



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 26/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1922

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)»

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Αθηνών, οδός αρ....., ΤΚ, κατά:

α) της υπ.αριθ...../29-12-2023 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

- β) της υπ.αριθ...../29-12-2023 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- γ) της υπ.αριθ...../29-12-2023 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και τις από 29/12/2023 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος & ΦΠΑ της ίδιας υπηρεσίας επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις 29/12/2023 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- α) Με την υπ' αριθ./29-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος 3.839,00 ευρώ, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 1.919,50 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 245,64 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **6.004,14 Ευρώ**.
- β) Με την υπ' αριθ./29-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος 123.213,89 ευρώ, πλέον τέλη χαρτοσήμου ποσού 9,00 ευρώ, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ τελών χαρτόσημου ποσού 1,80 ευρώ, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 61.606,95 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 25.530,54 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **210.362,18 Ευρώ**.
- γ) Με την υπ' αριθ./29-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 69.052,56 ευρώ, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 34.526,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **103.578,84 Ευρώ**.

Ιστορικό

Με την υπ' αριθ./06-03-2023 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής (η οποία αντικατέστησε την υπ' αριθ./24-08-2020 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών) διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Στο πλαίσιο του ανωτέρω ελέγχου, δια του με αριθ./13-06-2023 ηλεκτρονικού αιτήματος μέσω του ΣΜΤΛ, η Φορολογική Αρχή αιτήθηκε και έλαβε από το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λοιπών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π.) τις αναλυτικές κινήσεις των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών του κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Κατόπιν επεξεργασίας

αυτών, η ελεγκτική φορολογική αρχή κοινοποίησε αρχικώς το υπ' αριθ. πρωτ./29-06-2023 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, με το οποίο κλήθηκε να αιτιολογήσει 77 πιστώσεις συνολικής αξίας 939.810,10 ευρώ (πλήθος πιστώσεων 52, αξίας 431.946,74€ για το φορολογικό έτος 2017 και πλήθος πιστώσεων 47, αξίας 507.863,36€ για το φορολογικό έτος 2018). Ο έλεγχος έκανε δεκτές 51 πιστώσεις συνολικής αξίας 900.860,10 ευρώ (πλήθος πιστώσεων 26, αξίας 392.996,74€ για το φορολογικό έτος 2017 και πλήθος πιστώσεων 25, αξίας 507.863,36€ για το φορολογικό έτος 2018) κατόπιν του υπ' αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ/28-09-2023 Υπομνήματος που υπέβαλε ο προσφεύγων ενώ για τις υπόλοιπες 26 πιστώσεις κρίθηκε ότι δεν προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να γίνει αποδεκτή η πηγή προέλευσής τους και φορολογούνται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ.

Περεταίρω, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 προέκυψε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 3 Κ.Φ.Ε. διαπιστώνοντας η φορολογική ελεγκτική αρχή ότι η πώληση ακινήτου που διενήργησε ο προσφεύγων συνιστά εμπορική πράξη που απέβλεπε στην επίτευξη κέρδους και όχι στην αξιοποίηση του κεφαλαίου καθώς πλέον και περιπτώσεις προσαύξησης περιουσίας από πιστώσεις που δεν αναγνωρίστηκε η πηγή προέλευσης τους σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 Κ.Φ.Ε και λοιπές περιπτώσεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης (μη έκδοση ΑΠΥ, μη δήλωση ποσού ως εισόδημα από ακίνητα) ως αναλύονται στον κάτωθι πίνακα:

Περιγραφή εισοδήματος	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Πώληση οικοπέδου επί της οδού Ερατοσθένους 9, Αθήνα, (Αρ. συμβ.847/16.11.2018) βάσει άρθρου 21 παρ. 3 του ΚΦΕ	0,00	287.500,00
Μη έκδοση ΑΠΥ	0,00	219,00
Μη δήλωση ποσού ως εισόδημα από ακίνητα	0,00	285,00
Άρθρο 21 παρ. 4 του ΚΦΕ	11.633,33	0,00
Σύνολο	11.633,33	288.004,00

Ακολούθως, η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη σε έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018 - 31/12/2018 ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2017

Περιγραφή εισοδήματος	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	9.693,31	9.693,31	0,00
Τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα	66,23	66,23	0,00
Άρθρου 21 § 3 Ν.4172/2013	0,00	0,00	0,00
Άρθρου 21 § 4 Ν.4172/2013	0,00	11.633,33	11.633,33

Συνολικό Εισόδημα	9.759,54	21.392,87	11.633,33
Πλέον: Διαφορά τεκμηρίων	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	9.759,54	21.392,87	11.633,33
Μείον: Εκπτώσεις εισοδήματος-Απαλλασσόμενα	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	9.759,54	21.392,87	11.633,33

Φορολογικό έτος 2018

Περιγραφή εισοδήματος	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (21 § 1 Ν.4172/2013)	2.785,18	3.004,18	219,00
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	13.910,28	14.195,28	285,00
Τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα	165,30	165,30	0,00
Άρθρου 21 § 3 Ν.4172/2013	0,00	287.500,00	287.500,00
Συνολικό Εισόδημα	16.860,76	304.864,76	288.004,00
Πλέον: Διαφορά τεκμηρίων	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	16.860,76	304.864,76	288.004,00
Μείον: Εκπτώσεις εισοδήματος - Απαλλασσόμενα	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	16.860,76	304.864,76	288.004,00

Ως προς το ΦΠΑ:

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	14.834,74	302.553,74	287.719,00
Αξία φορολογητέων εισροών	11.111,87	11.111,87	0,00
Φόρος εκροών	3.560,33	72.612,89	69.052,56
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.560,33	3.560,33	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	69.052,56	69.052,56
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	0,00	34.526,28	34.526,28
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	103.578,84	103.578,84

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένως και παρανόμως ο έλεγχος θεώρησε ότι η αγοραπωλησία ακινήτου επί της οδού στην συνιστά εμπορική πράξη επίτευξης κέρδους και καταλόγισε εις βάρος του ποσό 287.500,00 ευρώ ως επιχειρηματικό κέρδος.
- Η αγοραπωλησία του ανωτέρω ακινήτου δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 και τα καταλογισθέντα ποσά φόρων και προστίμων ως επιχειρηματικό κέρδος τυγχάνουν παράνομα και ακυρωτέα.

Σε συνέχεια της κατάθεσης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας τα με αριθ. πρωτ./28-05-2024 και/27-05-2024 Υπομνήματά του στη ψηφιακή πλατφόρμα υποβολής ενδικοφανών προσφυγών ισχυριζόμενος τους κάτωθι πρόσθετους λόγους:

1. Παράνομη και εσφαλμένη η επιβολή ΦΠΑ σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 22 του ν.2859/2000 επί της πώλησης του οικοπέδου επί της οδού στην
2. Την αίτηση για παράταση 30 ημερών ως προς την έκδοση της απόφασης προκειμένου να ολοκληρωθεί η διαδικασία του ελέγχου από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ του κ....., ΑΦΜ, ο οποίος προέβη στην αγορά του εν λόγω ακινήτου κατά ποσοστό 50%.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική φορολογική αρχή εσφαλμένως και παρανόμως θεώρησε ότι η αγοραπωλησία οικοπέδου επί της οδού συνιστά εμπορική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους καθώς το εν λόγω ακίνητο αφενός αποκτήθηκε με αποκλειστικό σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου και αφετέρου η πώληση αυτού έγινε προκειμένου να αποπληρωθεί ολοσχερώς το δάνειο του και ως εκ τούτου δε θεωρείται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους. Περαιτέρω, αναφορικά με τη μεμονωμένη πράξη μεταβίβασης ακινήτου, ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 21 ως μεμονωμένη πράξη για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 41 του ΚΦΕ και συνεπώς η μεμονωμένη πράξη μεταβίβασης ακινήτου με σκοπό την επίτευξη κέρδους δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ.

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1.Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις...3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων...Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. 4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 5. Για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, ως μεμονωμένη πράξη νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 41 ή 42».

Επειδή, με το άρθρο 115 παρ.3γ. του ν. 4549/2018 ορίζεται ότι :«Στο άρθρο 21 του ν. 4172/2013 προστίθεται παράγραφος 5 ως εξής: «5. Για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, ως μεμονωμένη πράξη νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 41 ή 42» και σύμφωνα με την παρ. 18β ορίζεται ότι:« Οι διατάξεις της παραγράφου 3γ εφαρμόζονται από το φορολογικό έτος 2019 και επόμενα.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά και έχουν ερμηνευθεί οι παρομοίου περιεχομένου διατάξεις του άρθ.28 του ν.2238/1994, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, υπαγόμενο σε φόρο εισοδήματος, μπορεί να αποτελεί και η ωφέλεια που προκύπτει από μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη μεταβίβασης ακινήτου περιουσιακού στοιχείου, που έχει αποκτηθεί από επαχθή αιτία. Προϋπόθεση όμως για την υπαγωγή της ωφέλειας αυτής σε φόρο εισοδήματος είναι ότι η σχετική αγοραπωλησία έχει επιχειρηθεί με το σκοπό αποκόμισης κέρδους από αυτή, ο οποίος σκοπός μπορεί να συναχθεί από πραγματικά περιστατικά συναφή με την αγοραπωλησία του ακινήτου (ΣτΕ 1884/2018, πρβλ. ΣτΕ 3260/2017, ΣτΕ 372832/1998, ΣτΕ 3564/1997, ΣτΕ 1927/1992, κ.ά.). Πρέπει, δηλαδή, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση να εξετάζεται αν κατά το χρόνο της αγοράς υπήρχε «κερδοσκοπική πρόθεση». Και εάν μεν το περιουσιακό στοιχείο αγοράσθηκε με πρόθεση να μεταπωληθεί και από την πράξη αυτή να καρπωθεί η επιχείρηση το κέρδος, τότε το κέρδος αυτό θα υπαχθεί στο φόρο της Δ' πηγής (εμπορικών επιχειρήσεων). Αν όμως, το περιουσιακό στοιχείο αγοράσθηκε απλώς για επένδυση του κεφαλαίου ή για ιδιοχρησιμοποίηση και όχι για μεταπώληση, τότε το κέρδος που έχει τυχόν προκύψει δεν έχει την έννοια του εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση και δεν υπόκειται σε φόρο (ΔΕΦΑΘ 3359/2015, βλ. ΣτΕ 1386/1981, ΣτΕ 655-6/1980, ΣτΕ 4185/1979). Για να χαρακτηριστεί το κέρδος από την αγοραπωλησία ακινήτου ως εισόδημα από εμπορική επιχείρηση πρέπει κατά το χρόνο της αγοράς του περιουσιακού στοιχείου να υπάρχει η πρόθεση για επίτευξη κέρδους. Πρέπει δηλαδή σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση να εξετάζεται αν κατά το χρόνο της αγοράς υπήρχε «κερδοσκοπική πρόθεση». Και εάν μεν το περιουσιακό στοιχείο αγοράσθηκε με πρόθεση να μεταπωληθεί και από την πράξη αυτή να καρπωθεί η επιχείρηση το κέρδος, τότε το κέρδος αυτό θα υπαχθεί στο φόρο της Δ' πηγής (εμπορικών επιχειρήσεων). Αν όμως, το περιουσιακό στοιχείο αγοράσθηκε απλώς για επένδυση του κεφαλαίου, ή, για ιδιοχρησιμοποίηση και όχι για μεταπώληση, τότε το κέρδος που έχει τυχόν προκύψει δεν έχει την έννοια του εισοδήματος από εμπορική και δεν υπόκειται σε φόρο [...] Ο σκοπός του κέρδους δύναται να συναχθεί από περιστατικά συναφή προς την αγοραπωλησία, όπως το χρονικό διάστημα, που παρήλθε από την αγορά μέχρι την περαιτέρω πώληση του ακινήτου, την τυχόν ανέγερση οικοδομής μέσα σε σύντομο σχετικά χρονικό διάστημα από την αγορά, από το μέγεθος της οικοδομής, από την πώληση διαμερισμάτων αμέσως μετά την ανέγερση και μάλιστα σε μεγάλη αναλογία σχετικά με τα διαμερίσματα που παραμένουν στον ιδιοκτήτη (ΣτΕ 630/1985, 2307/1985 κλπ), πρβλ ΣτΕ 2261/2020. Εξάλλου, μόνο το γεγονός της επίτευξης υψηλότερου τιμήματος πώλησης σε σχέση με την τιμή απόκτησης του ακινήτου δεν αρκεί για τον χαρακτηρισμό συγκεκριμένης αγοραπωλησίας ως άσκηση εμπορικής επιχείρησης, αλλά απαιτείται η αγοραπωλησία αυτή να έγινε προς τον σκοπό επίτευξης κέρδους. Αντίθετα, μόνη η επίτευξη υψηλότερου τιμήματος, χωρίς πρόθεση κερδοσκοπίας, προσιδιάζει σε φόρο υπεραξίας ακινήτων (βλ.άρθρο 41 του ν.4172/2013, νέο ΚΦΕ, σε περίπτωση διάφορη φόρου εισοδήματος από εμπορική δραστηριότητα πρβλ ΣτΕ 2744/2020. Επιπλέον, κατά την έννοια των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, διαφορετική είναι η περίπτωση που έχει χωρήσει κτήση από επαχθή αιτία εδαφικών εκτάσεων εκτός σχεδίου πόλεως κειμένων, ιδιαιτέρως μεγάλης αξίας, και πώληση αυτών εντός διετίας από της κτήσεως, οπότε επιβάλλεται η κατά την ως άνω διάταξη φορολόγηση του πωλητή, τεκμαιρομένης, στην περίπτωση αυτή, της πρόθεσης επίτευξης κέρδους, εκτός αν αυτός προβάλει και αποδείξει ενώπιον των δικαστηρίων της ουσίας ότι η πώληση οφειλόταν σε άλλους λόγους και όχι σε πρόθεση επίτευξης κέρδους. πρβλ ΣτΕ 661/2020.

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε.2031/2023** «Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ για την απόκτηση εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα» αναφέρεται ότι: «5. Ο «σκοπός της επίτευξης κέρδους», ως ζήτημα πραγματικό, ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής. Κάθε υπόθεση θα πρέπει να εξετάζεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά, η ύπαρξη δε του σκοπού επίτευξης κέρδους θα πρέπει να συνάγεται επαρκώς από τις εκάστοτε συνθήκες εν γένει υπό τις οποίες οι πράξεις πραγματοποιούνται, καθώς το βάρος της απόδειξης φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή. Τέτοιες συνθήκες αποτελούν ενδεικτικά η πώληση σε σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτηση και σε συνδυασμό με το ύψος του επιτευχθέντος τιμήματος, σε περίπτωση ανέγερσης οικοδομής η αναλογία των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν σε σχέση με αυτά που κατασκευάστηκαν και το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την ανέγερση μέχρι την πώληση, η αγορά ακινήτων από πλειστηριασμούς και η πώληση αυτών κ.λπ. Αντίθετα, δεν θεωρείται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους σε περίπτωση πώλησης ακινήτων τα οποία αποκτήθηκαν για τον σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου (π.χ. εκμίσθωση, ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση επαγγελματικής στέγης κ.λπ.) και η πώληση οφείλεται σε άλλους λόγους τους οποίους ο πωλητής μπορεί να προβάλει και να αποδείξει. Σημειώνεται πάντως ότι ο σκοπός της επίτευξης κέρδους πρέπει να υπάρχει κατά την απόκτηση του πράγματος (π.χ. αγορά, ανέγερση του κτίσματος), το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της εξεταζόμενης συναλλαγής. Για να θεωρηθεί μία συναλλαγή ως επιχειρηματική, για σκοπούς εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, δεν απαιτείται η ύπαρξη επιχειρηματικής οργάνωσης.

Επειδή, η διάταξη της παραγράφου παρ. 5 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, την οποία επικαλείται ο προσφεύγων, προστέθηκε με την περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 115 του ν.4549/2018 και σύμφωνα με την παρ. 18 περ. β του ίδιου νόμου, **εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2019 και όχι υπό το κρίση φορολογικό έτος 2018.**

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ο προσφεύγων προέβη στην εξ αδιαιρέτου με ποσοστό $\frac{1}{2}$ αγορά του ανωτέρου οικοπέδου, την 14/06/2018, με συνολικό τίμημα 225.000€ και αναλογούν δικό του τίμημα αξίας 112.500€ και εν συνεχεία προέβη στην πώληση του ως άνω οικοπέδου πέντε μήνες μετά την αγορά, ήτοι την 16/11/2018 με συνολικό τίμημα 800.000€ και αναλογούν δικό του τίμημα 400.000€.Περεταίρω,το υπόλοιπο ποσοστό $\frac{1}{2}$ κατά την αγορά του εν λόγω ακινήτου διενεργήθηκε από το κ....., με την ιδιότητα του και ομόρρυθμου μέλους της τεχνικής εταιρείας με την επωνυμία «..... .. ΟΕ», με ΑΦΜ

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ο προσφεύγων αγόρασε το εν λόγω οικόπεδο σε αξία χαμηλότερη και πουλήθηκε εντός ολίγων μηνών σε πολλαπλάσια αξία, διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων προσδοκούσε την επίτευξη κέρδους από τη συγκεκριμένη αγοραπωλησία, η οποία και ανήλθε στο ποσό των 287.500,00€ (ως διαφορά τιμή κτήσης – τιμή πώλησης : 400.000,00 – 112.500,00 =287.500,00€).

Επειδή, όπως προκύπτει από το taxis,το εν λόγω ακίνητο για το διάστημα μεταξύ αγοράς-πώλησης ούτε ιδιοκατοικούταν, ούτε μισθωνόταν, ούτε ιδιοχρησιμοποιούταν ενώ ούτε προσκομίζει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι το ακίνητο αυτό αποκτήθηκε προς αξιοποίηση κεφαλαίου και όχι για την απόκτηση κέρδους σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 3 του άρ.21 του ν.4172/2013 και της παραγράφου 5 της Ε.2031/2023 της ΑΑΔΕ.

Ως εκ τούτου, η αρμόδια ελεγκτική αρχή ορθά έκρινε ότι για την εν λόγω συναλλαγή συντρέχουν οι προϋποθέσεις εκείνες που καταδεικνύουν την ύπαρξη επιχειρηματικής συναλλαγής στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 3 του άρθ.21 του ν.4172/2013 που εμπίπτει στη μεμονωμένη πράξη με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κατόπιν αυτών, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περεταίρω, ο προσφεύγων με το υπ' αριθ./28-05-2024 Υπόμνημά του ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα επιβλήθηκε ΦΠΑ σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 22 του ν.2859/2000 επί της πώλησης του οικοπέδου επί της οδού

Επειδή, με το Άρθρο 6. Παράδοση ακινήτων του ν.2859/2000 ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α) που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται: α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα, από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση. 2. Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης :α) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση, η μεταβίβαση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κυρίων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου, καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1."β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια είναι και οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις εργασίες συντήρησης των έργων αυτών. "Ειδικά για τις περιπτώσεις αντιπαροχής, η εργολαβία του υποκειμένου στο φόρο κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση προς τον οικοπεδούχο, δεν υπάγεται στο φόρο όταν ο υποκείμενος κατασκευαστής έχει υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής του φόρου, σύμφωνα με την παράγραφο 4α του παρόντος άρθρου."3. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 και στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006 εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων."4α. Με αίτηση του υποκειμένου στον φόρο, κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση, αναστέλλεται, υποχρεωτικά μέχρι τις 31.12.2024, η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα των παρ. 1 και 2α του παρόντος άρθρου και επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων. Η αναστολή αφορά το σύνολο των αδιάθετων παραπάνω ακινήτων του υποκειμένου. Μαζί με την

αίτηση ο υποκείμενος υποβάλλει κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα και το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο κάθε ακίνητο προς διακανονισμό».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1083/25.5.2006 Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν. 3427/27.12.2005 για το Φ.Π.Α. στις νεόδμητες οικοδομές αναφέρεται ότι: «2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του ν.3427/2005 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 6. Εξακολουθούν να ισχύουν ως είχαν οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000). Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 3,4 και 5 του ως άνω Κώδικα, συνιστά παράδοση και επομένως φορολογητέα πράξη, η μεταβίβαση από υποκείμενο στο φόρο έναντι ανταλλάγματος («εξ επαχθούς αιτίας») της κυριότητας αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων αυτών, καθώς και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παρ.1 του άρθρου 2 του αναγκαστικού νόμου 1521/1950 που κυρώθηκε με το ν.1587/1950 περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, εφόσον η μεταβίβαση ενεργείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Το αμάχητο τεκμήριο αποπερατωμένου διαμερίσματος εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου στο οποίο ανεγείρεται ή πρόκειται να ανεγερθεί πολυκατοικία, από εργολάβο με σχέδιο εγκεκριμένο από την πολεοδομική υπηρεσία πριν από τη μεταβίβαση. Στην περίπτωση αυτή θεωρείται κατά αμάχητο τεκμήριο ότι μαζί με το ιδανικό μερίδιο του οικοπέδου μεταβιβάζεται αποπερατωμένο διαμέρισμα της πολυκατοικίας που αντιστοιχεί σε αυτό. Η μεταβίβαση ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του αν. ν. 1521/1950 που κυρώθηκε με το ν.1587/1950, αποτελεί την περίπτωση που είναι γνωστή ως πώληση διαμερίσματος, καταστήματος κ.λ.π. από τα σχέδια ή σε ημιτελή κατάσταση αλλά πρόκειται να παραδοθεί περατωμένο. **Αναλύοντας τα πιο πάνω, διαπιστώνουμε ότι για να υπάρξει υπαγόμενη σε ΦΠΑ παράδοση ακινήτων θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:** α) Η μεταβίβαση να ενεργείται από πρόσωπο του οποίου η οικονομική δραστηριότητα προσδίδει σ' αυτόν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, δηλαδή του εργολάβου ο οποίος κατασκευάζει οικοδομές προς πώληση, β) Η μεταβίβαση να γίνεται με αντάλλαγμα, γ) Το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να αποτελεί κτίριο. Ως κτίρια νοούνται τα κτίσματα γενικά και όλες οι κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, ανεξάρτητα αν είναι αποπερατωμένα ή ημιτελή. Επομένως δε συνιστά φορολογητέα παράδοση η ξεχωριστή μεταβίβαση γηπέδων (δηλαδή οικοπέδων και αγροτεμαχίων) ή ιδανικών μεριδίων αυτών.

Συνεπώς βάσει των ανωτέρω διατάξεων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός αφού δε συνιστά φορολογητέα παράδοση για σκοπούς ΦΠΑ η ξεχωριστή μεταβίβαση γηπέδων (δηλαδή οικοπέδων και αγροτεμαχίων) ή ιδανικών μεριδίων αυτών σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2859/2000 και την ΠΟΛ.1083/25.5.2006 και ως εκ τούτου τροποποιείται η υπ' αριθ./29-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 με την αφαίρεση φορολογητέων εκροών ποσού 287.500,00€ και φόρου εκροών 69.000,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προβάλλει λοιπούς ισχυρισμούς με τη υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 29-12-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 29/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ και την επικύρωση των: α) υπ' αριθ./29-12-2023 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, β) υπ' αριθ./29-12-2023 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και την τροποποίηση της υπ' αριθ./29-12-2023 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της υπ. αριθ./29-12-2023 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Ανάλυση	Ελέγχου	Απόφαση
Διαφορά φόρου	3.839,00	3.839,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	1.919,50	1.919,50
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	245,64	245,64
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.004,14	6.004,14

Επί της υπ. αριθ./29-12-2023 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Ανάλυση	Ελέγχου	Απόφαση
Διαφορά φόρου	123.213,89	123.213,89
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	9,00	9,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	1,80	1,80
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	61.606,95	61.606,95
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	25.530,54	25.530,54
Σύνολο φόρου για καταβολή	210.362,18	210.362,18

...../29-12-2023 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου

01/01/2018-31/12/2018

Ανάλυση	Ελέγχου	Απόφαση
Αξία φορολογητέων εκροών	287.719,00	219,00
Φόρος εκροών	69.052,56	52,56
Χρεωστικό Υπόλοιπο	69.052,56	52,56
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	34.526,28	26,28
Σύνολο φόρου για καταβολή	103.578,84	78,84

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.