



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 28/2/2014

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:407

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

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.

Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των **του**, **του** & **του** κατά του υπ' αριθ./2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων οικ. έτους 2006, της υπ' αριθ./2013 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2005 & της υπ' αριθ. 1969/15-11-2013 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2005 του Προϊσταμένου του, με τις οποίες επιβλήθηκε σε βάρος τους φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 91.912,77 €, πλέον 110.295,32 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών), προστίμου Φ.Π.Α. 300,00€ και προστίμου Κ.Β.Σ. 586,00€, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

3. Το υπ' αριθ./2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων οικ. έτους 2006, η υπ' αριθ./2013 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2005 & η υπ' αριθ./2013 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2005 του Προϊσταμένου, με τις οποίες επιβλήθηκε σε βάρος τους φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 91.912,77 €, πλέον 110.295,32 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών), προστίμου Φ.Π.Α. 300,00€ και προστίμου Κ.Β.Σ. 586,00€. καθώς και τις από 15-11-2013 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των **του**, **του** & **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Οι προσφεύγοντες , με την υπό κρίση προσφυγή, ζητούν την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς οι προσφεύγοντες εκποίησαν από κοινού τέσσερα καταστήματα επί της οδού , στην , τα οποία είχαν κληρονομήσει (αποδοχή κληρονομιάς αρ. /1999 συμβ/φου) και οι πράξεις αυτές θεωρήθηκαν από την ελέγχουσα υπηρεσία ως αποτέλεσμα εμπορικής δραστηριότητας και το κέρδος αυτών φορολογητέο. Για τον ίδιο λόγο επεβλήθησαν πρόστιμα φορολογίας Φ.Π.Α. για την μη δήλωση έναρξης εργασιών και Κ.Β.Σ. για την μη θεώρηση και μη τήρηση βιβλίων χρήσης 2005.

Επί του 1^{ου} ισχυρισμού των προσφευγόντων:

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ν.2238/94 «εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική ...» ,ακόμα με την παράγραφο 2 του ν.2238/94 «επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους» και με την παράγραφο 3^α του ν.2238/94 «Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το κέρδος από επιχείρηση αγοροπωλησίας ακινήτων...», προκύπτει ότι **επί αυτούσιας πώλησης ακινήτων (δηλαδή όχι ανέγερσης και πώλησης , όχι επιχείρησης,** εκτός δηλαδή περιπτώσεων τεχνικών έργων-επιχειρήσεων, κατάτμησης και ρυμοτόμησης εκτάσεων), προκειμένου να θεωρηθεί και να προσδιοριστεί «φορολογητέο κέρδος» σε φυσικά πρόσωπα ή άτυπες εταιρείες ή κοινωνίες κληρονόμων κλπ, που απέκτησαν ακίνητα από μη επαχθή αιτία απαιτείται απαραίτητα ο πωλητής να διατηρεί οργανωμένη επιχείρηση. Εάν λείπει το στοιχείο αυτό, η εκ της πωλήσεων των οικοπέδων ή αγροτεμαχίων ωφέλεια δεν αποτελεί εισόδημα εξ' εμπορικής επιχείρησης και δεν υπόκειται σε φόρο (Σ.τ.Ε.4392/1985, 1232/1982).

Από την νομοθεσία και την νομολογία προκύπτει ότι, εάν ο αποκτών πωλητής(ες) **δεν διατηρεί οργανωμένη επιχείρηση αγοροπωλησίας ακινήτων,** απαιτείται απαραίτητα η συγκεκριμένη πράξη να διενεργήθηκε με κερδοσκοπική πρόθεση του αποκτώντα (Σ.τ.Ε. 4189/1979). Προκειμένου όμως να συναχθεί κερδοσκοπική πρόθεση, απαιτείται η διάθεση κεφαλαίου, στοιχείου απαραίτητου για τον χαρακτηρισμό ως επιχείρησης μιας πράξης, και διάθεσή του για **απόκτηση από επαχθή αιτία του ακινήτου** που πωλήθηκε ή η διάθεση κεφαλαίου για την ανέγερση οικοδομής επί αποκτηθέντος από μη επαχθή αιτία ακινήτου (βλ. παρακάτω), προκειμένου, εφόσον συντρέχουν οι υπόλοιπες προϋποθέσεις που ορίζονται από την νομοθεσία και νομολογία, να φορολογηθεί το προκύπτον εισόδημα ως συμπτωματική πράξη (Σ.τ.Ε. 4392/85, ΣτΕ 1232/1982,, σκεπτικό Σ.τ.Ε. 4035/1988). Σύμφωνα μάλιστα με τα

αναφερόμενα στο με Α.Π. 1071439/1418/A0012/24.7.2007 έγγραφο του Υπ.Οικ. «η πράξη πώλησης 5 ακινήτων που περιήλθαν από κληρονομιά δεν μπορεί να θεωρηθεί πράξη εμπορική δεδομένου ότι τα ακίνητα αυτά δεν αγοράστηκαν με σκοπό την πώλησή τους αλλά αποκτήθηκαν από χαριστική αιτία και ως τούτου δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί κερδοσκοπική πρόθεση».

Βεβαίως ως «επιχείρηση» χαρακτηρίζεται η περίπτωση της ανέγερσης από τους κληρονόμους και πώλησης οικοδομής σε κληρονομηθέν οικόπεδο, καθώς σε αυτήν την περίπτωση ουδόλως ενδιαφέρει ο τρόπος κατά τον οποίον οι ιδιοκτήτες απέκτησαν το οικόπεδο εφόσον ο εμπορικός χαρακτήρας της συναλλαγής προκύπτει από το γεγονός της ανέγερσης και πώλησης (βλ. θέμα 631 σελ. 523-524 Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών προσώπων, Χρήστου Ν. Τότση, Αθήνα 2000 εκδ. «Πάμισος», Σ.τ.Ε. 4035/1988, βλ. σκεπτικό ΝΣΚ 532/2012, και εφόσον βεβαίως υπήρχαν και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις που έχουν τεθεί από την νομοθεσία και νομολογία (βλ. ΝΣΚ 532/2012, και οι αποφάσεις ΣτΕ 2843/1992, 4035/1988, 3564/1997).

Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο θανών διατηρούσε έως και την ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «κατασκευές κτιρίων και τεχνικών έργων». Στον κωδικό αυτόν εμπίπτουν όλες οι τεχνικών έργων κατασκευαστικές επιχειρήσεις και αυτές των «σιδηροκατασκευών» ως τεχνικά έργα. Από επικοινωνία με την αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι τα στοιχεία των φυσικών φακέλων του 1994 έχουν καταστραφεί και δεν είναι δυνατή η περαιτέρω διερεύνηση της κατά δήλωση δραστηριότητας του θανόντα. Από το εκκαθαριστικό οικ. έτους 1993 προκύπτει αντικείμενο εργασιών «σιδηροκατασκευές», ενώ από το/1994 τιμολόγιο μεταβίβασης φορτηγού αυτοκινήτου της επιχείρησης του θανόντα στην κόρη του «..... (η οποία διατηρούσε επιχείρηση «σιδηρών κατασκευών εργαστήριο» από την έως την), προκύπτει αντικείμενο δραστηριότητας κατά την διακοπή εργασιών «Γενικές Βιομηχανικές σιδηροκατασκευές». Παρά ταύτα, ο έλεγχος παραθέτει στοιχεία και τεκμηριώνει επαρκώς την κρίση του ότι ο θανών ήταν τουλάχιστον τοις πράγμασι εργολάβος οικοδομών καθώς τουλάχιστον όσον αφορά την επίμαχη διώροφη οικοδομή επί της οδούστην, η οποία ανεγέρθηκε από τον με βάση την υπ αρ. /84 άδεια της Πολεοδομίας φαίνεται ότι πωλήθηκαν από τον ίδιο όπως προκύπτει από το υπ. αριθμ /1989 κανονισμό & σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας του συμβολαιογράφου οι οριζόντιες ιδιοκτησίες Δ1-1, Δ1-2, Δ1-3, Δ1-4, Δ1-5, Δ2-1, Δ2-2, Δ2-3, Δ2-4, Δ1-5, σε διαφόρους αγοραστές.

Ακόμα είναι ορθή η άποψη του ελέγχου ότι στην περίπτωση της παύσης των εργασιών ατομικής οικοδομικής επιχείρησης η αξία, αντικειμενική ή αγοραία, των τυχόν εμπορευσίμων αγαθών διαμερισμάτων που δεν έχουν πωληθεί δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο του επιχειρηματία κατά τον χρόνο παύσης των εργασιών της ατομικής επιχείρησης του και επομένως δεν φορολογείται κατά την συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Η αξία όμως των διαμερισμάτων αυτών θα αποτελέσει ακαθάριστο έσοδο από εμπορικές επιχειρήσεις κατά τον χρόνο πώλησης τους, οπότε ο επιχειρηματίας θα υπαχθεί σε φόρο για το καθαρό κέρδος που θα προκύψει σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 2238/94 (σχετ. Π.21336/ΠΟΛ.269/19.12.1960, το 1092052/1632/A0012/22.9.1997 και το 1077413/1508/A0012/19-9-2007)

Όμως, εν προκειμένω, ο πωλητής των ακινήτων δεν είναι ο θανών αλλά οι κληρονόμοι του, και επειδή τα κληρονομηθέντα επίμαχα ακίνητα ανενέρθησαν και ολοκληρώθηκαν από τον θανόντα ΑΦΜ στην συνέχεια της με αρ...../1984 αδείας οικοδομής του τμήματος πολεοδομίας του και δεν πουλήθηκαν ως τον θάνατό του την, ενώ από τα στοιχεία που πήραμε από την Δ.Ο.Υ. επί του περαιωμένων στοιχείων του φακέλου κληρονομιάς...../1994 προκύπτει ότι δεν αποτέλεσε αντικείμενο του φόρου η κληρονομιά ατομικής ή κλάδου ατομικής, εργολαβικής επιχείρησης του θανόντα, ο οποίος επιπλέον, είχε διακόψει την ατομική εμπορική δραστηριότητά του από την (πριν αποβιώσει), ενώ τα επίμαχα ακίνητα ήταν ήδη μισθωμένα πέντε και πλέον έτη προ του θανάτου του και κατά συνέπεια, ακόμα και στην περίπτωση όπου ο θανών ήταν κατ' επάγγελμα ή τοις πράγμασι κατασκευαστής τα συγκεκριμένα ακίνητα θα είχαν απολέσει τον χαρακτήρα τους ως εμπορεύματος αρχικά προσωρινά κατά την μίσθωσή τους, και μετέπειτα οριστικά με τον θάνατο του.

Επειδή επιπλέον, δεν προέκυψε κατά τον έλεγχο και δεν απεδείχθη ότι οι κληρονόμοι διενήργησαν από κοινού μεθοδευμένες και συστηματικές ενέργειες με σκοπό την επαύξηση της αξίας των συγκεκριμένων ακινήτων και πώλησή τους, οι οποίες θα μπορούσαν να υποδηλώσουν την λειτουργία «τοις πράγμασι κατασκευαστικής ή εμπορικής κοινωνίας κληρονόμων» ή να προκύπτει ο απαιτούμενος σκοπός του κέρδους από την μεταβίβαση (ΣτΕ 4189/1979), αλλά τουναντίον προέκυψε ότι οι κληρονόμοι διατήρησαν στην ιδιοκτησία τους τα ακίνητα τα οποία μίσθωναν στην ΔΕΗ (ΔΕΔΔΗΕ) περίπου επί μία δεκαετία τουλάχιστον από την απόκτησή τους, δηλαδή από τον θάνατο του με αποτέλεσμα για τις συγκεκριμένες πράξεις να μην είναι δυνατόν να αποδοθεί η απαιτούμενη κερδοσκοπική πρόθεση (ΣτΕ4035/1988, 2843/1992, 3564/1997, 1233/1982, 4392/1985 ΝΣΚ 532/2012).

Επειδή επιπλέον, η απόκτηση από κοινού από τους τρεις κληρονόμους των ακινήτων δεν έγινε εξ επαχθούς αιτίας, με κοινή απόφαση - δήλωση της βούλησης των «μελών ατύπου εταιρείας», αλλά ήταν αποτέλεσμα της τελευταίας βούλησης του θανόντος, και της αποδοχής κληρονομιάς από τους συγκληρονόμους και συνεπώς λανθασμένα η ο έλεγχος έκρινε ως «άτυπη εταιρεία» την συσταθείσα κοινωνία κληρονόμων (ΑΚ 1884-1885), η οποία όμως βάσει του άρθρου 2 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. μόνον εφόσον δραστηριοποιείται ως επιχείρηση - μετέχει σε εμπορική δραστηριότητα έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων κλπ υποχρεώσεων του Κ.Β.Σ., καθώς και συνακόλουθα δήλωση έναρξης εργασιών, δηλώσεις φ. εισοδήματος κλπ. Εφόσον σύμφωνα με τα ανωτέρω, **λανθασμένα κρίθηκε ως κερδοσκοπική δραστηριότητα από την φορολογική αρχή και ως εμπόπτουσα στην φορολογία εισοδήματος η πώληση των εν λόγω ακινήτων, και επομένως προκύπτει εξίσου λανθασμένη η επιβολή των κυρώσεων με την υπ' αριθ./2013 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2005, και την υπ' αριθ./2013 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2005 οι οποίες πρέπει να ακυρωθούν.**

Επί του 2^{ου} & 3^{ου} ισχυρισμού των προσφευγόντων:

Η εξέταση των ισχυρισμών αυτών παρέλκει καθώς γίνεται δεκτή η προσφυγή μετά την εξέταση του 1^{ου} λόγου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της προσφυγής και την ακύρωση του συνόλου των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι:

- 1.** του υπ' αριθ./2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων οικ. έτους 2006 (διαχ. Περίοδος 1-1/31-12-2005),
- 2.** της υπ' αριθ./2013 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2005,
- 3.** της υπ' αριθ./2013 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2005.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).