



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα ,25-9-2015

Αριθμός απόφασης:3997

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

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 με ημερομηνία κατάθεσης 22/5/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Χαϊδαρίου Ν. Αττικής , οδός αριθμός ..., κατά της υπ' αριθμ./31-3-2015 πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1/ έως 31/12/ 2005, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ./31-3-2015 πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ , διαχειριστικής περιόδου 1/1/ έως 31/12/ 2005 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/3/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 22/9/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/5/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. 1/31-3-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 παρ. 1 ν. 2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 300,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2005 έως 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 2859/2000.

Η παράβαση αφορά τη μη δήλωση έναρξης εργασιών από το έτος 2005 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. , για τη δραστηριότητά του ως κατασκευαστή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Δεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών ως κατασκευαστής αφού οι οικοδομικές εργασίες για τις οποίες ελέγχθηκε αφορούσαν αξιοποίηση περιουσίας κατασκευής διαμερισμάτων προς ενοικίαση και όχι κατασκευή προς μεταπώληση με σκοπό το κέρδος.
2. Η απόφασή του για την κατασκευή διαμερισμάτων έγινε καθ' υπόδειξη τρίτου προσώπου, με αποκλειστικό σκοπό την ενοικίαση αυτών, όμως στην πορεία των εργασιών έλαβε τραπεζικά δάνεια τα οποία αδυνατούσε να αποπληρώσει και ως εκ τούτου αναγκάστηκε στην πώληση ορισμένων διαμερισμάτων.
3. Για την κατασκευή των διαμερισμάτων ο ίδιος δεν είχε κανένα εμπορικό κέρδος από την κατασκευή καθόσον δεν κατασκεύασε ημιυπαίθριους χώρους ενώ είχε τέτοιο δικαίωμα.
4. Σε κάθε περίπτωση είχε συμφέρον από ενδεχόμενη υποβολή δήλωσης έναρξης δραστηριότητας, καθόσον θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.

Επειδή η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 24/3/2015 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), του Προϊσταμένου της Β' Υποδιεύθυνσης Ελέγχων της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής Αιγαίου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. .../2015 εντολής ελέγχου για τη

διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνέχεια της αριθμ. Α.Β.Μ. ΜΑ.ΠΕ. .../13 εισαγγελικής παραγγελίας.

Επειδή ο διενεργηθείς έλεγχος, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έλαβε υπόψη του ότι ο ελεγχόμενος το έτος 2005 βάσει της με αριθμ. .../30-12-2015 πολεοδομικής άδειας ανέγειρε δύο (2) νέες οικοδομές, μία εξαώροφη και μία οκταώροφη στη συνοικία ΚΟΚΚΙΝΟΒΡΑΧΟΣ στο Κερατσίνι και το έτος 2006 βάσει της με αριθμ. .../27-4-2015 πολεοδομικής άδειας ανέγειρε μία οικοδομή στη Δραπετσώνα, οδός, ενώ στη συνέχεια προέβη στην πώληση των περισσότερων διαμερισμάτων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 2238/94 - Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος-ορίζεται ότι: **παρ. 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. **Παρ. 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. **Παρ. 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 σ' αυτά τα συμβόλαια τίμημα.

Επειδή με την με αρ 532/2013 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΠΟΛ. 1047/2013) 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 το οποίο ο ιδιοκτήτης απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα αν περιήλθε σε αυτόν από δωρεά, κληρονομιά ή αγορά, ο δε χαρακτηρισμός αυτός δεν αναιρείται 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 η πώληση των διαμερισμάτων δεν έγιναν με τη συστηματική οργάνωση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων, καθόσον εμπορική επιχείρηση αποτελεί και η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

Επειδή, από τα παραπάνω σαφώς προκύπτει ότι οι αγοραπωλησίες ακινήτων στις οποίες προέβη ο προσφεύγων δεν ήταν ευκαιριακές πράξεις αλλά προσλαμβάνουν το χαρακτήρα και την έννοια της συστηματικότητας και ως εκ τούτου **πληρούται το κριτήριο της «πρόθεσης κέρδους»**.

Επειδή στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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...»

Επειδή στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «1.Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) Ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) Ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή σύμφωνα με τα προεκτεθέντα προκύπτει σαφώς ότι ο προσφεύγων ασκεί εμπορική δραστηριότητα ως κατασκευαστής από το έτος 2005 και για το λόγο αυτό έπρεπε να υποβάλει δήλωση έναρξης δραστηριότητας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α' της

παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 και επομένως έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/97.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 24/3/2015 έκθεση ελέγχου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής-Αιγαίου του Σ.Δ.Ο.Ε, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, 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 με ημερομηνία κατάθεσης 22/5/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2005 έως 31/12/2005

Πρόστιμο της παρ.1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 : € 300,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Ο/Η υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).