



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 372/21-4-2016

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. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ.

Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β΄ 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

4. Την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος επανεξέτασης της υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της, 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 με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 29.157,16€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 34.988,59€, ήτοι συνολικό ποσό **64.145,75€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005 (οικονομικό έτος 2006), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 61-63 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Ο επιβληθείς φόρος προέκυψε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα δυνάμει της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. Δελτίο Παροχής Πληροφοριών του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο διενεργήθηκε έλεγχος στην, ΑΦΜ, της προσφεύγουσας, όπου διαπιστώθηκαν πωλήσεις διαμερισμάτων με σκοπό το κέρδος, δύο εκ των οποίων την ψιλή κυριότητα κατείχε η προσφεύγουσα.

Συγκεκριμένα, στο Δελτίο πληροφοριών αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Οι α) και β), ως έχουσες ποσοστά εξ αδιαιρέτου πλήρους κυριότητας, επικαρπίας και ψιλής κυριότητας επί διακεκριμένου τμήματος οικοπέδου τ.μ., με ποσοστό συμμετοχήςστο

όλο οικόπεδο των τ.μ., ανέθεσαν σε εργολάβο εταιρία, με το υπ' αρ. προσύμφωνο μεταβίβασης ιδανικών μεριδίων της συμβολαιογράφου Θεσ/νίκης, την ανέγερση τριώροφης οικοδομής, αποθηκευτικών χώρων και χώρων στάθμευσης, με το σύστημα της αντιπαροχής, υποσχόμενες την μεταβίβαση σε αυτήν τωνεξ αδιαίρετου του οικοπέδου (εκ του συνολικού). Η τριώροφη οικοδομή ωστόσο ολοκληρώθηκε από την εργολάβο εταιρία «.....», δυνάμει της συμβολαιογραφικής πράξης. Στην συνέχεια, με την σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, δυνάμει του αριθ. συμβολαίου, προέβησαν σε διανομή προ πάσης ανέγερσης μεταξύ των συγκυρίων. Ακολουθώντας, προχώρησαν σε πώληση: α) κατά το 2005 του Δ1 διαμ/τος του 2^{ου} ορόφου έναντι τιμήματος 75.000€ (σχετ. το αρ.) στο οποίο συμμετέχουν οι μενμε ποσοστό 100% κατ' επικαρπία, η δεκατά ψιλή κυριότητα με ποσοστό 100%, β) κατά το 2006 του Δ3 διαμ/τος του 2^{ου} ορόφου έναντι τιμήματος 130.000€ (σχετ. το αρ. συμβόλαιο), στο οποίο συμμετέχουν οι μεν με ποσοστό 100%, η δε κατά ψιλή κυριότητα με ποσοστό 100%.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/94, συμπεριέλαβε στην φορολογητέα ύλη της προσφεύγουσας, τόσο για την διαχειριστική 2005 (οικ. έτος 2006), όσο και για την διαχειριστική 2006 (οικ. έτος 2007) το κέρδος που προέκυψε από την πώληση των ανωτέρω ακινήτων. Κατά τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας ελήφθη υπόψη το εισπραχθέν τίμημα με βάση τα δέκατα της επικαρπίας.

Εν κατακλείδι, το φορολογητέο εισόδημα για το οικ. έτος 2006 προσδιορίστηκε βάσει των άρθρων 15-19 του Ν. 2238/1994, καθώς, για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, το πραγματικό εισόδημα της προσφεύγουσας υπολείπεται αυτού που προκύπτει βάσει των αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης αυτής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η με αριθμό και ημερομηνία έκδοσης Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

α. Η επίδικη πράξη της μεταβίβασης των ακινήτων δεν συνιστά εμπορική πράξη. Η φορολογική διοίκηση δεν έλαβε υπόψη ότι το οικόπεδο είχε αγορασθεί 40 και πλέον έτη πριν την ανέγερση της οικοδομής. Η προσφεύγουσα ουδεμία σχέση είχε με τον χώρο των κατασκευών και επιπρόσθετα, υπήρχε αδυναμία ελεύθερης διαχείρισης των επίμαχων διαμερισμάτων, λόγω αποστέρησής της από το εμπράγματο δικαίωμα της επικαρπίας.

Εξαιτίας των παραδοχών της διοίκησης παραβιάζονται οι αρχές της εμπιστοσύνης στην διοίκηση και της ισότητας. Παραβιάζονται επίσης οι διατάξεις του Συντάγματος και της ΕΣΔΑ, διότι δεν μπορεί να νοηθεί φορολόγηση που τελικά κατατείνει στην πλήρη αποστέρηση της φορολογητέας περιουσίας.

β. Εσφαλμένος ο υπολογισμός του υποτιθέμενου εμπορικού κέρδους, καθώς η εμπορική αξία του οικοπέδου ήταν πολύ υψηλότερη από αυτή που υπολόγισε ο έλεγχος και τα χιλιοστά του οικοπέδου που αναλογούν στο κάθε διαμέρισμα δεν υπολογίσθηκαν ορθά.

γ. Εσφαλμένος υπολογισμός των τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και του μη αναλωθέντος εισοδήματός μου.

- **Επειδή,** είναι παντελώς ανυπόστατος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπήρχε αδυναμία ελεύθερης διαχείρισης των επίμαχων διαμερισμάτων, λόγω ύπαρξης της επικαρπίας. Σύμφωνα με το άρθρο 1142 του Αστικού Κώδικα η προσωπική δουλεία της επικαρπίας συνίσταται στο εμπράγματο δικαίωμα του επικαρπωτή να χρησιμοποιεί και να καρπώνεται ξένο πράγμα, διατηρώντας όμως ακέραιη την ουσία του. Συνεπώς, η προσφεύγουσα στην προκειμένη περίπτωση διέθετε την πλήρη διαχείριση των ακινήτων αυτών στα πλαίσια πάντα της φύσης του δικαιώματος της ψιλής κυριότητας που κατείχε.
- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του νόμου 2238/92: «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».
- **Επειδή,** όπως έγινε δεκτό από την 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 πώλησης ακινήτων και το εμπορικό κέρδος που συνιστούν τη θεμελίωση του εμπορικού επαγγέλματος (Υπ. Οικ. 28769/24-1-1958).
- **Επειδή,** σύμφωνα με την Ε.1340/Εγκ.5/22.1.1968 εγκύκλιο, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική 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 ωφελείας. 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.

- **Επειδή**, με την αριθ. 532/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Τμήμα Β'), η οποία κοινοποιήθηκε με την αριθ. 1047/11-03-2013 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 αξιοποίησής κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επιτεύξεως 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.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι ουδεμία σχέση είχε με τον τομέα των κατασκευών, καθώς και το ότι δεν διέθετε οργανωμένη επιχείρηση, κρίνονται απορριπτέοι.

- **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 ευρύτερη περιλαμβάνουσα κάθε εισόδημα προερχόμενον εξ επαγγέλματος μη ελευθερίου και όχι μόνον στο εισόδημα εξ εμπορικής επιχείρησης κατά την έννοια 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).....»

- **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,** 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,** ο ισχυρισμός ότι το οικόπεδο αγοράστηκε περί τα 40 και πλέον έτη πριν την ανέγερση της οικοδομής πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς τα εμπράγματα δικαιώματα της ψιλής κυριότητας επί του οικοπέδου η προσφεύγουσα τα απέκτησε το 2002, με χαρακτηριστική αιτία, δυνάμει του με αριθμό συμβολαίου γονικής παροχής της συμβολαιογράφου Θεσ/νίκης, μόλις δέκα μήνες πριν την ανάθεση ανέγερσης της οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής στην εργολαβική εταιρία «.....(αρ. προσυμφώνου συμβολαίου).
- **Επειδή,** η σχετική έκθεση μερικού ελέγχου, που έχει συνταχθεί από την Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης 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**.
Εν συντομία, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:
 - ✓ Η αξιοποίηση του κεφαλαίου είχε ήδη συντελεστεί από προγενέστερες ενέργειες της ίδιας, αλλά και της της, όπως ήταν η επιμέλεια για την ολοκλήρωση της ένταξης του οικοπέδου στο σχέδιο πόλεως, αλλά και η ανάθεση σε εργολάβο εταιρία της ανέγερσης της οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής.
 - ✓ Κανένα από τα διαμερίσματα που έλαβε ως αντιπαροχή η προσφεύγουσα δεν προορίζονταν για την κάλυψη οικογενειακών ή προσωπικών αναγκών της, αφού από τα τρία ακίνητα τα οποία έλαβε τα δύο πωλήθηκαν και το ένα ενοικιάστηκε.

- ✓ Οι επίμαχες ιδιοκτησίες επωλήθησαν πριν ακόμη την αποπεράτωση της οικοδομής, καταδεικνύοντας με τον τρόπο αυτό την πρόθεση της προσφεύγουσας για άμεση αποκόμιση κέρδους από την ανέγερση της οικοδομής.

- **Επειδή**, από τα προαναφερθέντα προκύπτει σαφώς ότι η ανέγερση (με το σύστημα της αντιπαροχής) και πώληση των εν λόγω ακινήτων, από κοινού, που εκτελούσαν τα δύο φυσικά πρόσωπα συνιστά εμπορική επιχείρηση, αποβλέπουσα στην πραγματοποίηση κέρδους και όχι στην αξιοποίηση κεφαλαίου. Συνεπώς, το αποκτηθέν εισόδημα θεωρείται εισόδημα Δ' Κατηγορίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.2238/1994.

- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της ισότητας, κρίνεται ως αβάσιμος, καθώς ουδέποτε η φορολογική αρχή, με οιονδήποτε τρόπο, δεν δημιούργησε την πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι η επίτευξη του κέρδους από εμπορική πράξη, έστω και αν αυτή έχει συμπτωματικό χαρακτήρα, δεν φορολογείται.

Επίσης, αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος κρίνεται ο ισχυρισμός περί παραβίασης της αρχής της ισότητας, καθώς την 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.

- **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.

- **Επειδή**, οι φορολογικές διατάξεις που ορίζουν την διαδικασία προσδιορισμού του κέρδους που προκύπτει από την πώληση των ακινήτων, στα πλαίσια μεμονωμένων και συμπτωματικών πράξεων, θα πρέπει να ερμηνεύονται στενά και όχι διασταλτικά. Συγκεκριμένα στην παράγραφο 3 άρθρο 28 του Ν. 2238/94 ορίζονται ρητώς τα εξής: «Ως κέρδος από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείται «η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά τον χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982(ΦΕΚ 43Α')».

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».

- **Επειδή**, η προσφεύγουσα δεν απέκτησε το οικόπεδο από επαχθή αιτία, αλλά από δωρεά και συνεπώς βάσει των ανωτέρω διατάξεων δεν δύναται να συμπεριληφθεί η αγοραία αξία στον υπολογισμό του κέρδους.
- **Επειδή**, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 του ΚΦΕ. Περαιτέρω ο νομοθέτης ρητά αναφέρει ότι αφαιρούνται οι δαπάνες του άρθρου 31 Κ.Φ.Ε., που βαρύνουν τον πωλητή, διατάξεις όμως που δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση, εφόσον τα ποσοστά του οικοπέδου πριν την ανέγερση οικοδομής αποκτήθηκαν από την προσφεύγουσα με χαριστική αιτία, χωρίς δηλ. την καταβολή τιμήματος.
- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπήρξε εσφαλμένος υπολογισμός των τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και του μη αναλωθέντος εισοδήματός της, τυγχάνει αναπόδεικτος και ως εκ τούτου απορριπτέος. Σύμφωνα με άρθρο 19§1 του Ν. 2238/1994: «1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες».
- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19§2 του Ν. 2238/1994: «2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του **τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά**, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. **Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης**. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες

διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν. β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις. γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.....».

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση ορθώς ο έλεγχος συμπεριέλαβε στις δαπάνες διαβίωσης της προσφεύγουσας για το οικ. έτος 2006 , την αγορά διαμερίσματος στον συνολικής αξίας 100.416,60€, καθώς δεν δικαιούταν την απαλλαγή α' κατοικίας. Επίσης, ορθώς έλαβε υπόψιν του τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, που προσκόμισε η προσφεύγουσα στα πλαίσια της κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων.
- **Επειδή**, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, αλλά ούτε και στην υπηρεσία μας οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να δικαιολογεί τους ισχυρισμούς του και επιπρόσθετα, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, 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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005
(Οικ. Έτος 2006)

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	29.157,16€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	34.988,59€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	64.145,75€

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

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).