



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

Καλλιθέα 06/05/2014

Αριθμός απόφασης: 1065

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2109586156

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθ./2013,/2013,/2013 &/2013 φύλλων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών 2006, 2007, 2008 & 2009 αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τα υπ' αριθ./2013,/2013,/2013 &/2013 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών

ετών 2006, 2007, 2008 & 2009 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τα υπ' αριθ. /2013, /2013, /2013 & /2013 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών 2006, 2007, 2008 & 2009 αντίστοιχα επιβλήθηκε συνολικά (επεβλήθη και φόρος μη αμφισβητούμενος στο εισόδημα της συζύγου του μετά από αναλογική διαφοροποίηση των δαπανών του άρθρου 8 του ν.2238/94) σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) για το οικ. έτος 2006 ποσού 1850,28 €, πλέον 2220,34 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών), για το οικ. έτος 2007 ποσού 33336,92 €, πλέον 40004,30 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών), για το οικ. έτος 2008 ποσού 29265,95 €, πλέον 35119,14 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών) & για το οικ. έτος 2009 ποσού 610780,75 €, πλέον 732936,90 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς ύστερα από τακτικό έλεγχο της αρμόδιας φορολογικής αρχής προέκυψε ότι κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων των παραγράφων 2 & 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/94 αγοραπωλησίες ακίνητων και προϊόντος αντιπαροχής του προσφεύγοντος, δεν έγιναν με σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου αλλά για την επίτευξη κέρδους. Το προκύπτον κέρδος (διαφορά τιμήματος αγοράς - πώλησης) φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 2238/94 ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ο προσφεύγων προσέφυγε προς την επιτροπή του άρθρου 70^α του ΚΦΕ ζητώντας την ακύρωση / τροποποίηση των παραπάνω πράξεων. Μετά την λήξη της διάρκειας /κατάργηση της επιτροπής του άρθρου 70^α του ΚΦΕ ο προσφεύγων κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου προσφυγή (κατά της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής του ως προς την με αρ. /2013 πράξη για την οποία ή επιτροπή του άρθρου 70^α ήταν αποκλειστικά αρμόδια και συνεπώς για το σύνολο) η οποία πήρε αριθμό καταχ. Βιβλίου /2014. Στις ο προσφεύγων κατέθεσε δήλωση του άρθρου 143 ΚΔΔ ενώπιον του Διοικητικού

Εφετείου με την οποία παραιτήθηκε της προσφυγής του και εν συνεχεία κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 του ν.4238/2014 κατέθεσε εμπρόθεσμα αίτηση - ενδικοφανή προσφυγή στην υπηρεσία μας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω φύλλων ελέγχου προβάλλοντας τους παρακάτω αναφερόμενους ισχυρισμούς.

ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ Α. *Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: « Δεν είναι αληθές ότι σε δύο (2) περιπτώσεις η αγορά ακινήτων «δεν έγιναν με σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου, αλλά για την επίτευξη κέρδους». Το γεγονός ότι το 2005 αγόρασα οικόπεδο, στο οποίο με το σύστημα αντιπαροχής κατασκευάστηκε οικοδομή από τρίτο, και στη συνέχεια οι οριζόντιες ιδιοκτησίες κυριότητάς μου πωλήθηκαν, δεν οδηγεί σε τεκμήριο άσκησης εμπορικής επιχείρησης. Αντίθετα το δημόσιο φέρει το βάρος αποδείξεως του ισχυρισμού του, ότι δηλαδή κατά την απόκτηση του ακινήτου είχα σκοπό την επίτευξη κέρδους.»*

A.1. Οι κρίσιμες διατάξεις και η ερμηνεία τους

Άρθρο 28, ν.2238/94. 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.

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.

β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου, οι οποίες έχουν ρυμοτομηθεί ή κατατμηθεί.

Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση.

Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#) . 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.

Φορολογείται ως εμπορική επιχείρησις και η κατά σύστημα και επί σκοπώ κέρδους ενέργεια αγοραπωλησιών ακινήτων, ιδίως όταν συντρέχη μετά ανεγέρσεως οικοδομής προς μεταπώλησιν, μη αποκλεισμένου να χαρακτηρισθή ως επιχείρησις και η ανέγερσις μεμονωμένης πολυωρόφου οικοδομής επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, εφ' όσον αυτή δεν γίνεται επί σκοπώ αξιοποιήσεως κεφαλαίου, αλλ' επί σκοπώ πράγματοποιήσεως κέρδους εκ της μεταβιβάσεως των διαμερισμάτων της οικοδομής, συναγομένου ητιολογημένως εκ συναφών προς την ανέγερσιν της οικοδομής πειστατικών, ως εκ της αγοράς του οικοπέδου εις χρόνον εγγύς προς την ανέγερσιν της οικοδομής, εκ του μεγέθους της οικοδομής, της εντός σχετικώς συντόμου χρονικού διαστήματος πωλήσεως διαμερισμάτων, και δη αναλογίαν μεγάλην έναντι των παραμενόντων εις το ιδιοκτήτην, των απαιτηθεισών δαπανών, κλπ. ΣΤΕ 178, 179/80

δεν αποκλείεται να χαρακτηρισθή ως επιχείρησις μεταπώλησεως ακινήτων και η ανέγερσις μεμονωμένης πολυωρόφου οικοδομής επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, εφ' όσον αυτή γίνεται, όχι επί σκοπώ αξιοποιήσεως κεφαλαίου, αλλ' επί σκοπώ πραγματοποιήσεως κέρδους εκ της μεταβιβάσεως διαμερισμάτων της οικοδομής τούτου συναγομένου ητιολογημένως **εκ περιστατικών συναφών προς την ανέγερσιν αυτής, και δη εκ του συνόλου τούτων και όχι εκ μεμονωμένου στοιχείου, ως η αξία των διατεθέντων διαμερισμάτων εν σχέσει προς την των διατηρηθέντων**, Σ.Τ.Ε. 1214/82.

Κατά την Ε. 1821/23.1.69 απόφασιν Υπ. Οικονομικών ως επιχειρήσεις μεταπώλησεως οικοπέδων θεωρούνται τόσοι αι έχουσαι οργάνωσιν επιχειρήσεις, όσον και αι στερούμεναι οργανώσεως, ΣΤΕ 3500/1982.

Όπως αναφέρεται στην με **Αριθμό Γνωμοδότησης 532/2012 Ν.Σ.Κ.** η οποία έγινε αποδεκτή από τον **Υπουργό των Οικονομικών με την ΠΟΛ.1047/11.3.2013** «Κατά την ρητή διατύπωση της [παραγράφου 3 του άρθρου 28](#) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος θεωρείται, κατά πλάσμα δικαίου, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και άρα φορολογείται, το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων, ενώ κατά την [παραγραφο 2](#) του ίδιου άρθρου επιχείρηση αποτελεί: α) η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους και β) η πώληση εδαφικών εκτάσεων εκτός σχεδίου πόλεως και μεγάλης αξίας μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση τους εξ επαχθούς αιτίας.

Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και 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 μπορεί 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 ή διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσεως και πωλήσεως κλπ (ΣτΕ 2843/1992, 4035/1998, 3564/1997). 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.» και πλέον και της Υπηρεσίας μας

«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 οποίον ο ιδιοκτήτης απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα εάν περιήλθε σε αυτόν μετά από δωρεά, κληρονομιά ή αγορά (ΣτΕ 4035/1988), 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 (ΣτΕ 2843/1992), ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση της οικοδομής ή και η πώληση των διαμερισμάτων δεν έγιναν με τη συστηματική οργάνωση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων, αφού, ως ήδη ελέγχθη, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.»

Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. 1066863/1325/A0012/19.9.2007 Έγγραφο Υπ.Οικ. με θέμα: Φορολογική μεταχείριση σε περίπτωση πώλησης ακινήτων. Κάλυψη τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακού στοιχείου.

Απαντώντας στην από 5.7.2007 αίτησή σας, σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας πληροφορούμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην αίτησή σας, κατασκευάσατε οικοδομή (πολυκατοικία), από την οποία πουλήσατε ορισμένα διαμερίσματα. Ζητάτε διευκρινίσεις για τη φορολογική μεταχείριση στην περίπτωση αυτή και για το θέμα εφαρμογής τεκμηρίου.

2. Με βάση τις διατάξεις των [παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28](#) του ν. [2238/1994](#), 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](#).

Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

3. Σύμφωνα με την 1052/1984 απόφαση ΣτΕ, επιχείρηση, ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, ασκεί και αυτός που ανεγείρει σε δικό του οικόπεδο μεμονωμένη οικοδομή, περιλαμβάνουσα οριζόντιες ιδιοκτησίες με σκοπό άλλες μεν ιδιοκτησίες να πουλήσει, άλλες δε να κρατήσει για τον εαυτό του. Στην περίπτωση αυτή υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με το [άρθρο 34 παρ.1](#) του Κ.Φ.Ε., τα κέρδη από τις πωλήσεις, έστω και αν τις πωλήσεις αυτές τις ενεργεί με σκοπό να αποκτήσει χρήματα που χρειάζεται για την ανέγερση όλης της οικοδομής.

4. Όπως έγινε δεκτό από τη 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 πώλησεως ακινήτων και το εμπορικό κέρδος που συνιστούν τη θεμελίωση του εμπορικού επαγγέλματος (Υπ.Οικον.28769/24.1.1958).

5. Κατά συνέπεια, με βάση τα πιο πάνω, το κέρδος, που προκύπτει από μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, όπως στην περίπτωση πώλησης τριών διαμερισμάτων ανεγειρόμενης οικοδομής σε τρία συνεχόμενα έτη (σειρά διαδοχικών πράξεων πώλησης) και όχι περίπτωσης πώλησης κάποιου ποσοστού διαμερίσματος ή ενός οικοπέδου, υπόκειται σε φορολογία ως εισόδημα Δ' κατηγορίας.

Τα παραπάνω, ως θέματα πραγματικά, ελέγχονται από την αρμόδια φορολογική αρχή, που αποφαινεται σχετικά και στην οποία πρέπει να απευθυνθείτε.

Τέλος, σας γνωρίζουμε από τη διοίκηση έχει γίνει δεκτό (σχετ. το 1032591/554/Α0012/6.5.94 έγγραφο) ότι στις περιπτώσεις των ατομικών τεχνικών επιχειρήσεων, η τυχόν διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του ακινήτου και του κόστους κατασκευής του δε λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης. Για την κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη το καθαρό κέρδος της επιχείρησης.

A.2. Εφαρμογή των διατάξεων στις υπό κρίση περιπτώσεις.

Περίπτωση Α.

Εν προκειμένω, στην πρώτη περίπτωση ο προσφεύγων απέκτησε βάσει του υπ' αριθμ./2005 συμβολαίου αγοράς της συμβολαιογράφου, -, , με τίμημα 136.415,61 ευρώ, ένα (1) οικόπεδο στο οποίο υπήρχαν τρεις (3) ημιτελείς οικοδομές. Στο οικόπεδο αυτό οι προηγούμενοι ιδιοκτήτες είχαν συνάψει το υπ' αριθμ./2004 εργολαβικό συμβόλαιο με την εταιρεία «.....» για την ανέγερση επτά (7) οικοδομών με το σύστημα της αντιπαροχής. Σε εκτέλεση του εργολαβικού συμβολαίου οι οικοπεδούχοι θα ελάμβαναν ως αντιπαροχή τρεις (3) οικοδομές ενώ η εργολάβος εταιρεία τέσσερις (4) οικοδομές ως εργολαβικό αντάλλαγμα. Κατά την εκτέλεση του έργου η εταιρεία «.....» ανέγειρε τρεις (3) οικοδομές, στο στάδιο του φέροντος σκελετού, και έπειτα δήλωσε αδυναμία εκτέλεσης του έργου συνολικά, λόγω οικονομικής αδυναμίας. Με το ανωτέρω συμβόλαιο ο ελεγχόμενος αγοραστής και νέος οικοπεδούχος επήρθε στα ίδια δικαιώματα και υποχρεώσεις που οι προηγούμενοι οικοπεδούχοι είχαν. Στην συνέχεια με το υπ αριθμ./2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου - νέος

εργολάβος ορίστηκε η «.....» με αριθμό/2005 συμβολαίου εκχώρησης των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και υποκατάστασης του παλαιού εργολάβου με νέο, δηλαδή από τον παλαιό εργολάβο «.....» στην Ανώνυμη Κατασκευαστική Εταιρεία με την επωνυμία «.....» στην οποία Δ/νων Σύμβουλος είναι ο προσφεύγων η οποία και ανέλαβε την αποπεράτωση των ημιτελών κτισμάτων καθώς και την ανέγερση των υπολοίπων και την πλήρη εκτέλεση του αρχικού εργολαβικού προσυμφώνου.

Ο προσφεύγων με τα παρακάτω συμβόλαια μέσα στο διάστημα των επόμενων δύο ετών, μεταβίβασε το σύνολο των εννέα (9) οριζοντίων ιδιοκτησιών που παρέλαβε βάσει του ως άνω υπ' αριθμ./2005 συμβολαίου αγοράς. Τα συμβόλαια αυτά κατά χρήση είναι τα εξής:

- Το με αριθμό/2005 συμβόλαιο πώλησης ενός διαμερίσματος, της συμβολαιογράφου -
- Τα με αριθμό/2006,/2006,/2006 και/2006 συμβόλαια πώλησης τεσσάρων (4) διαμερισμάτων της ίδιας συμβολαιογράφου.
- Τα με αριθμό/2007,/2007,/2007 και/2007 συμβόλαια πώλησης τεσσάρων (4) διαμερισμάτων της ίδιας συμβολαιογράφου.

Επειδή ο προσφεύγων πούλησε σε σύντομο χρονικό διάστημα από την αγορά το σύνολο των εννέα οριζοντίων ιδιοκτησιών που παρέλαβε από αντιπαροχή από την συγκεκριμένη οικοδομή με αποτέλεσμα να συνάγεται αναμφίβολα ο σκοπός της επιτεύξεως κέρδους (ΣτΕ 2843/1992, 4035/1998, 3564/1997, ΣΤΕ 178, 179/80), επειδή δε ο 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 (ΣτΕ 2843/1992).

Επειδή ακόμα με την/1984 απόφαση ΣτΕ, επιχείρηση, ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, ασκεί ακόμα και αυτός που ανεγείρει σε δικό του οικόπεδο μεμονωμένη οικοδομή, περιλαμβάνουσα οριζόντιες ιδιοκτησίες με σκοπό άλλες μεν ιδιοκτησίες να πουλήσει, άλλες δε να κρατήσει για τον εαυτό του.

Επειδή, 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 πώλησεως ακινήτων και το εμπορικό κέρδος που συνιστούν τη θεμελίωση του εμπορικού επαγγέλματος (Υπ.Οικον.28769/24.1.1958).

Επειδή πλέον των ανωτέρω ο προσφεύγων εκτός από ελεύθερος επαγγελματίας - δικηγόρος είναι από 26/08/2002 και διευθύνων σύμβουλος στην Ανώνυμη Κατασκευαστική Εταιρεία με την επωνυμία «.....» και συνεπώς λόγω της ιδιότητάς του μετείχε της απόφασης ανάληψης της εργολαβίας αποπεράτωσης του ιδίου κτηρίου, καθώς και πώλησης των διαμερισμάτων, με αυταπόδεικτο κερδοσκοπικό σκοπό.

Επειδή, ως προς τον τρόπο προσδιορισμού του προκύπτοντος από τις πωλήσεις κέρδους, ο προσφύγων δεν ανέγειρε μόνος του τα διαμερίσματα που απέκτησε και πούλησε, αλλά με το σύστημα της αντιπαροχής, με την συμμετοχή ανωνύμου εταιρείας έχουσα οικονομική αυτοτέλεια ήτοι την Ανώνυμη Κατασκευαστική Εταιρεία με την επωνυμία «.....», με αποτέλεσμα κατά τον προσδιορισμό του κέρδους να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1-3 του Κ.ΦΕ.

Κατά συνέπεια απαράδεκτος και απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος καθίσταται ο λόγος προσφυγής, διότι όπως προκύπτει, ορθά έκρινε η αρμόδια φορολογική αρχή με βάση τα πιο πάνω, ότι το κέρδος, που προέκυψε από την πώληση των παραπάνω οριζοντίων ιδιοκτησιών, υπόκειται σε φορολογία ως εισόδημα Δ' πηγής (εξ' εμπορικών επιχειρήσεων) και απολύτως σύννομα προσδιορίστηκε το κέρδος, ως η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του εκάστοτε ακινήτου το οποίο πωλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς ως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1, 2 και 3 του ΚΦΕ.

Περίπτωση Β.

Στην δεύτερη υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων με το με αριθμό/2006 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου -, αγόρασε ένα αγροτεμάχιο εμβαδού 5527,00 τ.μ. εκτός σχεδίου πόλεως, στα Το ακίνητο ο προσφεύγων πούλησε, με βάση το υπ' αριθμ./2008 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου - με τίμημα 1.600.000,00 ευρώ.

Επειδή η αγορά και ακολούθως πώληση του υπό κρίση ακινήτου, αφορά αγροτεμάχιο, για το οποίο εξαντλητικά ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.2 του ΚΦΕ οι προϋποθέσεις χαρακτηρισμού του ως «επιχείρησης», οι οποίες είναι «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 η υπό κρίση πώληση διενεργήθηκε σε ένα έτος και πέντε μήνες από την αγορά (επαχθής αιτία) του αγροτεμαχίου, δηλαδή σε λιγότερα από δύο έτη, και αφορά έκταση προφανώς μεγάλης αξίας έκταση με τίμημα πώλησης 1.600.000,00 ευρώ.

Επειδή ο «σκοπός αποκτήσεως κέρδους», και η φορολόγηση της υπό κρίση αγοροπωλησίας **αγροτεμαχίου** κρίνεται επί τη βάσει των προαναφερθέντων προϋποθέσεων, οι οποίες ορίζονται ρητά από τις διατάξεις, εφόσον δε πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, χαρακτηρισμού της αγοροπωλησίας ως «επιχείρησης», έννοιας ευρύτερης στην φορολογία από αυτή του Α.Κ., αδιάφορες ως προς τον χαρακτηρισμό «ως επιχείρησης» της πράξεως είναι επιμέρους αιτιάσεις, όπως αυτές που προβάλλει το προσφύγων «αγορά με σκοπό την ανέγερση εξοχικού και πώληση λόγω επέκτασης ξενοδοχειακής μονάδας με αποτέλεσμα το περιορισμό της χρήσης του ως απομακρυσμένης και ήσυχης κατοικίας».

Κατά συνέπεια νομίμως η φορολογική αρχή υπήγαγε σε φόρο την συγκεκριμένη περίπτωση ως «μεμονωμένη πράξη» σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 & 2 του ν.2238/94 καθώς οι υπό κρίση ισχυρισμοί του προσφεύγοντος προκύπτουν ως νόμω αβάσιμοι και πρέπει να απορριφθούν.

ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ Β. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: «Κατά την μεταβίβαση η πράξη και συνολικά η φορολογική αντιμετώπιση υπάχθηκε στις διατάξεις περί Φ.Α.Υ. (αρθρ. 2 ν. 3427/2005), δηλαδή η αγοράστρια εταιρεία πλήρωσε τέλος συναλλαγής 1 % επί του ποσού της συναλλαγής και εγώ ως πωλητής πλήρωσα Φ.Α.Υ. επί της διαφοράς της αντικειμενικής αξίας κατά την κτήση με εκείνης κατά την πώληση. Εκτιμήθηκε τότε ότι ολοκληρώνεται κάθε φοροδοτική υποχρέωση. Επειδή ο Φ.Α.Υ. είναι **φόρος εισοδήματος** (διότι φορολογείται το κέρδος σύμφωνα και με την εισηγητική έκθεση του νόμου αλλά και συνδυαστικά και ερμηνευτικά και από πλήθος άλλων στοιχείων) και όχι κεφαλαίου, δεν μπορεί να επιβληθεί εκ νέου φόρος εισοδήματος διότι

θα υπάρχει διπλή φορολόγηση κατά παράβαση της αρχής της φορολογικής ισότητας. Η με αριθμό 634/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που το πρακτικό επικαλείται πράγματι έχει την σχετική αναφορά είναι όμως εσφαλμένη διότι κατά την ίδια την γνωμοδότηση είναι επιτρεπτή η φορολόγηση όταν προβλέπεται για διαφορετικές αιτίες. Στην περίπτωση μας όμως η αιτία είναι μία και μοναδική και συγκεκριμένα **η φορολόγηση εισοδήματος**. Συνεπώς δεν είναι επιτρεπτή η διπλή φορολόγηση.»

B.1. Οι κρίσιμες διατάξεις και η ερμηνεία τους
ΠΟΛ.: 1083, Αθήνα, 11 Απριλίου 2013

Αποδοχή της με αρ. 634/2012 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σχετικά με την εφαρμογή διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ σε περιπτώσεις πωλήσεων ακινήτων που αποκτήθηκαν από επαχθή ή μη επαχθή αιτία, σε συνδυασμό με την καταβολή φόρου αυτομάτου υπερτιμήματος ή τέλους συναλλαγής με βάση τις διατάξεις του νόμου 3427/2005.

Σας κοινοποιούμε για ενημέρωση" σας την 634/2012 ομόφωνη γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β'), που έγινε δεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι, στις περιπτώσεις μεμονωμένης ή συμπτωματικής αγοραπωλησίας ακινήτων, για τις οποίες, κατά την εκφερομένη κατά συγκεκριμένη υπόθεση κρίση της φορολογικής αρχής, έχουν εφαρμογή, σε συνδυασμό, οι διατάξεις των [παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 28 του Ν.2238/1994](#) , ο τυχόν καταβληθείς Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος(ΦΑΥ) ή το Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων(ΤΣΑ) δεν συμψηφίζεται, διότι η επιβολή των εν λόγω φόρων δεν συνιστά ανεπίτρεπτη διπλή φορολογία, αφού στην περίπτωση μεν της επιβολής φόρου επί του κέρδους από την μεμονωμένη ή συμπτωματική αγοραπωλησία ακινήτων και επί του αυτομάτου υπερτιμήματος, ναι μεν η φορολογητέα ύλη και το υποκείμενο του φόρου είναι τα ίδια, πλην όμως ο φόρος επιβάλλεται με διαφορετικούς νόμους, στην περίπτωση δε του Τέλους Συναλλαγής Ακινήτων(ΤΣΑ) το υποκείμενο του φόρου είναι διαφορετικό, λαμβανομένου υπόψη ότι, από καμία διάταξη δεν προβλέπεται απαλλαγή από την φορολόγηση του κέρδους ή απαλλαγή από τον ΦΑΥ. ή το ΤΣΑ.

B.2. Εφαρμογή των διατάξεων στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, βάσει της με αρ. 634/2012 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον υπουργό των οικονομικών με την ΠΟΛ.: 1083, Αθήνα, 11 Απριλίου 2013, στις περιπτώσεις μεμονωμένης ή συμπτωματικής αγοραπωλησίας ακινήτων, για τις οποίες, κατά την εκφερομένη κατά συγκεκριμένη υπόθεση κρίση της φορολογικής αρχής, έχουν εφαρμογή, σε συνδυασμό, οι διατάξεις των [παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 28 του Ν.2238/1994](#) , ο τυχόν καταβληθείς Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος(ΦΑΥ) ή το Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων(ΤΣΑ) δεν συμψηφίζεται, διότι η επιβολή των εν λόγω φόρων δεν συνιστά ανεπίτρεπτη διπλή φορολογία, αφού στην περίπτωση μεν της επιβολής φόρου επί του κέρδους από την μεμονωμένη ή συμπτωματική αγοραπωλησία ακινήτων και επί του αυτομάτου υπερτιμήματος, ναι μεν η φορολογητέα ύλη και το υποκείμενο του φόρου είναι τα ίδια, πλην όμως ο φόρος επιβάλλεται με διαφορετικούς νόμους, στην περίπτωση δε του Τέλους Συναλλαγής Ακινήτων(ΤΣΑ) το υποκείμενο του φόρου είναι διαφορετικό, λαμβανομένου υπόψη ότι, από καμία διάταξη δεν προβλέπεται

απαλλαγή από την φορολόγηση του κέρδους ή απαλλαγή από τον ΦΑΥ. ή το ΤΣΑ, προκύπτει ότι ο υπό κρίση ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος

ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ Γ. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: «Κατά το χρόνο έναρξης της ισχύος του Ν 3888/2001 (ΦΕΚ 175 Α/30-9-2010) οι φορολογικές μου δηλώσεις όλων των παραπάνω ετών δεν είχαν καθ' οιονδήποτε τρόπο ελεγχθεί. Μάλιστα τα εισοδήματά μου είχαν υπαχθεί και στις διατάξεις του Ν 3296/2004 (περί αυτοελέγχου). Συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του νόμου αυτού (3888/2010) έπρεπε να μου είχε επιδοθεί το Εκκαθαριστικό Σημείωμα..... Ν 3888/2010 και αν δεν είχα αποδεχθεί την υπαγωγή τότε θα εδικαιούτο το δημόσιο να προβεί σε τακτικό έλεγχο των φορολογικών μου δηλώσεων.»

Γ.1. Οι κρίσιμες διατάξεις και η ερμηνεία τους

Άρθρο 4, Υποθέσεις που εξαιρούνται από τις ρυθμίσεις Ν.3888/ 30 Σεπτεμβρίου 2010

θ) οι υποθέσεις επιτηδευματιών φυσικών προσώπων τα οποία, με βάση τα στοιχεία του περιουσιολογίου έτους 2008, υπόκεινται σε φορολόγηση για την ακίνητη περιουσία (Κεφάλαιο Δ' του Ν. 3842/2010, ΦΕΚ 58 Α').

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4002/ 22 Αυγούστου 2011

Άρθρο 18 Ρυθμίσεις φορολογικών θεμάτων

1. α) Υπόχρεοι φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ανακριβή δήλωση για την καταβολή ή μη φόρων, τελών ή εισφορών υπέρ του Δημοσίου μπορούν μέχρι 30 Σεπτεμβρίου 2011 να υποβάλουν αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις για εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι και το οικονομικό έτος 2010, χωρίς την επιβολή πρόσθετου φόρου ή προστίμου.

4. Σε περίπτωση που ύστερα από τον έλεγχο από το γραφείο του φακέλου της υπόθεσης του επιτηδευματία προκύπτει ότι δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις των διατάξεων του [άρθρου 4 του Ν. 3888/2010](#) (Α' 175), χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εξαιρέσεις των περιπτώσεων δ', στ' και θ' του ίδιου άρθρου και με την προϋπόθεση ότι πρόκειται για διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και 31.12.2009, η επίλυση των φορολογικών διαφορών μπορεί να επιτευχθεί με την εφαρμογή των άρθρων 1 έως 13 του [Ν. 3888/2010](#).

Για τον υπολογισμό του φόρου του άρθρου 6 του ως άνω νόμου στην περίπτωση των γεωργικών συνεταιρισμών λαμβάνεται υπόψη το είκοσι τοις εκατό (20%) των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων και στις λοιπές περιπτώσεις τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα αφαιρουμένων των εσόδων από πώληση και επαναμίσθωση του ίδιου πάγιου εξοπλισμού.

Δεν υπάγεται στις διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων κάθε υπόθεση ή ανέλεγκτη χρήση με ακαθάριστα έσοδα μεγαλύτερα του ποσού των σαράντα εκατομμυρίων ευρώ ή του αντίστοιχου ποσού σε δραχμές και όλες οι επόμενες αυτής χρήσεις. Η κατά τα προηγούμενα εδάφια επίλυση των διαφορών ενεργείται πριν από την έναρξη του ελέγχου με την αποδοχή από τον υπόχρεο του Εκκαθαριστικού Σημειώματος του άρθρου 9 του ως άνω νόμου και τις Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ. 1137/11.10.2010](#) (Β' 1631) και [ΠΟΛ. 1156/15.11.2010](#) (Β' 1795) εντός ανατρεπτικής προθεσμίας πέντε (5) ημερών από την κοινοποίησή του.

Το ίδιο εκκαθαριστικό σημείωμα ή ειδικό σημείωμα μπορεί να υποβάλει και μόνος του ο φορολογούμενος μέχρι 31 Οκτωβρίου 2011. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο [άρθρο 13 του Ν. 3888/2010](#) μπορεί να ρυθμίζεται η διαδικασία βεβαίωσης οφειλών, ο τρόπος καταβολής, καθώς και κάθε θέμα που αφορά τον τρόπο εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου.

ΠΟΛ. 1198/ Αθήνα, 21 Σεπτεμβρίου 2011

III . Εκούσια κατάργηση των φορολογικών διαφορών.

Σε συνέχεια των οδηγιών που σας δόθηκαν με τις εγκυκλίους [ΠΟΛ.1147/2010](#), [ΠΟΛ.1174/2010](#) και [ΠΟΛ. 1035/2011](#) για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1-13 του [Ν. 3888/2010](#) (Φ.Ε.Κ. 175 Α/2010) παρέχουμε τις κατωτέρω πρόσθετες οδηγίες:

1. Με τη [παράγραφο 4 του άρθρου 18 του Ν.4002/2011](#) εξαιρούνται και δεν υπάγονται πλέον στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του Ν.3888/2010 από κάθε υπόθεση, η ανέλεγκτη χρήση στην οποία τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι μεγαλύτερα των σαράντα εκατομμυρίων (40.000.000) ευρώ ή του αντίστοιχου ποσού σε δραχμές και όλες οι επόμενες αυτής χρήσεις.

2. Υπάγονται πλέον στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του Ν.3888/2010, με τον περιορισμό της παραπάνω περίπτωσης 1 οι υποθέσεις των επιχειρήσεων που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και οι υποθέσεις επιτηδευματιών φυσικών προσώπων, τα οποία, με βάση τα στοιχεία του περιουσιολογίου έτους 2008, υπόκεινται σε φορολόγηση για την ακίνητη περιουσία (Κεφάλαιο Δ' του Ν.3842/2010, Φ.Ε.Κ. 58 Α').

Αριθμ. ΠΟΛ. 1178, 19 Σεπτεμβρίου 2011.

Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν . 3842/2010.

1. Από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών ανέλεγκτων χρήσεων, που αφορούν επιτηδευματίες και φυσικά πρόσωπα μη επιτηδευματίες, επιλέγονται για έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 80 του Ν. 3842/2010](#), υποθέσεις με τη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου (risk analysis).

2. Καθορίζεται πίνακας κριτηρίων -κανόνων επιλογής υποθέσεων για έλεγχο και μοριοδότησης αυτών. Στον πίνακα αυτό και σε κάθε κριτήριο αναφέρονται αναλυτικοί κανόνες που υλοποιούν το κριτήριο, καθώς επίσης και ο αριθμός των μορίων βαρύτητας του κάθε κανόνα ο οποίος βασίστηκε στα ποιοτικά χαρακτηριστικά, στα οικονομικά χωροταξικά και χρονικά δεδομένα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010](#).

α/α κριτηρίου	ΚΡΙΤΗΡΙΑ	ΜΟΡΙΑ
65	Διενεργούνται συνεχείς αγοραπωλησίες ακινήτων χωρίς να έχει δηλωθεί η άσκηση της συγκεκριμένης δραστηριότητας.	
	Σε διαδοχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (Ε1) δηλώνεται τόσο αγορά όσο και πώληση ακινήτων στους σχετικούς κωδικούς από Φ.Π. 600 μισθωτό ή επιτηδευματία με ΚΑΔ εκτός κατασκευαστή ακινήτων (41....)	

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3296/2004

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

ΠΕΡΑΙΩΣΗ ΥΠΟΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΧΩΡΙΣ ΕΛΕΓΧΟ

Άρθρο 13 Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις περαίωσης

Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.

ΠΟΛ. 1027/ Αθήνα, 22 Φεβρουαρίου 2005.

Άρθρο 13, Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις περαίωσης

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται η περαίωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ των εμπορικών επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών που υπάγονται στη συγκεκριμένη διαδικασία περαίωσης, σύμφωνα με το επόμενο άρθρο 14, εφόσον δηλώνονται ποσά ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο ΦΠΑ κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.

Όπως ορίζεται με τις εν λόγω διατάξεις, οι υποβαλλόμενες δηλώσεις από τους ανωτέρω επιτηδευματίες με τις οποίες δηλώνονται τα ως άνω προβλεπόμενα ποσά ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών καθώς και οι τυχόν διαφορές εκροών στο ΦΠΑ και για τις οποίες συντρέχουν όλες γενικά οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις, δεν ελέγχονται και με την υποβολή τους θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, για τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά ΦΠΑ από την άσκηση της εκμετάλλευσης της εμπορικής επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος.

Με βάση τα παραπάνω, λοιπά πάσης φύσεως εισοδήματα ή ποσά ΦΠΑ ή επί μέρους θέματα και αντικείμενα γενικώς των φορολογιών εισοδήματος και ΦΠΑ που δεν αφορούν και δεν σχετίζονται με αυτήν καθ' αυτήν την εκμετάλλευση της εμπορικής επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, δεν αποτελούν αντικείμενο της περαίωσης, αλλά συνεχίζουν να υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες κάθε φορά διατάξεις (π.χ. παράλληλα εισοδήματα από τυχόν εκμίσθωση ακινήτων ή από κινητές αξίες ή από τεχνικά έργα ή από γεωργική εκμετάλλευση ή από άλλες γενικά πηγές ή άλλους λόγους, όπως από πώληση παγίων, από εφαρμογή τεκμηρίων επί επιτηδευματιών φυσικών προσώπων κ.λπ., θέματα υπεραξίας [άρθρου 13 Ν. 2238/94](#), αναπροσαρμογής παγίων, εφαρμογής αναπτυξιακών νόμων, μεταφοράς ζημίας καθώς και πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ γενικώς και ιδιαίτερα επί μεταβολής της ζημίας προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων ή του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης χρήσης που δεν υπήγετο ή υπήγετο αλλά δεν περαιώθηκε με την ανωτέρω διαδικασία περαίωσης, θέματα διακανονισμού επενδυτικών αγαθών στο ΦΠΑ κ.λπ.).

Σημειώνεται επίσης, πέραν των ανωτέρω, ότι τυχόν περαιούμενες κατά τα προαναφερόμενα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τις οποίες διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο η μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων των παραπάνω άρθρων ως προς τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις και τους όρους της περαίωσης, δεν θεωρούνται περαιωθείσες και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή από τις διατάξεις του Άρθρου 4 παρ. θ του Ν.3888/ 30 Σεπτεμβρίου 2010 κατά την αρχική εφαρμογή του προβλεπόταν εξαίρεση από το ειδικό σημείωμα επίλυσης των φορολογικών διαφορών με την εφαρμογή των άρθρων 1 έως 13 του [Ν. 3888/2010](#) για τις «υποθέσεις επιτηδευματιών φυσικών προσώπων τα οποία, με βάση τα στοιχεία του περιουσιολογίου έτους 2008, υπόκεινται σε φορολόγηση για την ακίνητη περιουσία (Κεφάλαιο Δ' του Ν. 3842/2010, ΦΕΚ 58 Α')». Κατά συνέπεια κατά την αρχική εφαρμογή δεν εκδόθηκε και δεν απεστάλη από την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων στον προσφεύγοντα σημείωμα περαίωσης με τις παραπάνω διατάξεις.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν.4002/22-8-2011 «Ρυθμίσεις φορολογικών θεμάτων» τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του ν.3888/2010 και έκτοτε ορίστηκε ότι «σε περίπτωση που ύστερα από τον έλεγχο από το γραφείο του φακέλου της υπόθεσης του επιτηδευματία προκύπτει ότι δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις των διατάξεων του [άρθρου 4 του Ν. 3888/2010](#) (Α' 175), χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εξαιρέσεις των περιπτώσεων δ', στ' και θ' του ίδιου άρθρου και με την προϋπόθεση ότι πρόκειται για διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και 31.12.2009, η επίλυση των φορολογικών διαφορών μπορεί να επιτευχθεί με την εφαρμογή των άρθρων 1 έως 13 του [Ν. 3888/2010](#).

Επειδή περαιτέρω με τον ίδιο νόμο ορίστηκε ότι το ίδιο εκκαθαριστικό σημείωμα ή ειδικό σημείωμα **μπορούσε να υποβάλει και μόνος του ο φορολογούμενος μέχρι 31 Οκτωβρίου 2011.**

Επειδή από τις παραπάνω διατάξεις **προκύπτει δυνατότητα και όχι υποχρέωση** της φορολογικής αρχής έκδοσης του ειδικού σημειώματος επίλυσης των φορολογικών διαφορών με την εφαρμογή των άρθρων 1 έως 13 του [Ν. 3888/2010](#) στους επιτηδευματίες που με βάση τα στοιχεία του περιουσιολογίου έτους 2008, υπόκεινται σε φορολόγηση για την ακίνητη περιουσία τους, **ενώ η ίδια δυνατότητα σύνταξης και υποβολής του σημειώματος δόθηκε και στον προσφεύγοντα μέχρι την 31 Οκτωβρίου 2011 πλην όμως ουδέποτε το υπέβαλλε.**

Επειδή οι διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν.3888/2010 ήταν εξ' αρχής και παρέμειναν προαιρετικής εφαρμογής, ενώ, από καμία διάταξη δεν προβλέπεται ως προϋπόθεση για τον μετέπειτα, και μετά την καταληκτική ημερομηνία επίλυσης των φορολογικών διαφορών με την εφαρμογή των άρθρων 1 έως 13 του [Ν. 3888/2010](#), φορολογικό έλεγχο η σύνταξη του εν λόγω σημειώματος από την φορολογική αρχή, όπως επίσης ουδέποτε κατέστη υποχρεωτική η σύνταξη και αποδοχή του από τον προσφεύγοντα.

Επιπλέον επειδή προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει περαιώσει με τις διατάξεις «αυτοπεραίωσης» των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004 τις χρήσεις 1/1-31/12/2004, 1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007, 1/1-31/12/2008, 1/1-31/12/2009. Όμως επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 Α του ν.3296/2004 και της ερμηνευτικής ΠΟΛ. 1027/ Αθήνα, 22 Φεβρουαρίου 2005 «αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις περαίωσης».

Σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και **θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά**, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκρών στο Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15. Με βάση τα παραπάνω, επειδή λοιπά πάσης φύσεως εισοδήματα ή ποσά ΦΠΑ ή επί μέρους θέματα και αντικείμενα γενικώς των φορολογιών εισοδήματος και ΦΠΑ που δεν αφορούν και δεν

σχετίζονται με αυτήν καθ' αυτήν την εκμετάλλευση της εμπορικής επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, δεν αποτελούν αντικείμενο της περαίωσης, αλλά συνεχίζουν να υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες κάθε φορά διατάξεις (π.χ. παράλληλα εισοδήματα από τυχόν εκμίσθωση ακινήτων ή από κινητές αξίες ή από τεχνικά έργα ή από γεωργική εκμετάλλευση ή από άλλες γενικά πηγές ή άλλους λόγους, όπως από πώληση παγίων, από εφαρμογή τεκμηρίων επί επιτηδευματιών φυσικών προσώπων κ.λπ, προκύπτει ότι ως προς τις επίμαχες αγοροπωλησίες ακινήτων ο προσφεύγων θεωρείται «ανέλεγκτος».

Επιπλέον επειδή σύμφωνα με την Αριθμ. ΠΟΛ. 1178, 19 Σεπτεμβρίου 2011 «Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010» Από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών ανέλεγκτων χρήσεων, που αφορούν επιτηδευματίες και φυσικά πρόσωπα μη επιτηδευματίες, επιλέγονται για έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 80 του Ν. 3842/2010](#), υποθέσεις με τη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου (risk analysis). Το Νο 65 κριτήριο μοριοδότησης και επιλογής προς έλεγχο υποθέσεων ικανοποιείται όταν « Διενεργούνται συνεχείς αγοραπωλησίες ακινήτων χωρίς να έχει δηλωθεί η άσκηση της συγκεκριμένης δραστηριότητας», κατά συνέπεια νομίμως επιλέχτηκε ως κατά προτεραιότητα ελεγκτέα από την φορολογική αρχή η υπό κρίση φορολογική υπόθεση.

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμοι και απορριπτέοι καθίστανται και οι συγκεκριμένοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

όπως απορριφθεί η ενδικοφανής προσφυγή στο σύνολό της.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

	Διαχειριστική περίοδος 1- 1/31-12-2005	Διαχειριστική περίοδος 1- 1/31-12- 2006	Διαχειριστική περίοδος 1- 1/31-12- 2007	Διαχειριστική περίοδος 1- 1/31-12- 2008
Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	34417,90	28861,88	19235,90	28625,11
Φορολογητέα κέρδη βάσει ελέγχου	39327,88	112278,17	99796,81	1565000,64
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	39327,88	112278,17	99796,81	1565000,64

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

	Διαχειριστική περίοδος 1- 1/31-12- 2005	Διαχειριστική περίοδος 1- 1/31-12- 2006	Διαχειριστική περίοδος 1- 1/31-12- 2007	Διαχειριστική περίοδος 1- 1/31-12- 2008
Διαφορά φόρου	1850,28	33336,92	29265,95	610780,75
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2220,34	40004,30	35119,14	732936,90

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του φύλου ελέγχου ανέρχεται στο 120%, και δεν απαιτείται νέος υπολογισμός.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

Ακριβές αντίγραφο αυθημερόν
Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).