



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210-9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 28/03/2014

Αριθμός απόφασης:650

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

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

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

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **του**, ΑΦΜ, κατοίκου,, κατά του υπ' αρ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου χρήσης 2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου χρήσης 2005 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

Με την παραπάνω πράξη επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Κ.Β.Σ. του άρθρου 5 του ν.2523/97 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν.3943/2011), ύψους 586,00€, για την μη θεώρηση και κατ' επέκταση την μη τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας του ΚΒΣ για την δραστηριότητα της πώλησης ακινήτων στην χρήση 2005 κατά παράβαση των συνδυασμένων άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 5, 6, 19, 21 και 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Το πρόστιμο προέκυψε καθώς ο έλεγχος στην οικεία έκθεση του απεφάνθη ότι, η πώληση στις με το υπ' αριθμ./05 συμβόλαιο της συμβ/φου του, από την προσφεύγουσα του ποσοστού της 15,50% εξ' αδιαιρέτου επί οικοπέδου, έκτασης 2.709,53 τ.μ., ευρισκόμενο στη επί της οδού, αντί του ποσού 223.370,73€, το οποίο περιήλθε στην κυριότητα της από αγορά, η οποία πραγματοποιήθηκε στις, δυνάμει του/1993 συμβολαίου της , συνιστά «επιχείρηση» ως μεμονωμένη και συμπτωματική πράξη, δηλαδή είχε εμπορικό χαρακτήρα και το κέρδος αυτής είναι φορολογητέο κατ' άρθρο 28 παρ. 1-3 του ΚΦΕ με το σκεπτικό ότι «Η πρόθεση επίτευξης κέρδους από την ελεγχόμενη, αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι ο σύζυγός της, , πούλησε το ποσοστό του, σε χρόνο προγενέστερο, γεγονός που αποδεικνύει και την πρόθεση τους να μεταπωλήσουν τα ποσοστά τους, στο συγκεκριμένο οικόπεδο», η αξία πώλησης ήταν «ιδιαίτερα μεγάλης αξίας», το ακίνητο αποκτήθηκε «επαχθή αιτία-αγορά», η «πωλήτρια συμμετέχει ως μέλος σε εταιρείες, οι οποίες δραστηριοποιούνται στον χώρο των ακινήτων». Ο έλεγχος θεώρησε ότι η προσφεύγουσα ενήργησε στην συγκεκριμένη περίπτωση αποσκοπώντας στην απόκτηση κέρδους.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του παραπάνω προστίμου για τους παρακάτω λόγους :

Το επίμαχο ακίνητο αγοράστηκε ως επένδυση κεφαλαίου υπό τη σκέψη της μελλοντικής αξιοποίησης, πωλήθηκε μετά την πάροδο δώδεκα ετών, δεν απεδείχθη από τον έλεγχο η πρόθεση απόκτησης κέρδους από την πώληση αλλά αναφέρεται μια αόριστη προσδοκία μελλοντικής ωφέλειας. Δεν θεμελιώνεται η πρόθεση άμεσης επίτευξης κέρδους, δεν βρίσκει έρεισμα στον νόμο η απόδοση των ανωτέρω φορολογικών παραβάσεων.

Με τις «ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ» που μας κατετέθησαν την (Α.Π..... ΕΜΠ) &/2014 (Α.Π. ΔΕΔΕΜΠ) επισημαίνεται ότι με την με αρ./2014 απόφαση της επιτροπής λογιστικών βιβλίων του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. κρίθηκαν ως ακριβή τα βιβλία του συζύγου της προσφεύγουσας, ο οποίος είχε προβεί σε πώληση του ποσοστού του δυνάμει του με αρ./2000 συμβολαίου της συμβ/φου (πέντε έτη νωρίτερα). Κατά την άποψη της προσφεύγουσας η απόφαση

αυτή συνιστά αποδοχή των ισχυρισμών περί του μη εμπορικού χαρακτήρα της αγοροπωλησίας του ακινήτου η οποία μάλιστα διενεργήθηκε πέντε έτη νωρίτερα από εκείνη.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ν.2238/94 «εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική ...» ,ακόμα με την παράγραφο 2 του ν.2238/94 «επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους» και με την παράγραφο 3^α του ν.2238/94 «Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το κέρδος από επιχείρηση αγοροπωλησίας ακινήτων...»,

Όπως μάλιστα έχει κριθεί στην απόφαση ΣτΕ 4189/1979 «Κατά την έννοια της διατάξεως τούτης, εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων, υποκείμενον εις φόρον, δύναται να αποτελέσει και η ωφέλεια, η προκύπτουσα εκ μεμονωμένης ή συμπτωματικής πράξεως μεταβίβασης ακινήτου περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης, αλλά υπό την προϋπόθεσιν ότι η περί ης εκάστοτε συγκεκριμένη πράξις επεχειρήθη προς τον σκοπόν αποκομίσεως κέρδους εξ αυτής. Ο σκοπός αυτός δέον να συνδέεται προς αυτήν ταύτην την ενεργούμενην μεταβίβασιν και να αποδεικνύεται υφιστάμενος εν σχέση προς ταύτην, μη δυνάμενος να συναχθεί εκ μόνης της γενικής, έστω και αποκλειστικής, ιδιότητος του μεταβιβάζοντος ως εμπόρου, οίος τυγχάνει κατά νόμον η ανώνυμος εταιρεία» Στην ίδια απόφαση απετέλεσε κριτήριο για τον χαρακτηρισμό της πράξεως ως μη εμπορικής, η χρονική απόσταση 11 ετών μεταξύ αγοράς οικοπέδου και πώλησης μέρους αυτού.

Επιπλέον όπως έχει κατ' επανάληψη έχει κριθεί από τα διοικητικά δικαστήρια και το Σ.τ.Ε. (αποφάσεις ΣτΕ 1618,1619, 3065, 3384/1980, 1577/1985) ο «σκοπός της αποκομίσεως κέρδους» ή η «κερδοσκοπική πρόθεση» είναι απαραίτητο στοιχείο προκειμένου να αποτελέσει φορολογητέο εισόδημα η ωφέλεια από μια συμπτωματική πράξη, ενώ, η «κερδοσκοπική πρόθεση» μπορεί να συναχθεί εκ των συντρεχόντων πραγματικών περιστατικών (ΣτΕ 4264/1985).

Συνάγεται κερδοσκοπική πρόθεση, στις περιπτώσεις «δια πλειόνων συμβολαίων αγορά εκτάσεως (αγορά από τον Ιούλιο του 1963 έως τους πρώτους μήνες ου 1964 παραλιακής εκτάσεως 1300 στρεμ. και πώλησή της την 31-12-1964), και δη επί σκοπώ αποκτήσεως κέρδους («εν τη σκέψει ότι δια της αγοράς της άνω εκτάσεως απέβλεψεν ο αναιρεσίων ουχί εις την αξιοποίησην κεφαλαίου αλλ' εις την αξιοποίησην κεφαλαίου αλλ' εις την δια της μεταπωλήσεως αυτής σπόκτησιν κέρδους, προς στήριξιν δε της κρίσεως τούτης το φορολογικόν εφετείον επικαλείται το γεγονός ότι η έκτασης αγορασθείσα αντί σημαντικού ποσού, επωλήθη εις σύντομον χρονικόν διάστημα αντί μεγαλυτέρου ποσού, και περαιτέρω λόγω της ζητήσεως οικοπέδων άυξησιν της αξίας των, εξ ης επεδίωξε να επωφεληθή ο αναιρεσίων, ως και το γεγονός ότι η αγορασθείσα έκτασις, αποτελούμενη κατά το μεγαλύτερο μέρος εκ πευκοδάσους δεν προσφέρετο δι' αγροτικήν εκμετάλλευσιν, ουδ' ο αναιρεσίων, μετέχων, ως και η σύζυγός του, ομορρύθμου εταιρείας προέβη εις τοιαύτην εκμετάλλευσιν της εκτάσεως») της μεταπωλήσεως της και η εντός συντόμου χρόνου από της αγοράς πραγματοποίησης της πώλησεως αποτελεί επιχείρηση μεταπωλήσεως ακινήτων καίτοι η δραστηριότης αυτή αναφέρεται εις μίαν μόνον έκτασιν» ΣτΕ 3387/1974), ακόμα «η προς σκοπό κέρδους αγορά μεγάλης εδαφικής εκτάσεως και εν συνεχεία, εις σύντομον διάστημα, ολική ή μερική μεταπώλησή της, συνιστά «επιχείρηση» μεταπωλήσεως ακινήτων και τα κέρδη της υποβάλλονται εις φόρον εισοδήματος» (ΣτΕ 223/1981).

Όπως μάλιστα επαναλαμβανόμενα αναφέρεται και στις γνωμοδοτήσεις ΝΣΚ 355/2013, 532/2012, 634/2012, ο σκοπός του κέρδους συνάγεται από διάφορα περιστατικά, όπως ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ της κτήσης του ακινήτου και της πώλησής του, η αξία του ακινήτου κατά τους χρόνους αυτούς κλπ(ΣτΕ 4035/1988, 630/1985, η δε κρίση της συνδρομής ή μη του σκοπού του κέρδους ανάγεται στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη

περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των αρμοδίων δικαστηρίων και πλέον και της υπηρεσίας μας.

Επειδή, η προσφεύγουσα απέκτησε σε ποσοστό 15,50%, εξ' αδιαιρέτου οικοπέδου, έκτασης 2.709,53 τ.μ., ευρισκόμενο στη , οδός , από αγορά, η οποία πραγματοποιήθηκε στις , δυνάμει του/1993 συμβολαίου της συζύγου και το πούλησε στις με το υπ' αριθμ. /05 συμβόλαιο της συμβ/φου του **ήτοι 11 έτη μετά την αγορά.** Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι μετείχε ατομικά σε άλλες αγοροπωλησίες ακινήτων το διάστημα αυτό, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατόν εκ της πώλησης αυτής να της αποδοθεί η ιδιότητα της «κατά σύστημα ή κατ' επάγγελμα εμπόρου ακινήτων», ενώ επιπλέον τον χρόνο αγοράς του ακινήτου, ασκούσε το ελευθέριο επάγγελμα της οδοντιάτρου.

Επειδή στη συνέχεια του με Α.Π. ΔΕΔ ΕΜΠ/2014 δελτίου πληροφοριών που αποστείλαμε στο προκειμένου να μας γνωρίσουν εάν το φυσικό πρόσωπο του από τον έλεγχο που διενεργεί η υπηρεσία τους, προκύπτει ότι μετείχε είτε ατομικά είτε ως συμμετέχουσα σε προσωπικές (& άτυπες) εταιρείες σε πράξεις αγοροπωλησίας οικοπέδων και αγροτεμαχίων κατά τα ελεγχόμενά σας έτη, μας εδόθη η με Α.Π. /2014 απάντηση σύμφωνα με την οποία η μετέχει στις επιχειρήσεις που αναφέρονται στις σελίδες 4 & 5 της παρούσης εκ των οποίων οι και ήταν κατασκευαστικές επιχειρήσεις (όχι αγοροπωλησίας ακινήτων), χωρίς όμως να μας αναφέρουν κάποιο στοιχείο με βάση το οποίο να είναι δυνατόν να αποδοθεί στην προσφεύγουσα η κατ' επάγγελμα άσκηση δραστηριότητας εμπορίας ακινήτων, καθώς δεν μας αναφέρουν ότι προέκυψε ότι μετείχε ατομικά είτε ως συμμετέχουσα σε προσωπικές εταιρείες σε αγοροπωλησίες ακινήτων (οικόπεδων αγροτεμαχίων).

Επειδή, ο έλεγχος αποδίδει στην προσφεύγουσα την κατ' επάγγελμα άσκηση δραστηριότητας εμπορίας ακινήτων όχι με βάση την συγκεκριμένη και μεμονωμένη αγοροπωλησία, (η οποία άλλωστε διενεργήθηκε μετά από 11 και πλέον έτη από την αγορά του ακινήτου και αφορούσε ποσοστό εξ' αδιαιρέτου οικοπέδου), και όχι με βάση άλλες παρατιθέμενες διενεργηθείσες από την ίδια αγοροπωλησίες ακινήτων, αλλά με βάση το γεγονός ότι είχε την επιχειρηματική ιδιότητα μετέχοντας σε κατασκευαστικές εταιρείες (άλλο δηλαδή αντικείμενο) με τον σύζυγό της και κυρίως στο γεγονός ότι «ο σύζυγός της, , πούλησε το ποσοστό του, σε χρόνο προγενέστερο», γεγονός που κατά τον έλεγχο «αποδεικνύει και την πρόθεση τους να μεταπωλήσουν τα ποσοστά τους, στο συγκεκριμένο οικόπεδο». Η σκέψη όμως αυτή και το πόρισμα του ελέγχου είναι λανθασμένο αφενός διότι η κερδοσκοπική πρόθεση δεν συνάγεται από την αγοροπωλησία του συγκεκριμένου ακινήτου και αφετέρου διότι τα πραγματικά περιστατικά καταδεικνύουν και οδηγούν ακριβώς στο αντίθετο συμπέρασμα, καθώς η πρόθεση θα μπορούσε ίσως και πάντως ευκολότερα να συναχθεί εάν η προσφεύγουσα πουλούσε ταυτόχρονα ή σε κοντινό διάστημα με το σύζυγό της, το εξ αδιαιρέτου ποσοστό της επί του ακινήτου, ενώ ακόμα, μη πωλώντας το αδιαιρέτου ποσοστό της το έτος 2000 μαζί με τον σύζυγο της και διαχωρίζοντας την θέση της, καταδεικνύεται η εξ αρχής πρόθεσης της επένδυσης ή μελλοντικής αξιοποίησης του ακινήτου ή λήψης και εκμετάλλευσης (είσπραξης μισθωμάτων) εκ του προϊόντος πιθανής αντιπαροχής όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επιπλέον από το από συμφωνητικό (Α.Π. /98 Δ.Ο.Υ.) προκύπτει ότι το οικόπεδο από μισθώνεται στην εταιρεία «.....» για τέσσερα συν δύο έτη, γεγονός που καταδεικνύει ότι η πρόθεση της προσφεύγουσας δεν ήταν να πωλήσει το ακίνητο, διότι εν τοιαύτη περιπτώσει δεν θα το δέσμευε με μίσθωση. Ακόμα από

το ίδιο συμφωνητικό προκύπτει ότι 12% του ακινήτου τον χρόνο της μίσθωσης κατείχε το Δημόσιο.

Εν κατακλείδι, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ότι προκειμένου να στοιχειοθετηθεί κερδοσκοπική πρόθεση σε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη (αγοροπωλησία ακινήτου) , εκτός της αξίας αυτής, η οποία άλλωστε κατά την αγορά δεν ήταν μεγάλη αλλά μάλλον συνηθισμένη, πρέπει να συνάγεται ο κερδοσκοπικός σκοπός και προκειμένου να συμβεί αυτό, και εφόσον δεν υφίστανται άλλα αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν μεθοδευμένες ενέργειες για την επαύξηση της εμπορικής αξίας του ακινήτου που θα οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η πράξη χαρακτηρίζεται εν ευρεία έννοια «επιχείρηση» , κυρίως πρέπει η χρονική απόσταση μεταξύ της αγοράς και πώλησης να είναι σύντομη. Επειδή στην προκείμενη περίπτωση ο χρόνος των έντεκα και πλέον ετών που μεσολάβησε μεταξύ της αγοράς και πώλησης είναι απαγορευτικός για να συναχθεί η κερδοσκοπική πρόθεση, όταν μάλιστα δεν παρατίθενται άλλα αποδεικτικά στοιχεία που να καταδεικνύουν μεθοδευμένες ενέργειες απόκτησης κέρδους από την αγοροπωλησία του συγκεκριμένου η άλλων ακινήτων της προσφεύγουσας πωλήτριας, για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

να γίνει δεκτή η προσφυγή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, διότι δεν προκύπτει και δεν απεδείχθη από τον έλεγχο ο εμπορικός χαρακτήρας της επίμαχης αγοροπωλησίας και κατά συνέπεια ούτε εξ' αυτού του λόγου η άσκηση αδήλωτης ατομικής εμπορικής επιχείρησης από την προσφεύγουσα, για την οποία θα υπήρχε η υποχρέωση τήρησης βιβλίων κατά τον Κ.Β.Σ..

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

Ακριβές αντίγραφο
Αυθημερόν, Η υπάλληλος του
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου

αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).