διενέργεια αποσβέσεων επί των μισθωμάτων που καταβάλει. Η εταιρεία συμμετείχε σε πλειστηριασμούς ακινήτων και παράλληλα διαχειρίζεται ακίνητα

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός ότι πρόκειται για κίνηση με σκοπό τη χρηματοδότηση δεν ευσταθεί γιατί η χρηματοδότηση αφορά μόνο την '.....', ενώ ο προσφεύγων με την ενέργεια αυτή αποκόμισε μεγάλο κέρδος στην επίτευξη του οποίου αποσκοπούσε κατά την αγορά του ακινήτου.

Επειδή, αναπόδεικτα προβάλλεται ότι ο μη εμπορικός σκοπός τους και αλυσιτελώς ότι ο λόγος της πώλησης ήταν σύναψη χρηματοδοτικής μίσθωσης με στόχο την εξασφάλιση επαγγελματικής στέγης για την ομόρρυθμη εταιρεία στην οποία συμμετέχει με ευνοϊκούς όρους της υπομίσθωσης των ιδίων ακινήτων παραπέμπουμε στο με αριθμό/4-3-2008 συμβόλαιο πώλησης του Συμβολαιογράφου όπου ξεκάθαρα αναφέρει ότι ο ελεγχόμενος (πωλητής) αποξενώνεται από κάθε δικαίωμα κυριότητας νομής και κατοχής επί των μεταβιβαζομένων ακινήτων και αποκαθιστά την συμβαλλόμενη αγοράστρια εταιρεία, τελεία και αποκλειστικό νομέα και κάτοχο αυτών ως εκ τούτου δεν τίθεται κανένα θέμα χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ των. Σε κάθε περίπτωση θα μπορούσε η αγορά του ακινήτου να πραγματοποιηθεί από την ίδια την ομόρρυθμη εταιρεία στην οποία συμμετέχει.

Επειδή η πρόθεση αγοράς με σκοπό το κέρδος συνάγεται από το μέγεθος της οικοδομής, τις εργασίες που έγιναν για αλλαγή χρήσης και την πώληση σε χρόνο δεν απέχει πολύ από την απόκτησης (λιγότερο από ένα έτος) και κυρίως της μεγάλης αξίας και της διαφοράς μεταξύ αξίας αγοράς και αξίας πώλησης.

Επειδή οι ιδιοκτησίες που μεταβιβάστηκαν μετά από αλλαγή χρήση ουδέποτε χρησιμοποιήθηκαν από τον ιδιοκτήτη τους (προσφεύγοντα) με την μορφή της αξιοποίησης και εκμετάλλευσης κεφαλαίου, ήτοι ουδέποτε ιδιοκατοικήθηκαν, ιδιοχρησιμοποιήθηκαν ή εκμισθώθηκαν.

Επειδή, οι πωληθείσες οριζόντιες ιδιοκτησίες είχαν μεγάλη αξία (700.000 ευρώ).

Κατόπιν όλων των ανωτέρω ο λόγος αυτός της προσφυγής απορρίπτεται

Επειδή, ως προς τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/7/2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, όλοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από 17/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, κατοίκουεπί της οδούΤ.Κ.με ΑΦΜ, κατά της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 - 31/12/2008

Προστιμο ΚΒΣ 586 X 1/3	195,33€
------------------------	---------

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.