



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 04-11-2016

Αριθμός απόφασης:3669

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

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 08-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςτου, με Α.Φ.Μ., με διεύθυνση κατοικίας το Δήμο Π., στην οδόαριθμός, Τ.Κ, κατά της με αριθμό/20-04-2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 4

N.2523/1997) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2009 – 31.12.2009, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 300,00 €.

5. Την παραπάνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20-04-2016 Έκθεση Ελέγχου για την Επιβολή Αυτοτελών Προστίμων του προϊσταμένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τηςτου, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 09-05-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Το αμφισβητούμενο επιβληθέν πρόστιμο με το αιτιολογικό ότι δεν υπεβλήθη δήλωση έναρξης εργασιών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1^α του ν.2859/2000 στην χρήση 2009 για την δραστηριότητα της αγοροπωλησίας ακινήτων, προέκυψε κατόπιν διαταχθέντος ελέγχου από το Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ανήγειρε οικοδομή σε ιδιόκτητο οικοπέδο με το σύστημα της αντιπαροχής, σε σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτηση του οικοπέδου το έτος 2003 με το υπ'αριθμ./17-10-2003 συμβόλαιο αγοροπωλησίας (αγορά ½ εξ αδιαιρέτου έξι οικοπέδων συνολικού τιμήματος 789.503,72 €) και την εν συνεχεία έκδοση αδείας οικοδομής (2005), από την οποία απέκτησε με το σύστημα της αντιπαροχής είκοσι (20) νεόδμητα διαμερίσματα, **εκ των οποίων τα έτη 2009,2010 και 2011 πώλησε τα δέκα έξι (16) μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα από την παράδοσή τους από την εργολάβο κατασκευάστρια επιχείρηση και σε μεγάλη αναλογία σε σχέση με τα διαμερίσματα που παραμένουν στην κατοχή της μέχρι και σήμερα, ενώ τα πωληθέντα δεν ιδιοχρησιμοποιήθηκαν και δεν εκμισθώθηκαν σε τρίτους πριν την πώλησή τους.** Οι πράξεις αυτές με τα παραπάνω χαρακτηριστικά **κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εμπορικές και φορολογητέες** σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. συνεπεία αυτού προσδιορίστηκε εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων ανά διαχειριστική περίοδο (με βάσει τις πωλήσεις), ενώ λόγω της διαπίστωσης της ύπαρξης αδήλωτης επιχείρησης αγοροπωλησίας ακινήτων η οποία είχε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1^α του ν.2859/2000 υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, ενώ συνεπεία της μη υποβολής της καταλογίστηκε το υπό κρίση πρόστιμο με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν.2523/1997.

Η προσφεύγουσα , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι καταλογισθείσες πράξεις δεν συνιστούν άσκηση εμπορικής επιχείρησης και ως εκ τούτου είναι παράνομη η υποβολή της σε πρόστιμο λόγω μη έναρξης εργασιών.

Επί των προβαλλομένων λόγων

Επειδή από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκύπτουν τα εξής πραγματικά περιστατικά:

Από την προσφεύγουσα αγοράστηκαν δυνάμει του με αριθμό/17-10-2003 πωλητηρίου συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης αντί συνολικού τιμήματος 789.503,72 €, ½ εξ αδιαιρέτου τεσσάρων αγρών, οι οποίοι βρίσκονταν στην εκτός σχεδίου περιοχή του Δήμου Πυλαίας Θεσσαλονίκης οι οποίοι αργότερα εντάχθηκαν στο ρυμοτομικό σχέδιο του Δήμου Πυλαίας και από αγροτικά ακίνητα έγιναν αστικά. Οι αποκτηθέντες αγροί κατά τον τίτλο κτήσης τηςείχαν επιφάνεια είκοσι εννέα χιλιάδες οχτακόσια τρία τετραγωνικά μέτρα και πέντε εκατοστά (29.803,05), (ήταν κατά τους τίτλους κτήσεως τουτριάντα χιλιάδες επτακόσια τριάντα οχτώ μέτρα 30.738,00 τ.μ. λόγω της διέλευσης του ρέματος). Οι ανωτέρω αγροί εντάχθηκαν στο ρυμοτομικό σχέδιο του Δήμου Πυλαίας Θεσσαλονίκης, εκτός από το οικόπεδο των 90,53 τ.μ. το οποίο ρυμοτομήθηκε εξ ολοκλήρου, υποκείμενοι σε εισφορά σε γη και σε χρήμα. Μετά την ένταξή τους στο ρυμοτομικό σχέδιο του Δήμου Πυλαίας Θεσσαλονίκης και την σύνταξη της με αριθμό πράξης εφαρμογής, όπως προκύπτει και από το με αριθμό Πρωτοκόλλου/15-10-2003 έγγραφο της Δ/νσης Τεχνικών Υπηρεσιών του Δήμου Πυλαίας επήλθαν οι παρακάτω μεταβολές:

ΑΡ.ΟΙΚ.	Τ.Μ. ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟ
1.	1600,00	655,00 676,83						
2	7823,76		9,93	389,98	3.241,06			
3.	14.694,05	2080,99	6.325,99			181,68	1719,07	
4.	2.452,99							869,78
5.	90,53	-	-	-	-	-	-	-
6.	3.141,72							991,94
ΣΥΝ.	29.803,05	Τελική επιφάνεια <u>2.758,10</u> τ.μ.	6.335,92		Τελική επιφάνεια <u>3.240,54</u> τ.μ.			

Το τίμημα αγοράς της προσφεύγουσας του ½ εξ αδιαιρέτου ποσοστού της επί των οικοπέδων κατανέμεται ως εξής:

ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΟ ΤΕΤΡΑΓΩΝΟ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ
.....	157.178,96
.....	291.809,04
.....	17.960,81
.....	149.269,35
.....	8.368,32
.....	79174,39
.....	85.742,85
ΣΥΝΟΛΑ	789.503,72€

Για τα ανωτέρω περιγραφόμενα οικόπεδα και συγκεκριμένα για το και τοεγκρίθηκε η μεταφορά συντελεστή δόμησης στα ωφελούμενα οικόπεδα ως κάτωθι:

1) Για το, με την με αριθμόαπόφαση του τμήματος χορηγήσεως αδειών Διεύθυνσης πολεοδομίας Νομαρχιακής αυτοδιοίκησης Θεσσαλονίκης περί έγκρισης πραγματοποίησης Μ.Σ.Δ. κατά τις διατάξεις του Ν.3044/2002, από βαρυνόμενο ακίνητο σε ωφελούμενο οικόπεδο, εγκρίθηκε η μεταφορά συντελεστή δόμησης στο ωφελούμενο οικόπεδο επιφανείας 2.758,10τ.μ. οικοδομικό τετράγωνο Αριθμός Οικοπέδου .. (Αριθμός Κτηματολογίου) επί των οδών, και

2) Για το, με την με αριθμό απόφαση του τμήματος χορηγήσεως αδειών Διεύθυνσης πολεοδομίας Νομαρχιακής αυτοδιοίκησης Θεσσαλονίκης περί έγκρισης πραγματοποίησης κατά τις διατάξεις του Ν.3044/2002, από ακίνητο σε ωφελούμενο οικόπεδο, εγκρίθηκε η μεταφορά συντελεστή δόμησης στο ωφελούμενο οικόπεδο επιφανείας 3.240,54 τ.μ. οικοδομικό τετράγωνο Αριθμός Οικοπέδου ...(Αριθμός Κτηματολογίου) επί των οδών, και

Εν συνεχεία οι συνιδιοκτήτες οικοπεδούχου απεφάσισαν την ανέγερση οικοδομών με το σύστημα της αντιπαροχής για τα παρακάτω οικόπεδα:

Α. Για το ΟΙΚΟΠΕΔΟ εμβαδού 2.758,10 τ.μ.Οικοδομικό Τετράγωνο Αριθμός Οικοπέδου .. (Αριθμός Κτηματολογίου), επί των οδών, και, μεταξύ των οικοπεδούχων .) του με ποσοστό ιδιοκτησίας κατά ένα δεύτερο ½ αδιαίρετα και κατ' ισομοιρία, και 2) του με ποσοστό

ιδιοκτησίας κατά ένα δεύτερο ½ αδιαίρετα και κατ' ισομοιρία και της εργολάβου εταιρείας – και συστάθηκε το με αρ./25-11-2005 προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης και η με αρ./28-03-2006 της ίδιας συμβ/φου τροποποίηση του. Εν συνεχεία στο ανωτέρω περιγραφόμενο οικοπέδο, ανεγέρθηκε με την με αριθμό/28-12-2005 άδεια ανοικοδόμησης του οικοδομικού συγκροτήματος όπως αυτή αναθεωρήθηκε με τις με αριθμό πρωτοκόλλου πράξεις αναθεώρησης με το σύστημα της αντιπαροχής, από την εργολάβο εταιρία «.....και», οικοδομικό συγκρότημα πέντε (5) οικοδομών που χαρακτηρίζονται με τα χαρακτηριστικά στοιχείακαι, συντάχθηκε το με αριθμό/19-07-2006 συμβόλαιο σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών και διανομής αυτών της ίδιας συμβολαιογράφου και οι οικοπεδούχοι από τα 900/1000 εξ αδιαιρέτου όλου του οικοπέδου, που αντιστοιχούν στο υπό ανέγερση οικοδομικό συγκρότημα μεταβίβασαν στην εργολάβο εταιρία τα 450,30/1000 εξ αδιαιρέτου.

Κτίσματα που αποδόθηκαν στην Οικοπεδούχο προσφεύγουσα κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100%				
ΚΤΙΡΙΟ ΕΝΑ (ΚΙ-1)				
A/A	Περιγραφή κτισμάτων	Τ.Μ. κτισμάτων - καθαρά	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ ΣΤΟ ΟΙΚΟΠΕΔΟ Σε χιλιοστά	Χαρακτηριστικός αριθμός
1	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 1ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - ΑΠΟΘΗΚΗ - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	80,07 8,98	28,07	.....
2	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 2ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - Υπόγεια αποθήκη - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	74,85 11,43	27,54	.....
3	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 3ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - Υπόγεια αποθήκη - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	80,07 12,12	28,07	.....
ΚΤΙΡΙΟ ΔΥΟ (ΚΙΙ-2)				
4	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 1ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - ΑΠΟΘΗΚΗ	80,54 12,09	29,24	.....

	• ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ			
5	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 2ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	90,79 6,86	31,69	.....
6	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 2ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	80,54 13,71	29,24	.....
ΚΤΙΡΙΟ ΤΡΙΑ (ΚΙΠ-3)				
7	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 3ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	79,94 11,06	27,82	.....
ΚΤΙΡΙΟ ΤΕΣΣΕΡΑ (ΚΙΥ-4)				
8	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 1ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	90,84 12,55	29,62	.....
9	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 3ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	90,84 13,70	29,62	.....
10	• Τα 100/1000 εξ αδιαιρέτου του όλου του οικοπέδου που αντιστοιχούν στην μελλοντική καθ' ύψος επέκταση των οικοδομών.		13,94	.....
	ΣΥΝΟΛΟ		274,85	

Β. Για το ΟΙΚΟΠΕΔΟ εμβαδού 3.240,54τ.μ. στο Οικοδομικό Τετράγωνο, Αριθμός Οικοπέδου .. (Αριθμός Κτηματολογίου), επί των οδών, και μεταξύ των οικοπεδούχων 1) του με ποσοστό ιδιοκτησίας κατά ένα δεύτερο ½ αδιαίρετα και κατ' ισομοιρία, και 2) του με ποσοστό ιδιοκτησίας κατά ένα δεύτερο ½ αδιαίρετα και κατ' ισομοιρία και του εργολάβου..... συστάθηκε το με αρ. /25-11-2005 προσύμφωνο και

εργολαβικό συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης- Ειρήνης και οι με αρ. /11-12-2008 , με αρ. /11-12-2008 και με αρ. /17-12-2008 της ίδιας συμβ/φου τροποποιήσεις του με το οποίο οι οικοπεδούχοι από τα 900/1000 εξ αδιαιρέτου όλου του οικοπέδου, που αντιστοιχούν στο υπό ανέγερση οικοδομικό συγκρότημα μεταβίβασαν στον εργολάβο τα 454,70/1000 εξ αδιαιρέτου. Εν συνεχεία στο ανωτέρω περιγραφόμενο οικόπεδο, συντάχθηκε το με αριθμό /31-03-2009 συμβόλαιο σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών και διανομής αυτών, της ίδιας συμβολαιογράφου και ανεγέρθηκε με την με αριθμό /28-12-2005 άδεια ανοικοδόμησης συγκρότημα πέντε (5) οικοδομών που χαρακτηρίζονται με τα χαρακτηριστικά στοιχεία

Κτίσματα που αποδόθηκαν στην Οικοπεδούχο προσφεύγουσα κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100%				
ΚΤΙΡΙΟ ΕΝΑ (ΚΙ-1)				
A/A	Περιγραφή κτισμάτων	Τ.Μ. κτισμάτων - καθαρά	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ ΣΤΟ ΟΙΚΟΠΕΔΟ Σε χιλιοστά	Χαρακτηριστικός αριθμός
1	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 1ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - ΑΠΟΘΗΚΗ - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	89,71 20,31	28,55	.....
2	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 1ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - Υπόγεια αποθήκη - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	83,20 15,23	26,24	.....
ΚΤΙΡΙΟ ΔΥΟ (ΚΙΙ-2)				
3	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 2ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - ΑΠΟΘΗΚΗ - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	79,59 15,23	24,49	.....
4	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 2ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - ΑΠΟΘΗΚΗ - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	94,72 13,18	29,97	.....
5	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 3ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - ΑΠΟΘΗΚΗ	79,59 15,38	24,89	.....

	• ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ			
ΚΤΙΡΙΟ ΤΡΙΑ (ΚΙΙΙ-3)				
6	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 1ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	63,27 8,89	19,84	.....
ΚΤΙΡΙΟ ΤΕΣΣΕΡΑ (ΚΙΥ-4)				
7	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 2ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	63,27 12,02	20,04	.....
8	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 2ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	79,64 16,14	25,78	.....
9	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 3ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	63,27 15,07	20,04	.....
10	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 3ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	68,36 15,75	21,95	.....
11	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 3ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	79,64 21,28	25,88	.....
12	• Τα 100/1000 εξ αδιαιρέτου του όλου του οικοπέδου που αντιστοιχούν στην μελλοντική καθ' ύψος επέκταση των οικοδομών.		4.60	
	ΣΥΝΟΛΟ		272,27	

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο των υποβληθέντων δηλώσεων Ε1, Ε9 και των προσκομισθέντων συμβολαίων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι εκ των

αποκτηθέντων με το σύστημα της αντιπαροχής είκοσι (20) νεόδμητων διαμερισμάτων, **πωλήθηκαν τα δέκα έξι (16)** μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα από την παράδοσή τους από τις εργολάβους κατασκευάστριες επιχειρήσεις και σε μεγάλη αναλογία (80%) σε σχέση με τα διαμερίσματα που παραμένουν στην κατοχή της μέχρι και σήμερα, τα οποία είναι μόλις τέσσερα (4), τα δε πωληθέντα δεν ιδιοχρησιμοποιήθηκαν και δεν εκμισθώθηκαν σε τρίτους πριν την πώλησή τους. Οι πράξεις αυτές συνεπεία των διαπιστώσεων του ελέγχου και σύμφωνα με την παρ. 1 και 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ την νομολογία και τις αποφάσεις του Υπ.Οικ., κρίθηκαν ως φορολογητέες προερχόμενες από αδήλωτη εμπορική εκμετάλλευση. Το κατ' έλεγχο εισόδημα που απέκτησε η προσφεύγουσα **ως επιτηδευματίας** από την ατομική άσκηση **αδήλωτης εμπορικής** επιχείρησης (καθαρά κέρδη από την πώληση ακινήτων) για τις χρήσεις 2009, 2010, και 2011 **προσδιορίστηκε με τον ειδικό λογιστικό προσδιορισμό της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994** και με εφαρμογή της **ΠΟΛ 1100/9-4-2014**, (αποδοχή της 355/2013 γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.), με την οποία έγινε δεκτό ότι ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται **ειδικά και εξαντλητικά** στις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. αφαιρουμένου από το τίμημα πώλησης του κόστους αγοράς, δηλαδή όχι με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994 που αφορά τις τεχνικές επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και προσδιορίζεται με συντελεστή επί των πωλήσεων, λόγω της διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα **δεν συμμετείχε στην κατασκευή-ανέγερση αλλά πούλησε τα αποκτηθέντα από αντιπαροχή ακίνητα**. Ως κόστος κάθε ακινήτου που έγινε δεκτό από τον έλεγχο ως αφαιρετικό στοιχείο από το εκάστοτε τίμημα πώλησης ήταν η αναλογία του κόστους αγοράς του εκάστοτε οικοπέδου, πλέον τα έξοδα συμβολαίου αγοράς (σελ. 102, 103 έκθεσης), πλέον το κόστος τακτοποίησης- εισφοράς σε χρήμα λόγω ένταξης στο ρυμοτομικό σχέδιο (σελ. 103, 104 έκθεσης).

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 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.»

Επειδή σύμφωνα το άρθρο 34 του ν.2238/1994 «Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων»

«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 προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#).....»

Επειδή σύμφωνα με την ΣτΕ 4035-6/1988 εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί ιδιοκτητού, 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 αξιοποιήσεως 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 απέχει πολύ από την απόκτηση του οικοπέδου, **από το μέγεθος της οικοδομής, από την πώληση διαμερισμάτων – καταστημάτων κλπ σε σύντομο χρονικό διάστημα και μέλιστα σε αναλογία μεγάλη έναντι εκείνων που παραμένουν στον ιδιοκτήτη κλπ (Σ.τ.Ε. 4035/1988, 1369/1988, 1345/1987, 2307/1985, 630/1985, 1577/185, 2354/1983, 1214/1982, 1386/1981, 3400/1991).**

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 αξιοποίησης 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.

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 κληρονομιά, 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, 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 οριζόντιων ιδιοκτησιών απεκόμισε 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 οριζόντιων 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 κατ' άρθρ. 31 παρ. 2 Ν.Δ. 3323/55 (ως αντικ. δι' άρθρ. 8 Α.Ν.239/67), δια την υπαγωγήν εις φόρον εισοδήματος ωφελείας εξ επιχειρήσεως πωλήσεως οικοπέδων, δεν απαιτείται η ωφέλεια να πραγματοποιείται υπό οργανωμένης επιχειρήσεως, διότι δεν συνιστά απαραίτητον στοιχείον της εννοίας της επιχειρήσεως η ύπαρξις οργανώσεως, της προσθέτου ταύτης προϋποθέσεως τεθείσης το πρώτον δι' άρθρ. 7 Ν. 12/75, ισχύοντος από οικονομικού έτους 1975, (ΣτΕ 1222, 1224,1226-32, 1999, 2951, 3937-40/82).

Επειδή κατά την Ε. 1821/23.1.69 απόφασιν Υπ. Οικονομικών ως επιχειρήσεις μεταπωλήσεως οικοπέδων θεωρούνται τόσοι αι έχουσαι οργάνωσιν επιχειρήσεις, **όσον και αι στερούμεναι οργανώσεως**, (ΣτΕ 3500/1982).

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

Επειδή ο χαρακτηρισμός της ανεγέρσεως και μεταβιβάσεως των διαμερισμάτων της οικοδομής ως επιχειρήσεως μεταπωλήσεως ακινήτων δεν αποκλείεται εκ του ότι η ανέγερσις δεν επραγματοποιήθη υπό του ιδίου του ιδιοκτήτου του οικοπέδου, **αλλά δι αναθέσεως εις τρίτον και δη με το σύστημα της αντιπαροχής ούτε εκ του ότι δεν υπάρχει συστηματική οργάνωσις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων** (ΣτΕ 871/1991).

Επειδή σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. Δ12Α 1043846 ΕΞ 2013/11/3/2013 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος, Τμήμα Α': «...για επιχείρηση που δεν ανεγείρει η ίδια οικοδομή σε οικόπεδό της, ούτε αναθέτει σε τρίτο την ανέγερσή της για λογαριασμό της, αλλά η οικοδομή ανεγίρεται από εργολάβο κατά το σύστημα της αντιπαροχής, αποκτά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, **το οποίο φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ.**».

Επειδή σύμφωνα με την Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. αρ. 355/2013 με θέμα «Επιτρεπτό ή μη εξωλογιστικού προσδιορισμού σε υποθέσεις αγοραπωλησίας ακινήτων (άρθρο 28 του ν. 2238/1994)» που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό των Οικονομικών με την με αρ. ΠΟΛ 1100/9-4-2014: «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 (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). Β. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος εξ εμπορικών επιχειρήσεων και ειδικότερα στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων. Σ' όλες τις προαναφερθείσες περιπτώσεις, ως εισόδημα (ακαθάριστο έσοδο) εξ εμπορικών επιχειρήσεων θεωρείται το κέρδος ή η ωφέλεια που αποκτάται από τον πωλητή του ακινήτου και αντιστοιχεί, κατά τις ρητές διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 περ. α', β' του ν. 2238/1994, - στην επί πλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου που πωλήθηκε και της αξίας αυτού κατά τον χρόνο της καθ' οιονδήποτε τρόπο κτήσης του ακινήτου (ΝΣΚ 532/2012, 634/2012) ή τον χρόνο πριν την κατάτμηση ή ρυμοτόμησή του (ΣτΕ 4392/1985). Ως αξία πώλησης, κατά τη ρητή πρόβλεψη του άρθρου 28§3 ΚΦΕ, λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική αξία του ακινήτου (όπως αυτή προσδιορίζεται κατ' άρθρο 41 του ν. 1249/1982), εκτός εάν στο πωλητήριο συμβόλαιο αναγράφεται τίμημα μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, οπότε ως αξία πώλησης λαμβάνεται το ποσόν αυτό. Ο τρόπος εξεύρεσης της αξίας του ακινήτου κατά την πώληση είναι εφαρμοστέος, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, και για την εξεύρεση της αξίας του ακινήτου κατά τον χρόνο της καθ' οιονδήποτε τρόπο κτήσης του, που αφέθηκε αρρύθμιστη στο νόμο. Στις περιοχές όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται: (α) Το τίμημα που αναγράφεται στα συμβόλαια, (β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, που εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στην φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, η δε διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή. ...»

Επειδή από τις διατάξεις του Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) προβλέπονταν (2009) μεταξύ άλλων τα εξής: «Άρθρο 2 Αντικείμενο του φόρου, παρ. 1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

Άρθρο 3 Υποκείμενοι στο φόρο παρ. 1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

Άρθρο 36 Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο παρ.1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή, παρ. 6. Ο υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, εφόσον διενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, οι οποίες δεν καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11 υποχρεούνται:α) να υποβάλλουν τις δηλώσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 1 και να λαμβάνουν Α.Φ.Μ., όπως προβλέπεται από την παράγραφο 2,»

Επειδή στην από 20-04-2016 έκθεση ελέγχου για την επιβολή αυτοτελών προστίμων του άρθρου 4 παρ. 1 του ν.2523/1997 της φορολογικής αρχής, με βάσει τις ισχύουσες διατάξεις και την παραπάνω νομολογία, τις γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ. και τις ΠΟΛ του Υπ. Οικ., στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται πλήρως ότι, οι πωλήσεις των οριζοντίων ιδιοκτησιών των υπό κρίση οικοπέδων που περιήλθαν στην προσφεύγουσα από αντιπαροχή αποτελούν εμπορικές πράξεις της παρ. 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., ως κατά σύστημα διενεργηθέντων από αδήλωτη επιχείρηση αγοροπωλησίας ακινήτων που έγιναν με σκοπό το εμπορικό κέρδος. Διότι όπως απεδείχθη από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα με πλήθος συμβολαίων και εμπορικών συμβάσεων (εργολαβικά, πωλήσεις) επιδίωξε την δημιουργία υπεραξίας – κέρδους που προέκυψε από την πώληση των απόκτηθέντων με το σύστημα της αντιπαροχής δέκα έξι (16) οριζοντίων ιδιοκτησιών τα έτη 2009, 2010 και 2011 έναντι είκοσι (20) συνολικά αποκτηθέντων, σε πολύ σύντομο διάστημα από την απόκτησή τους και πριν οποιαδήποτε άλλη χρήση τους (εκμίσθωση, ιδιόχρηση κλπ), Επειδή συνεπεία των διαπιστώσεων αυτών, αδιάφορο για την υπαγωγή ή μη στον φόρο είναι εάν έχει δηλωθεί αυτή η δραστηριότητα στην φορολογική αρχή, ενώ αλυσιτελώς επιχειρεί η προσφεύγουσα να αποδείξει ότι ο σκοπός της ήταν η «αξιοποίηση κεφαλαίου», καθώς η ποσότητα, πυκνότητα και η επανάληψη των πράξεων αποδεικνύουν εκτεταμένη εμπορική δραστηριότητα. Επειδή η συγκεκριμένη εκτεταμένη εμπορική δραστηριότητα της προσφεύγουσας **δεν κρίνεται επί τη βάσει της μεμονωμένης – συμπτωματικής πράξης του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.2238/1994, η οποία δεν πρέπει να συγχέεται με την κατά σύστημα άσκηση δραστηριότητας (δηλωμένης ή διαπιστωμένης) από επιχείρηση (έννοια ευρύτερη για το φορολογικό δίκαιο) αγοροπωλησίας ακινήτων, όπως εν προκειμένω**

προέκυψε για την προσφεύγουσα.(σχετ. Ε.1340/Εγκ. 5/22.1.1968 και Μ. 2127/274/Εγκ. 32/16.3.1968 διαταγές, σελ.1024 Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών προσώπων.....). Κατά συνέπεια οι λόγοι που αναφέρονται στην μη ύπαρξη εμπορικής επιχείρησης η οποία δεν είχε υποχρέωση δήλωσης έναρξης εργασιών με τις διατάξεις των άρθρων 36§1 και 6 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), αβάσιμα προβάλλονται και δεν είναι δυνατόν να γίνουν δεκτοί.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να απορριφθεί η από 08-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανής προσφυγή τηςτου, με **Α.Φ.Μ.** για όλους τους λόγους και ποσά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

➤ Διαχειριστική Περίοδος από 01/01/2009-31-12/2009

Η προσφεύγουσα για τη διαχ. περίοδο 01-01/31-12-2009, ενώ άσκησε εμπορική δραστηριότητα αγοροπωλησίας ακινήτων, με σκοπό το κέρδος, όπως αυτή η δραστηριότητα περιγράφεται στο άρθρο 28 παρ. 1 και 3 του Ν. 2238/94, δεν υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36§1 και 6 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.)

Η ανωτέρω παράβαση επισύρει το πρόστιμο που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 4, παρ. 1 του Ν. 2523/97 (117,00 έως 1170,00 ευρώ), και επικυρώνεται το επιβληθέν από τη φορολογική αρχή πρόστιμο:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	Πρόστιμο Ελέγχου	Πρόστιμο Δ.Ε.Δ.
01-01-2009 ΕΩΣ 31-12-2009	300,00	300,00

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).