



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1372

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **23/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατοίκου Πυλαίας Θεσσαλονίκης, επί της οδού Τ.Κ.55535 κατά της με αριθμ.ειδοπ. /21-12-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

5. Τη ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **23/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. /21-12-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος προσφεύγοντα, κύριος φόρος, ύψους 91.871,08 €, πλέον προκαταβολή φόρου ύψους 46.365,00€, πλέον συμβεβαιούμενα ποσά 1,51€, μείον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 32,18€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **138.205,41 €**.

Ο προσφεύγων συνταξιούχος πολιτικός μηχανικός με διακοπή εργασιών στις 31/12/2010, προέβη στις 28/03/2022, σε πώληση ακινήτου που κατασκεύασε ο ίδιος με την ιδιότητα του εργολάβου, με συμφωνημένο τίμημα 210.000,00€. Προς τούτο υπέβαλε την με αριθ. πρωτ. /30-08-2023 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 με την υπ'αρ. /12-09-2023 επιφύλαξή του, ως προς τη συμπλήρωση του κωδικού ... της δήλωσης (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση και χωρίς έναρξη), επισυνάπτοντας τα αντίστοιχα δικαιολογητικά και στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ. /21/12/2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω επιφύλαξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης για τους παρακάτω λόγους :

1. Εσφαλμένη εφαρμογή νομοθετικού καθεστώτος και εσφαλμένη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών σε κανόνα δικαίου.
2. Παραβίαση της αρχής της ισότητας.
3. Παραβίαση του περιουσιακού δικαιώματος.
4. Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου – φορολογούμενου.
5. Απαγόρευση αναδρομικής επιβολής φόρου.
6. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

7. Μη νόμιμη η επιβολή φόρου λόγω διακράτησης ακινήτου πέραν της πενταετίας.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του προ ισχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (νόμος 2238/1994 ΦΕΚ Α΄ 51/16-09-1994), οριζόταν ότι : «1.Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248 Α΄) όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής.

Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία. Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου..... 2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδά τους. Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων με λυόμενα ή προκατασκευασμένα στοιχεία...»

Επειδή με τις διατάξεις του Αρ. Πρωτ.: 1092052/1632/Α0012/22.9.1997 εγγράφου της Διεύθυνσης Άμεσης φορολογίας (τμήμα Α), με θέμα τη «Φορολογική μεταχείριση στην περίπτωση αδιάθετων διαμερισμάτων ατομικής εργολαβικής επιχείρησης κατά την παύση των εργασιών της», κοινοποιήθηκαν τα εξής : «1.- Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, ως ακαθάριστο εισόδημα στις εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των

ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2.- Η έννοια των πιο πάνω διατάξεων, όπως καθορίζεται στο άρθρο 10 της Ε. 11524/Εγκ. 19/21.12.78 διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του ν. 814/1978, είναι ότι ως ακαθάριστα έσοδα νοούνται τα έσοδα που προέρχονται από οριστικές πράξεις που πραγματοποιήθηκαν μέσα στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, μέσα σε μία συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το αν αυτές οι πράξεις συμφωνήθηκαν με μετρητά ή με πίστωση. Επίσης, στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης περιλαμβάνεται και κάθε έσοδο που η επιχείρηση, λόγω της επαγγελματικής της δραστηριότητας, εδικαιούτο να εισπράξει, ανεξάρτητα από το αν το έσοδο τούτο δεν πραγματοποιήθηκε είτε γιατί η επιχείρηση παραιτήθηκε από αυτό με τη θέλησή της, είτε για οποιοδήποτε άλλο λόγο (αδυναμία είσπραξης κτλ.).

3.- Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ν.2238/1994, ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982.

4.- Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

5.- Κατά συνέπεια, ύστερα από τα παραπάνω, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών της ατομικής εργολαβικής επιχείρησής σας τα εμπορεύσιμα αγαθά, δηλαδή τα τυχόν διαμερίσματα που δεν έχουν πωληθεί, παραμένουν στην κυριότητά σας, καθόσον είσθε ο μοναδικός φορέας της επιχείρησης. Εξαιτίας αυτού του γεγονότος, σε περίπτωση παύσης των εργασιών της επιχείρησης σας, δεν αποκτάτε ακαθάριστο έσοδο κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του ίδιου νόμου. Όμως, το κέρδος που τυχόν θα προκύψει από την πώληση, μελλοντικά, των πιο πάνω διαμερισμάτων αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994. (Σχετική και η Π.21336/ΠΟΛ.269/19.12.1960 διαταγή μας). »

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 21 του νέου Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013 ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. [...]»

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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών. Δεν θεωρείται «επιχειρηματική συναλλαγή» η εισφορά τίτλων στην περίπτωση που ο εισφέρων φυσικό πρόσωπο είναι ο μοναδικός μέτοχος ή εταίρος της λήπτριας σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 42...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι : «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού. [...] 24) 23. Οι διατάξεις του Κώδικα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα των οικοδομικών επιχειρήσεων εφαρμόζονται για ακίνητα για τα οποία η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από την 1.1.2006 και μετά.

Επειδή περαιτέρω με την ΔΕΑΦ Α 1136043 ΕΞ/17-09-2018 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από πώληση αδιάθετων ακινήτων ατομικής επιχείρησης ανέγερσης και πώλησης οικοδομών μετά την διακοπή των εργασιών της , καθώς και από την πώληση ακινήτων που είχαν ανεγερθεί με σκοπό την ιδιοχρησιμοποίηση ή ιδιοκατοίκηση, αναφέρονται τα εξής: «Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013, 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης αυτής , όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Για τους σκοπούς του άρθρου 21 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. Δεδομένου ότι, στην περίπτωση των ατομικών επιχειρήσεων, το φυσικό πρόσωπο αποτελεί και τον μοναδικό φορέα της επιχείρησης αυτής, συνάγεται ότι όταν ατομική επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών διακόπτει της εργασίες της, τα εμπορεύσιμα αγαθά της, δηλαδή τα διαμερίσματα που δεν έχουν πωληθεί, παραμένουν στην κυριότητα του φυσικού προσώπου – εργολάβου και δεν θεωρείται ότι αποκτάται ακαθάριστο έσοδο για τον φορέα της. Το όποιο κέρδος (αξία πώλησης μείον κόστος κατασκευής) θα προκύψει μελλοντικά από την πώληση των πιο πάνω διαμερισμάτων φορολογείται στο όνομα του φυσικού προσώπου ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν 4172/2013, ανεξάρτητα από τον χρόνο έκδοσης της άδειας. Ομοίως, στην περίπτωση κατά την οποία ένας κατασκευαστής πολυκατοικιών, που ασκεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, αποφασίσει να κρατήσει ένα από τα διαμερίσματα που ανέγειρε προς πώληση (εμπορεύσιμα αγαθά της επιχείρησης) με σκοπό την επαγγελματική του εγκατάσταση (ιδιοχρησιμοποίηση) ή την ικανοποίηση στεγαστικών αναγκών του (ιδιοκατοίκηση) ή την εκμίσθωση, η αξία της οικοδομής αυτής δεν προσauξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του, καθότι ελλείπει το στοιχείο του κέρδους. Το κέρδος που τυχόν θα προκύψει από την πώληση μελλοντικά του πιο πάνω διαμερίσματος αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του Ν 4172/2013, για τον προσδιορισμό του οποίου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν 4172/2013, καθώς και τα όσα έχουν ειδικότερα διευκρινιστεί με την ΠΟΛ 1113/2015 εγκύκλιο μας.»

Επειδή με τις διατάξεις της Ε. 2031/26-04-2023 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (Α' 167) (ΚΦΕ), γνωστοποιήθηκαν τα εξής :

«1. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ισχύουν μετά και την τροποποίησή τους με το άρθρο 29 του ν. 5024/2023 (Α'41), ορίζεται ότι για τους σκοπούς του άρθρου αυτού 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη.

Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών.

Δεν θεωρείται «επιχειρηματική συναλλαγή» η εισφορά τίτλων στην περίπτωση που ο εισφέρων φυσικό πρόσωπο είναι ο μοναδικός μέτοχος ή εταίρος της λήπτριας σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 42.

[...]

4. Κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ **«επιχειρηματική συναλλαγή»** πραγματοποιείται όταν διενεργείται στην οικονομική αγορά συναλλαγή με αντάλλαγμα σε χρήμα ή σε είδος που έχει ως σκοπό την επίτευξη κέρδους. Στο πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης εμπίπτει όχι μόνο η συστηματική διενέργεια ομοειδών πράξεων, αλλά και η μεμονωμένη πράξη, εφόσον έχει ως σκοπό το κέρδος.

Ως κέρδος νοείται η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης, όπως οι αξίες αυτές προσδιορίζονται από τα οικεία παραστατικά, έγγραφα ή συμβόλαια που κατά περίπτωση εκδίδονται ή συντάσσονται. Στις περιπτώσεις κτήσης ή μεταβίβασης με χαριστική αιτία (πλην της μεταβίβασης με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού, βλ. παρακάτω, παρ. 8), αξία κτήσης είναι αυτή βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος δωρεάς ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν, όπως προκύπτει από το οικείο συμβόλαιο ή οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο.

Στις περιπτώσεις ανέγερσης οικοδομής ως αξία κτήσης θεωρείται το κόστος κατασκευής της και η αξία του οικοπέδου που αναλογεί στην πωλούμενη ιδιοκτησία. Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί θεωρείται ότι είναι μηδενική.

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.

6. Ως «συστηματική διενέργεια πράξεων» θεωρείται η πραγματοποίηση τριών (3) ομοειδών συναλλαγών (πωλήσεων) εντός ενός εξαμήνου ή εντός δύο (2) ετών σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν σε ακίνητα. [...]

8. Σύμφωνα με το προτελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 21 όπως αυτό προστέθηκε με την περ. β' της παρ.3 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 και σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου αυτού έχει εφαρμογή από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 3 η πράξη πώλησης από φυσικό πρόσωπο περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών. Συνεπώς, δεν εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει αποκτηθεί με χαριστική αιτία από συγγενείς τρίτου και επόμενων βαθμών. Ως προς το χρόνο διακράτησης, διευκρινίζεται ότι θα πρέπει να έχουν συμπληρωθεί πέντε πλήρη έτη από την ημερομηνία απόκτησης, όπως αυτή προκύπτει από σχετικό έγγραφο (π.χ. νόμιμο παραστατικό, συμβόλαιο κ.λπ.). Επίσης, διευκρινίζεται ότι επειδή με τις ως άνω διατάξεις θεσπίστηκαν κριτήρια με βάση τα οποία για συγκεκριμένες πράξεις δεν θεωρείται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους, είτε λόγω του τρόπου κτήσης του περιουσιακού στοιχείου είτε λόγω του χρονικού διαστήματος διακράτησης αυτού, οι πράξεις αυτές δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, ακόμη και αν πραγματοποιήθηκαν σε φορολογικά έτη πριν το 2018.

[...]

11. Επίσης, διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που φυσικό πρόσωπο εταίρος ή μέτοχος σε κατασκευαστική εταιρεία συμφωνεί να παρέχει οικόπεδό του σε κατασκευαστική εταιρεία στην οποία συμμετέχει, προκειμένου η τελευταία να ανεγείρει οικοδομή με το σύστημα της αντιπαροχής και ο παρέχων λάβει ως αντάλλαγμα διαμερίσματα, εφόσον τα πουλήσει στο μέλλον, επειδή η πώληση αυτή αποτελεί στην ουσία προέκταση της δραστηριότητας ανέγερσης - πώλησης ακινήτων η οποία θα εκδηλωθεί εξωεταιρικά, θεωρείται ότι ενυπάρχει η πρόθεση για την επίτευξη κέρδους και συνεπώς το τυχόν κέρδος το οποίο θα προκύψει από την μελλοντική πώληση αυτών, θα φορολογηθεί ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 1 του άρθρου 21 ΚΦΕ, ακόμη και αν πωληθεί μόνο το ένα από τα ακίνητα που θα λάβει το φυσικό πρόσωπο ως αντάλλαγμα.

12. Σημειώνεται ότι με το ΔΕΑΦ Α 1136043 ΕΞ 2018/17.9.2018 έγγραφο διευκρινίστηκε ότι στην περίπτωση των ατομικών επιχειρήσεων, επειδή το φυσικό πρόσωπο αποτελεί και τον μοναδικό φορέα

της επιχείρησης, συνάγεται ότι όταν ατομική επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών διακόπτει τις εργασίες της, τα εμπορεύσιμα αγαθά της, δηλαδή τα διαμερίσματα που δεν έχουν πωληθεί, παραμένουν στην κυριότητα του φυσικού προσώπου- εργολάβου και δεν θεωρείται ότι αποκτάται ακαθάριστο έσοδο για τον φορέα της. Το όποιο κέρδος (αξία πώλησης μείον κόστος κατασκευής) θα προκύψει μελλοντικά από την πώληση των πιο πάνω διαμερισμάτων φορολογείται στο όνομα του φυσικού προσώπου ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 του ΚΦΕ και όχι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994 (τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος), ανεξάρτητα από τον χρόνο έκδοσης της οικοδομικής άδειας. Ομοίως, στην περίπτωση κατά την οποία ένας κατασκευαστής πολυκατοικιών, που ασκεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, αποφασίσει να κρατήσει ένα από τα διαμερίσματα που ανέγειρε προς πώληση (εμπορεύσιμα αγαθά της επιχείρησης) με σκοπό την επαγγελματική του εγκατάσταση (ιδιοχρησιμοποίηση) ή την ικανοποίηση στεγαστικών αναγκών του (ιδιοκατοίκηση) ή την εκμίσθωση, η αξία της οικοδομής αυτής, δεν προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, καθότι ελλείπει το στοιχείο του κέρδους. Το κέρδος που τυχόν θα προκύψει από την πώληση μελλοντικά του πιο πάνω διαμερίσματος αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 ΚΦΕ για τον προσδιορισμό του οποίου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ, καθώς και τα όσα έχουν ειδικότερα διευκρινισθεί με την ΠΟΛ 1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι στις πιο πάνω αναφερόμενες περιπτώσεις αποκτάται εισόδημα της παρ. 1 και όχι της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ και ως εκ τούτου δεν εφαρμόζονται τα κριτήρια του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 3.»

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, επιπλέον νομολογιακά (ΟΛΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣΤΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης

μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, ο σκοπός της επίτευξης κέρδους υπάρχει κατά την απόκτηση του πράγματος (π.χ. αγορά, ανέγερση του κτίσματος), το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της εξεταζόμενης συναλλαγής, δεν αναιρείται δε, από το γεγονός της διακοπής και συνταξιοδότησης του προσφεύγοντα, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί αναδρομικής επιβολής φόρου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή οι διατάξεις της παρ. 23 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, ορίζουν τον τρόπο προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα των οικοδομικών επιχειρήσεων, για ακίνητα, για τα οποία η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από την 1.1.2006 και μετά, περίπτωση που δεν συντρέχει εν προκειμένω, καθόσον δεν πρόκειται για ενεργή οικοδομική επιχείρηση, αλλά για φυσικό πρόσωπο που έχει κάνει διακοπή εργασιών την 31/12/2010 και μεταβιβάζει ακίνητο το οποίο είχε κατασκευάσει στα πλαίσια της ατομικής οικοδομικής επιχείρησής του. Ως εκ τούτου η συγκεκριμένη περίπτωση δεν υπάγεται στις διατάξεις του συγκεκριμένου άρθρου (72 παρ. 23 του ν.4172/2013).

Επειδή εξάλλου και με τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν. 2238/1994, και ειδικότερα με το με αριθ.πρωτ. 1092052/1632/A0012/22.9.1997 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Φορολογική μεταχείριση στην περίπτωση αδιάθετων διαμερισμάτων ατομικής εργολαβικής επιχείρησης κατά την παύση των εργασιών της», προβλεπόταν ότι σε περίπτωση παύσης των εργασιών της επιχείρησης, δεν αποκτάται ακαθάριστο έσοδο κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του ίδιου νόμου, αλλά το κέρδος που τυχόν θα προκύψει από την πώληση, μελλοντικά, των πιο πάνω διαμερισμάτων αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994. Συνεπώς με βάση τα ανωτέρω, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της φορολογικής ισότητας, δεδομένου ότι τόσο με τις προϊσχύσασες διατάξεις όσο με τις νεότερες, οι ατομικές οικοδομικές επιχειρήσεις σε περίπτωση διακοπής των εργασιών τους, το εισόδημα τους αντιμετωπίζεται με το ίδιο τρόπο, ήτοι, ως εισόδημα από εμπορική – επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι τεκμαρτά.

Επειδή, περαιτέρω, διευκρινίστηκε (Ε.2031/2023 παρ. 12), ότι όταν ατομική επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών διακόπτει τις εργασίες της, τα εμπορεύσιμα αγαθά της, δηλαδή τα διαμερίσματα που δεν έχουν πωληθεί, παραμένουν στην κυριότητα του φυσικού προσώπου-εργολάβου και δεν θεωρείται ότι αποκτάται ακαθάριστο έσοδο για τον φορέα της. Το όποιο κέρδος (αξία πώλησης μείον κόστος κατασκευής) θα προκύψει μελλοντικά από την πώληση των πιο πάνω διαμερισμάτων φορολογείται στο όνομα του φυσικού προσώπου ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 1 και όχι της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ και ως εκ τούτου δεν εφαρμόζονται τα κριτήρια του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 3, συνεπώς ο ισχυρισμός περί μη νόμιμης επιβολής φόρου λόγω διακράτησης ακινήτου πέραν της πενταετίας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις εφαρμογής των όσων ορίζουν καθορίζονται κατά τρόπο σαφή και συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση της διοικητικής πράξης να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη και στην προκειμένη περίπτωση, χωρίς να υφίσταται η δυνατότητα της μη εφαρμογής τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **23/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ. **ειδοπ.** /**21-12-2023** πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου **φορολογικού έτους 2022**, συνολικό ποσό φόρου: 138.205,41€.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.