



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28/03/2025

Αριθμός απόφασης: 832

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου, του κατοίκου και της, κατοίκου απάντων ως κληρονόμων του, κατά: α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, και β) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, του, και της, απάντων ως κληρονόμων του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, κύριος φόρος ποσού 285.464,21 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 142.732,11 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 63.186,22 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **491.382,54 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

β) Με τη με αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, κύριος φόρος ποσού 370.928,44 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 185.464,22 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 81.882,24 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **638.274,90 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων της απόέκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το απόΥπηρεσιακό Σημείωμα του Τμήματος Κεφαλαίου της Γ' Υποδιεύθυνσης Ελέγχου και Κεφαλαίου Θεσσαλονίκης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με το οποίο προέκυψε ότι Στο πλαίσιο των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν βάσει της με αριθμ.έγγραφης εντολής ελέγχου υποθέσεων Φορολογίας Κεφαλαίου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οπροέβη κατά το χρονικό διάστημα από 11/02/2015 έως 14/12/2019 στην πώληση εννέα ακινήτων ιδιοκτησίας του, και συγκεκριμένα στο φορολογικό έτος 2015 τρεις κατοικίες, στο φορολογικό έτος 2016 τρεις κατοικίες, στο φορολογικό έτος 2018 μία κατοικία και στο φορολογικό έτος 2019 δύο κατοικίες. Δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 του ν. 4172/2013 ως «επιχειρηματική δραστηριότητα» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους,

εκδόθηκε η ως άνω με αριθμ.εντολή ελέγχου ως προς το σχετικό αντικείμενο φορολογίας.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος θανών, σε ιδιότητα αγροτεμάχια με στοιχεία Γ, Ζ, Η, Κ, Λ, Μ, 3, 5, 6, 7, 8, 15, 18, 21, 23, 24, 25, 26, 27 και 28 με το σύστημα της αντιπαροχής, σύμφωνα με τις με αριθμό άδειες οικοδομής, ανήγειρε και απέκτησε την κυριότητα ή ποσοστά εξ αυτών σε συνολικά 34 οριζόντιες ιδιοκτησίες και 4 αποθήκες με βάση τα με αριθμό προσύμφωνα που είχε συντάξει με την εργολάβο εταιρία, και στη συνέχεια πούλησε τις 31 οριζόντιες ιδιοκτησίες σε χρονικό διάστημα που εκτείνεται από έτη προγενέστερα του έτους 2011 και μέχρι το έτος 2019. Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι ο εν λόγω ελεγχόμενος άσκησε δραστηριότητα χωρίς την άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής (επιχείρηση πώλησης νεόδμητων ιδιοκτητην ακινήτων), μη υποβάλλοντας δήλωση έναρξης επιτηδεύματος, ενώ παράλληλα δεν τήρησε βιβλία και στοιχεία τουλάχιστον απλογραφικά του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και κατά συνέπεια οι πράξεις της πώλησης των ακινήτων πρέπει να λογιστούν ως εμπορική δραστηριότητα και το κέρδος από αυτές να λογιστεί ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος καταλόγισε το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα από την πώληση των ανωτέρω ακινήτων που κατασκευάστηκαν με το σύστημα αντιπαροχής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013, προσδιορίζοντας τη διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου που πωλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς, αφαιρούμενου του κόστους κτήσης των ποσοστών των αγροτεμαχίων τα οποία μεταβιβάστηκαν στην εργολάβο εταιρία. Όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στις σελίδες 49 έως 57 της οικείας έκθεσης, για το φορολογικό έτος 2018 προσδιορίστηκαν για τον ελεγχόμενο θανόντα ακαθάριστα φορολογητέα έσοδα από πωλήσεις ακινήτων ποσού 650.000,00 ευρώ και καθαρά φορολογητέα κέρδη ποσού 649.920,49 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2019 ακαθάριστα φορολογητέα έσοδα από πωλήσεις ακινήτων ποσού 840.000,00 ευρώ και καθαρά φορολογητέα κέρδη ποσού 839.840,98 ευρώ.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οι με αριθμ.καιπροσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την επανεξέταση και την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και την επιστροφή, και δη εντόκω από της καταβολής του, άλλως από την άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής κάθε ποσού που κατέβαλαν ή θα καταβάλουν, εκουσίως ή αναγκαστικώς, δυνάμει των πράξεων αυτών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «επιχειρηματικής δραστηριότητας» πράξεων πώλησεως ακινήτων, που εξ ορισμού κείνται εκτός του πεδίου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) λόγω αφενός του χρόνου

διακρατήσεώς τους και αφετέρου της ενδιάμεσης (μεταξύ κτήσεως και πωλήσεως) διαθέσεώς τους σε έτερο σκοπό (μίσθωση).

- Επικουρικώς, εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των κρισίμων διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού της αξίας κτήσεως κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους από την άσκηση «επιχειρηματικής δραστηριότητας» με αντικείμενο τις συναλλαγές επί ακινήτων. Ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι οι επίμαχες πράξεις πωλήσεως ακινήτων συνιστούν «επιχειρηματική δραστηριότητα», προκειμένου να προσδιορισθεί ορθώς το κέρδος, που προέκυψε από αυτή, από το τίμημα πωλήσεως πρέπει να αφαιρεθούν η τιμή κτήσεως των επίμαχων ακινήτων, υπολογιζόμενη σύμφωνα με τη μέση τιμή, που προκύπτει από τα διπλότυπα στοιχεία παραδόσεως κτισμάτων στα ακίνητα, τα οποία ανεγέρθηκαν με καθεστώς Φ.Π.Α. και το κόστος νομιμοποίησης αυθαίρετων κατασκευών.
- Επικουρικώς, υπολογισμός του κέρδους - υπεραξίας από την άσκηση «επιχειρηματικής δραστηριότητας» με αντικείμενο τις συναλλαγές επί ακινήτων με βάση τη συστηματική ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 21§3, 41 και 72§§26,27 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ότε και θα έπρεπε να ληφθεί υπ' όψιν κατά τον υπολογισμό αυτού η αποπληθωρισμένη αξία των αγορασθέντων ακινήτων, τα έτη διακρατήσεως αυτών και τα διάφορα κόστη, με τα οποία επιβαρύνθηκε ο ελεγχόμενος έως την πώλησή τους.
- Επικουρικώς, πλήρωση νομοθετικού κενού με αναγωγή στον Αστικό Κώδικα, καθώς ο έλεγχος, για τον υπολογισμό της αξίας κτήσεως των επίμαχων ακινήτων, παρανόμως, εσφαλμένως και σε ευθεία αντίθεση προς τα διδάγματα της κοινής πείρας και την καλή πίστη, τρέπει το αναγραφόμενο επί των συμβολαίων αγοράς των αγροτεμαχίων τίμημα σε Ευρώ, βάσει της ισχύουσας κατά τον κρίσιμο χρόνο ισοτιμίας Δραχμής – Ευρώ, δίχως ουδόλως να υπολογίσει την ακραία διαφορά ως προς την αξία του νομίσματος κατά τον χρόνο κτήσεως των αγροτεμαχίων και πωλήσεως των επίμαχων ακινήτων.
- Έλλειψη νόμιμης βάσεως των επιβληθέντων προστίμων, καθώς με τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις φόρου εισοδήματος επιβάλλονται πρόστιμα κατ' άρθρο 58 του Ν.4987/2022 σε χρόνο, στον οποίο δεν ισχύει πλέον ο ως άνω νόμος, αλλά ο Ν. 5104/2024.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ίσχυε μέχρι και για το φορολογικό έτος 2017:

«3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική 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.»

Επειδή, στη συνέχεια, από το φορολογικό έτος 2018 και μετά η παρ. 3 του άρθρου 21 αντικαταστάθηκε με την περίπτωση β' της παρ. 3 του άρθρου 115 του ν.4549/2018 (ΦΕΚ Α' 105/14-6-2018) ως εξής:

«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 στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4549/2018 και ως προς το άρθρο 115 παρ. 3 περ. β αναφέρονται τα εξής: «Με τις προτεινόμενες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 γίνεται νομοτεχνική τακτοποίηση στην παράγραφο 2 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, προκειμένου να εναρμονιστούν οι σχετικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε. με τα λογιστικά πρότυπα μετά την κατάργηση του ΚΦΑΣ. Επίσης, με τις προτεινόμενες διατάξεις της περίπτωσης Β' εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 21 οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων που έχουν αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δευτέρου βαθμού ή έχουν διακρατηθεί μεγάλο χρονικό διάστημα. Με τις προτεινόμενες διατάξεις της περίπτωσης γ' προστίθεται νέα παράγραφος 5 στο άρθρο 21, προκειμένου ως μεμονωμένη πράξη να μην νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου η οποία εμπίπτει στο άρθρο 42.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2031/2023 εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (Α' 167):

«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.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η οποία προστέθηκε με την περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 και σύμφωνα με την παρ. 18 του αυτού άρθρου, εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2019 και επόμενα, ορίζεται ότι 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 του ΚΦΕ.

3. Επίσης, με την περίπτωση α' της παρ. 33 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, όπως διαμορφώθηκε μετά και την τροποποίηση της με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 5000/2022 (Α'226), ορίζεται ότι η ισχύς του άρθρου 41 αναστέλλεται μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2024.

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 δευτέρου 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 προβάλλει 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. Ως ομοειδείς συναλλαγές για τους σκοπούς εφαρμογής της υπόψη διάταξης νοούνται οι πωλήσεις όμοιων ή παρεμφερών ειδών (π.χ. αυτοκινήτων ανεξαρτήτως κατασκευαστή ή μοντέλου, έργων τέχνης, κοσμημάτων, ρολογιών κ.λπ.) με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κρίσιμο στην περίπτωση αυτή είναι το πλήθος των συναλλαγών και όχι το πλήθος των πωλούμενων σε κάθε συναλλαγή περιουσιακών στοιχείων.

Σε περίπτωση που διαπιστώνεται η «συστηματική διενέργεια πράξεων» σύμφωνα με τα παραπάνω, για κάθε επόμενη πράξη, τεκμαίρεται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους και πλέον ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για το αντίθετο.

7. Διευκρινίζεται ότι για τον υπολογισμό του χρονικού ορίου εντός του οποίου θα πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί οι ομοειδείς συναλλαγές για να χαρακτηριστούν ως συστηματική διενέργεια πράξεων (εξάμηνο ή διετία, κατά περίπτωση), ως αφετηρία λαμβάνεται η ημέρα της πρώτης συναλλαγής (πώλησης), χωρίς να συνδέεται με την έννοια του ημερολογιακού ή του φορολογικού έτους κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του ΚΦΕ.

Ειδικά για τα ακίνητα, ως αφετηρία υπολογισμού του χρονικού διαστήματος των δύο (2) ετών θεωρείται η ημερομηνία υπογραφής του πρώτου οριστικού συμβολαίου. Ακίνητα που πωλούνται με ένα συμβόλαιο προς τον ίδιο αγοραστή, νοούνται ως μία (1) συναλλαγή χωρίς να εξετάζεται το πλήθος των ακινήτων. Ομοίως, η πώληση περισσότερων ακινήτων στον ίδιο αγοραστή την ίδια ημέρα αλλά με διαφορετικά συμβόλαια, θεωρείται ως μία συναλλαγή. Αντίθετα, ακίνητα που πωλούνται με διαφορετικά συμβόλαια στον ίδιο αγοραστή σε διαφορετικό χρόνο, νοούνται ως διαφορετικές συναλλαγές με βάση τον αριθμό των συμβολαίων και όχι το πλήθος των ακινήτων. Το κέρδος από κάθε συναλλαγή θα πρέπει να περιληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε. Εφόσον το κρίσιμο χρονικό όριο των έξι μηνών ή των δύο ετών συμπληρώνεται σε διαφορετικό φορολογικό έτος και έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το έτος αυτό, υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις.

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.

9. Εάν με την ίδια συναλλαγή πωλούνται περισσότερα περιουσιακά στοιχεία, τα υπόψη κριτήρια εξετάζονται για κάθε ένα ξεχωριστά. Εφόσον οι ανωτέρω προϋποθέσεις δεν πληρούνται για κάποιο εξ αυτών, τότε η πώληση του λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 ΚΦΕ.»

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του θανόντος, και διαπιστώθηκε, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ότι ο ελεγχόμενος ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο την πώληση ακινήτων τα οποία απέκτησε με το σύστημα της αντιπαροχής, δίνοντας ποσοστά επί αγροτεμαχίων, στα οποία ήταν κύριος ή συνδικαιούχος αυτών, ως αντιπαροχή στην εργολάβο εταιρία και λαμβάνοντας ως αντάλλαγμα μεγάλο αριθμό οριζόντιων ιδιοκτησιών στην περιοχή του, όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ
1	Πριν από την χρήση 2011 διατέθηκαν δεκαοκτώ (18) οριζόντιες ιδιοκτησίες. Αυτό προκύπτει με βάση το υποβληθέν έντυπο Ε2 του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου της χρήσης 2011 σε συνάρτηση με τα στοιχεία που αξιοποιήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τους υπ' αρ. προσκομιζόμενους κανονισμούς συγκροτημάτων κατοικιών της συμβολαιογράφου Σύμφωνα με τα δεδομένα του Ε2 τα παρακάτω ακίνητα δεν συμπεριλαμβάνονται σε αυτό. Συγκεκριμένα αφορά τις οριζόντιες ιδιοκτησίες με αριθμό στοιχείου: Γ2, 3Β, 5Α, 5Β, 8Α, 8Β, 8Γ, 15Α, 15Γ, 15Δ, 18Α, 18Β, 23Β, 23Γ, 23Δ, 25Δ, Ζ2, Κ1.
2	Στην χρήση 2011 (Οικ. Έτος 2012) διατέθηκε μία (1) οριζόντια ιδιοκτησία με αριθμό στοιχείου (15Β) με βάση το υπ' αρ.συμβόλαιο του συμβολαιογράφου
3	Στην χρήση 2012 (Οικ. Έτος 2013) διατέθηκαν δύο (2) οριζόντιες ιδιοκτησίες: α) με αριθμό στοιχείου (21Β) με βάση το υπ' αρ., και β) με αριθμό στοιχείου (23Α) με βάση το υπ' αρ., συμβόλαια του συμβολαιογράφου
4	Στο φορολογικό έτος 2014 διατέθηκε μία (1) οριζόντια ιδιοκτησία με αριθμό στοιχείου (Λ3) με βάση το υπ' αρ. συμβόλαιο του συμβολαιογράφου
5	Στο φορολογικό έτος 2015 διατέθηκαν τρεις (3) οριζόντιες ιδιοκτησίες: α) με αριθμό στοιχείου (Η1) με βάση το υπ' αρ., β) με αριθμό στοιχείου (25Α) με βάση το υπ' αρ., και γ) με αριθμό στοιχείου (5Δ) με βάση το υπ' αρ. συμβόλαια του συμβολαιογράφου

6	Στο φορολογικό έτος 2016 διατέθηκαν τρεις (3) οριζόντιες ιδιοκτησίες: α) με αριθμό στοιχείου (25B) & β) με αριθμό στοιχείου (25Γ) με βάση το υπ' αρ. συμβόλαιο του συμβολαιογράφου, και γ) με αριθμό στοιχείου (5Γ) με βάση το υπ' αρ. συμβόλαιο της συμβολαιογράφου
7	Στο φορολογικό έτος 2018 διατέθηκε μία (1) οριζόντια ιδιοκτησία με αριθμό στοιχείου (28Α, πίσίνα 28Α, το 1/3 του αγροτεμαχίου 28Α) με βάση το υπ' αρ. συμβόλαιο του συμβολαιογράφου
8	Στο φορολογικό έτος 2019 διατέθηκαν δύο (2) οριζόντιες ιδιοκτησίες: α) με αριθμό στοιχείου (28B) με βάση το υπ' αρ. και β) με αριθμό στοιχείου (28Γ) με βάση το υπ' αρ. συμβόλαια της συμβολαιογράφου
Σημείωση	Συνολικά κατασκευάστηκαν 117 οριζόντιες ιδιοκτησίες και έξι αποθήκες από την εργολάβο εταιρία (Πίνακας Α, σελ.23-36 της έκθεσης ελέγχου). Στην κυριότητα του ελεγχόμενου θανόντα παρέμειναν συνολικά 34 κατοικίες και 6 αποθήκες, είτε ως μοναδικός κύριος αυτών είτε ως συνδικαιούχος. Παράλληλα, στην κυριότητα του ελεγχόμενου παρέμειναν και ποσοστά επί των αγροτεμαχίων, επί των οποίων η εργολάβος εταιρία ανέλαβε να κατασκευάσει τις κατοικίες. Συνολικά από τις 34 οριζόντιες ιδιοκτησίες που παρέλαβε από την πούλησε τις 31 από αυτές μέχρι και το έτος 2019.

Επειδή ο έλεγχος, ως καταγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου σελ.23-57 και 90-95, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω πωλήσεις έκρινε ότι ο ελεγχόμενος ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα πριν από το έτος 2011 με αντικείμενο την πώληση ακινήτων τα οποία αποκτούσε με το σύστημα της αντιπαροχής δίνοντας ποσοστά επί αγροτεμαχίων, δυνάμει πολλαπλών συμφώνων ανέγερσης και ο σκοπός της επίτευξης του κέρδους ήταν υπαρκτός κατά την απόκτηση και την διάθεση των αγροτεμαχίων από τον ελεγχόμενο και συνεπώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ.3 του ΚΦΕ.

Ειδικότερα, με το υπ' αριθμ. προσύμφωνο μεταξύ του ελεγχόμενου και που αφορά τη διάθεση των αγροτεμαχίων με στοιχείο (25), (26), (27) και (28) στη θέση στην περιοχή Δ.Δ. συνολικής έκτασης 16.946,71 τ.μ., ο ελεγχόμενος απέκτησε παρέχοντας ποσοστά συγκεκριμένων οικοπέδων ως αντάλλαγμα της εργολάβου και της αμοιβής της, τις παρακάτω οριζόντιες ιδιοκτησίες:

α) τις με αριθμό 25Α, 25Β, 25Γ, 25Δ οριζόντιες ιδιοκτησίες παρακρατώντας ολόκληρο το αγροτεμάχιο με στοιχείο (25),

β) από το Αγροτεμάχιο (26) οι οικοπεδούχοι παρακράτησαν ποσοστό 99,15% εξ αδιαιρέτου ανάλογα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας τους, καθώς και την 26Β αποθήκη εξ αδιαιρέτου ανάλογα με τα ποσοστά συνιδιοκτησίας τους στο Αγροτεμάχιο (26),

γ) από το Αγροτεμάχιο (27) οι οικοπεδούχοι παρακράτησαν ποσοστό 99,15% εξ αδιαιρέτου ανάλογα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας τους, καθώς και την 27Β αποθήκη εξ αδιαιρέτου ανάλογα με τα ποσοστά συνιδιοκτησίας τους στο Αγροτεμάχιο (27), και

δ) τις με αριθμό 28Α, 28Β, 28Γ οριζόντιες ιδιοκτησίες παρακρατώντας ολόκληρο το αγροτεμάχιο με στοιχείο (28).

Όλες οι οριζόντιες ιδιοκτησίες (7 σε αριθμό) που ο ελεγχόμενος απέκτησε διαθέτοντας ως αντιπαροχή αγροτεμάχια συνολικής έκτασης 16.946,71 τ.μ στη θέση πωλήθηκαν στο σύνολο τους και συγκεκριμένα:

- η με αρ. 25Δ οριζόντια ιδιοκτησία πωλήθηκε σε προγενέστερη χρήση του 2011, διότι δεν αναφέρεται στο υποβληθέν έντυπο Ε2 της χρήσης,
- η με αρ. 25Α ιδιοκτησία πωλήθηκε στο φορολογικό έτος 2015 σύμφωνα με το υπ' αρ. πωλητήριο συμβόλαιο,
- η με αρ. 25Β και 25Γ οριζόντια ιδιοκτησία πωλήθηκε στο φορολογικό έτος 2016 σύμφωνα με το υπ' αρ. πωλητήριο συμβόλαιο,
- η με αρ. 28Α οριζόντια ιδιοκτησία, η πίσίνα 28Α καθώς και το 1/3 του αγροτεμαχίου με στοιχείο 28Α πωλήθηκε στο φορολογικό έτος 2018 σύμφωνα με το υπ' αρ. πωλητήριο συμβόλαιο του συμβολαιογράφου
- η με αρ. 28Β οριζόντια ιδιοκτησία πωλήθηκε στο φορολογικό έτος 2019 σύμφωνα με το υπ' αρ. πωλητήριο συμβόλαιο,
- η με αρ. 28Γ οριζόντια ιδιοκτησία πωλήθηκε στο φορολογικό έτος 2019 σύμφωνα με το υπ' αρ. πωλητήριο συμβόλαιο.

Επειδή οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζονται ότι για τις πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν τα υπό κρίση έτη (2018 και 2019) δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 του ΚΦΕ λόγω διακράτησης αυτών για πέντε χρόνια και ενδιάμεσης διάθεσής τους σε έτερο σκοπό (μίσθωση).

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, και ειδικότερα τα συμβόλαια αγοραπωλησίας ακινήτων ως προς τα επίμαχα ακίνητα (με στοιχεία 28Α, 28Β και 28Γ) προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος πωλητής επί ακινήτου που απέκτησε με το με αριθμό συμβόλαιο αγοράς προέβη σε ανέγερση επ' αυτού συγκροτήματος κατοικιών με αντιπαροχή ορισμένων αυτοτελών χώρων από το συγκρότημα που αναγέρθηκε στα άλλα ακίνητά του με ανάθεση του όλου έργου και της δαπάνης σε εργολάβο και ότι για την πραγματοποίηση του σκοπού υπεγράφη το με αριθμ..... προσύμφωνο μεταβίβασης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου αγροτεμαχίων, προσύμφωνο διανομής και εργολαβική σύμβαση της συμβολαιογράφου με την οποία ανατέθηκε σε κοινοπραξία η εκτέλεση του παραπάνω έργου και η οποία ανέλαβε με δικές της δαπάνες και φροντίδες να ανεγείρει το συγκεκριμένο συγκρότημα κατοικιών (28Α, 28Β ΚΑΙ 28Γ). Με το ανωτέρω εργολαβικό ο οικοπεδούχος πωλητής (ελεγχόμενος) ανέλαβε την υποχρέωση να μεταβιβάσει κατά πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή είτε προς την εργολάβο είτε προς τρίτα πρόσωπα ποσοστά εξ' αδιαιρέτου άλλων αγροτεμαχίων ιδιοκτησίας του ως αντάλλαγμα της εργολάβου και ως αμοιβή της για ότι θα ξοδέψει για να κτίσει τις οριζόντιες ιδιοκτησίες της αντιπαροχής του και τα όποια ποσοστά θα αποτελέσουν την εδαφική αναλογία των οριζοντίων ιδιοκτησιών που συμφωνήθηκε να λάβει η εργολάβος ενώ ο οικοπεδούχος πωλητής ελεγχόμενος παρακράτησε ολόκληρο το με στοιχείο 28 αγροτεμάχιο. Με το με αριθμ..... συμβόλαιο σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και διανομής ακινήτων ο οικοπεδούχος είναι ο αποκλειστικός κύριος νομέας και κάτοχος του αγροτεμαχίου και των οριζοντίων ιδιοκτησιών. Περαιτέρω όπως καταγράφεται επίσης στα σχετικά συμβόλαια αγοραπωλησίας οι εν λόγω κατοικίες αποπερατώθηκαν το έτος 2009, ενώ και από τα έντυπα Ε9 των ετών 2011-2018 του διαπιστώνεται ότι διακρατήθηκαν από τον ελεγχόμενο για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών, καθώς στα εν λόγω απεικονίζεται να έχουν αποπερατωθεί από το έτος 2011, ήτοι διακρατήθηκαν για επτά (7) και οκτώ (8) έτη αντίστοιχα.

Επειδή, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι ο ίδιος ο νομοθέτης, με την περ. β' της παρ.3 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 θέσπισε κριτήριο με βάση το οποίο για συγκεκριμένες πράξεις δεν θεωρείται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους, λόγω του χρονικού διαστήματος διακράτησης αυτού, και συγκεκριμένα με την προσθήκη του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, έθεσε εκτός πεδίου εφαρμογής των διατάξεων για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, κατ' άρθρο 21 του ΚΦΕ, την πράξη πωλήσεως περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών. Ως εκ τούτου, υπό το πρίσμα της τροποποίησης που επέφερε στο άρθρο 21 παρ. 3 του ν.4172/2013 η περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018, σύμφωνα με την οποία βρίσκεται εκτός πεδίου εφαρμογής των διατάξεων για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα η πράξη πωλήσεως περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών, δε στοιχειοθετείται νόμιμη περίπτωση χαρακτηρισμού των επίμαχων πωλήσεων ακινήτων ως επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθώς στην προκειμένη περίπτωση πληρούται η προϋπόθεση της διακράτησής τους για χρονικό διάστημα άνω των πέντε (5) ετών.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παράνομου και εσφαλμένου χαρακτηρισμού ως «επιχειρηματικής δραστηριότητας» των επίμαχων πράξεων πώλησης ακινήτων βασίμως προβάλλεται, παρέλκει, δε, η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής που αναφέρονται στην διαφορά εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Σημειώνεται ότι ως προς τη διαφορά εισοδήματος από τόκους-μερίσματα που καταλογίσθηκε στο φορολογικό έτος 2018 δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός. Κατόπιν των ανωτέρω η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή γίνεται **μερικώς δεκτή**.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, του, και της, απάντων ως κληρονόμων του, την τροποποίηση της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, και την ακύρωση της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019 ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Φορολογικό έτος 2018

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	54.209,08	704.269,01	54.348,52	139,44
	της συζύγου	78.849,16	78.849,16	78.849,16	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	45.691,15	331.155,36	45.712,07	20,92
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		2.767,53	2.767,53	2.767,53	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		553,50	553,50	553,50	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ			142.732,11		
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		6.839,10	70.025,32	6.839,10	10,45
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		3.306,34	3.306,34	3.306,34	
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		59.157,62	550.540,16	59.188,99	31,37

(τροποποίηση της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

B) Φορολογικό έτος 2019

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	42.925,83	882.766,81	42.925,83	
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	13.226,42	384.154,86	13.226,42	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		1.245,57	1.245,57	1.245,57	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		249,11	249,11	249,11	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ			185.464,22		

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.545,44	83.427,68	1.545,44	
Τέλος επιτηδεύματος				
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	16.266,54	638.274,90	16.266,54	

(ακύρωση της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

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.