

Αθήνα, 11 Μαρτίου 2013

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ  
ΤΜΗΜΑ Α'

Ταχ. Δ/ση :Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κώδικας: 10184 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες: Γ. Βαρνάκου  
Τηλέφωνο :210-3375314  
FAX :210-3375001

**ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ**

**ΠΟΛ 1047**

**ΘΕΜΑ: Αποδοχή της με αρ. 532/2012 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σχετικά με την εφαρμογή διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ σε περιπτώσεις πωλήσεων ακινήτων που αποκτήθηκαν από επαχθή ή μη επαχθή αιτία.**

Σας κοινοποιούμε για ενημέρωσή σας την 532/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε δεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυόροφης οικοδομής επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησεως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επιτεύξεως κέρδους από την μεταβίβαση των οριζόντιων ιδιοκτησιών της οικοδομής. Ο σκοπός αυτός δύναται να συναχθεί από συναφή προς την ανέγερση της οικοδομής περιστατικά, όπως το μέγεθος της οικοδομής, η ανέγερση της σε χρόνο που δεν απέχει πολύ από την απόκτηση του οικοπέδου, η πώληση των διαμερισμάτων κλπ., σε σχετικά σύντομο χρονικό διάστημα, η αναλογία μεταξύ των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν και εκείνων που παρέμειναν στον ιδιοκτήτη, η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσεως και πωλήσεως. Η κρίση, όμως, περί της συνδρομής ή μη του ανωτέρω σκοπού ανάγεται στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των αρμοδίων δικαστηρίων.

Επίσης, για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυόροφης οικοδομής επί οικοπέδου ως εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση, ουδόλως ενδιαφέρει ο τρόπος κατά τον οποίο ο ιδιοκτήτης απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα εάν περιήλθε σε αυτόν από δωρεά, κληρονομιά ή αγορά, ο δε χαρακτηρισμός αυτός δεν αναιρείται ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση δεν πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο τον ιδιοκτήτη, αλλά με ανάθεση σε εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής, ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση της

οικοδομής ή και η πώληση των διαμερισμάτων δεν έγιναν με τη συστηματική οργάνωση επιχειρήσεως αγοραπωλησίας ακινήτων, καθόσον, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

Τέλος, η προϋπόθεση πώλησεως μέσα σε δύο έτη από την απόκτηση του ακινήτου δεν έχει εφαρμογή στην προκείμενη περίπτωση, καθόσον αναφέρεται στην δεύτερη περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 και συγκεκριμένα στην πώληση εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και όχι στην ανέγερση και μεταβίβαση οριζόντιων ιδιοκτησιών επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, η οποία συνιστά μεμονωμένη πράξη αγοραπωλησίας ακινήτων και αποτελεί διαφορετική περίπτωση.

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΡΙΤΣΕΛΗΣ

www.sale.gr

**Αριθμός Γνωμοδότησης 532/2012**

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Β' ΤΜΗΜΑ)

Συνεδρίαση της 29ης Οκτωβρίου 2012

**ΣΥΝΘΕΣΗ**

**ΠΡΟΕΔΡΕΥΩΝ :** Αλέξανδρος Καραγιάννης, αρχαιότερος των Νομικών Συμβούλων του Τμήματος, λόγω κωλύματος του Προέδρου του Τμήματος Φωκίωνα Γεωργακόπουλου, Προέδρου του ΝΣΚ.

**ΜΕΛΗ :** Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Αφροδίτη Κουτούκη, Δημήτριος Χανής και Ελένη Σβολοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ :** Κωνσταντίνο Νασοπούλου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ :** Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12 Α 1082216 ΕΞ 2012/24-5-2012 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων (Γενική Δ/ση Φορολογίας - Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος-Τμήμα Α') του Υπουργείου Οικονομικών.

**ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ :** Εάν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε επί πωλήσεως διαμερισμάτων, αποθηκών και κλειστών χώρων στάθμευσης τα οποία αποκτήθηκαν από τον υιό του κληρονομηθέντος ιδιοκτήτη τους ως ποσοστό συγκυριότητας επί του οικοπέδου ενόσω ήταν ημιτελή και στη συνέχεια, μετά την αποπεράτωση τους κατά το σύστημα της αντιπαροχής που είχε δοθεί το οικόπεδο από τον κληρονομούμενο, πωλήθηκαν από τον κληρονόμο.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως ακολούθως:

**I. Ιστορικό.**

Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας και τα στοιχεία που το συνοδεύουν προκύπτουν τα εξής:

1. Φυσικό πρόσωπο κληρονόμησε από τον πατέρα του διαμερίσματα, αποθήκες και κλειστούς χώρους στάθμευσης, ευρισκόμενα σε ημιτελές στάδιο αποπεράτωσης (φάση των τούβλων), ως ποσοστό συγκυριότητας επί οικοπέδου ιδιοκτησίας του κληρονομούμενου, το οποίο είχε δοθεί από τον τελευταίο σε εργολάβο προς ανέγερση οριζοντίων ιδιοκτησιών με το σύστημα της αντιπαροχής. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς εκτίμησε τα εν λόγω διαμερίσματα στις υποβληθείσες δηλώσεις κληρονομιάς με αξία εκείνη της ημιτελούς κατασκευής που είχαν κατά τον χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς. Στην συνέχεια και μετά την αποπεράτωση της πολυκατοικίας ο ίδιος κληρονόμος, από το έτος 2003 έως και το έτος 2006, επώλησε πέντε κληρονομηθέντα διαμερίσματα και δύο κλειστές θέσεις στάθμευσης.

2. Με βάση τα ανωτέρω, τίθενται από την υπηρεσία οι ακόλουθοι προβληματισμοί:

(α) Αν επί της διαφοράς μεταξύ της τιμής πώλησης και της αξίας εκτίμησης των κληρονομηθέντων και πωληθέντων διαμερισμάτων και θέσεων στάθμευσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. ή όχι. Ειδικότερα, ερωτάται εάν οι πωλήσεις των ανωτέρω διαμερισμάτων, αποθηκών και κλειστών χώρων στάθμευσης συνιστούν εμπορικές πράξεις από πωλήσεις ακινήτων που απέβλεπαν στην επίτευξη κέρδους και όχι στην επαύξηση της περιουσίας ή στην αξιοποίηση του κεφαλαίου και υπόκεινται σε φόρο σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 32 και της παραγράφου 10 του άρθρου 70 του ίδιου Κώδικα,

(β) Εάν η προϋπόθεση της πωλήσεως εντός διετίας από την κτήση του ακινήτου, που τίθεται με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, έχει ή όχι εφαρμογή στην συγκεκριμένη περίπτωση,

(γ) Εάν αίρεται η εμπορικότητα των πιο πάνω πράξεων ή όχι εκ του γεγονότος ότι τα διαμερίσματα αποκτήθηκαν από μη επαχθή αιτία, ότι υφίσταται χρονική απόσταση τριών ετών από την απόκτηση μέχρι και την πώληση και ότι ελλείπει η ιδιότητα του εργολάβου και η συστηματική οργάνωση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων.

3. Στο σημείο, όμως, αυτό κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι το ερώτημα δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο γνωμοδοτήσεως και σε αναφορά προς τις διατάξεις των άρθρων 32 και 70 παρ. 10 του ν. 2238/1994, διότι δεν τίθεται σαφής και συγκεκριμένος προβληματισμός σε σχέση με τις διατάξεις αυτές, όπως απαιτείται κατ' άρθρο 6 παρ. 6 του Οργανισμού του ΝΣΚ (ν. 3086/2002, Α' 324).

## **II. Εφαρμοστές διατάξεις**

Στις διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 152), ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 28

Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος

1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο αρθ. 48.
2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.
3. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:
  - α. Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις που αναφέρονται στο αρθ. 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο

πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ43/Α'). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.....».

### **III. Ερμηνεία των διατάξεων**

Από τις ανωτέρω διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα ακόλουθα:

1. Κατά την ρητή διατύπωση της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος θεωρείται, κατά πλάσμα δικαίου, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και άρα φορολογείται, το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων, ενώ κατά την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου επιχείρηση αποτελεί: α) η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους και β) η πώληση εδαφικών εκτάσεων εκτός σχεδίου πόλεως και μεγάλης αξίας μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση τους εξ επαχθούς αιτίας.
2. Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησεως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επιτεύξεως κέρδους από την μεταβίβαση των οριζόντιων ιδιοκτησιών της οικοδομής. Ο σκοπός αυτός μπορεί να συναχθεί από συναφή προς την ανέγερση της οικοδομής περιστατικά, όπως το μέγεθος της οικοδομής, η ανέγερση της σε χρόνο που δεν απέχει πολύ από την απόκτηση του οικοπέδου, η πώληση των διαμερισμάτων κλπ σε σχετικά σύντομο χρονικό διάστημα, η αναλογία μεταξύ των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν και εκείνων που παρέμειναν στον ιδιοκτήτη ή διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσεως και πωλήσεως κλπ (ΣτΕ 2843/1992, 4035/1998, 3564/1997). Η κρίση, όμως, περί της συνδρομής ή μη του ανωτέρω σκοπού ανάγεται στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των αρμοδίων δικαστηρίων.
3. Για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί οικοπέδου ως εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση, ουδόλως ενδιαφέρει ο τρόπος κατά τον οποίον ο ιδιοκτήτης απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα εάν περιήλθε σε αυτόν μετά από δωρεά, κληρονομιά ή αγορά (ΣτΕ 4035/1988), ο δε χαρακτηρισμός αυτός δεν αναιρείται ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση δεν πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο τον ιδιοκτήτη, αλλά με ανάθεση σε εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής (ΣτΕ 2843/1992), ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση της οικοδομής ή και η πώληση των διαμερισμάτων δεν έγιναν με τη συστηματική οργάνωση επιχειρήσεως αγοραπωλησίας ακινήτων, αφού, ως ήδη ελέγχθη, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους. Τέλος, η προϋπόθεση πωλήσεως μέσα σε δύο έτη από την απόκτηση του ακινήτου δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, καθόσον αναφέρεται στην δεύτερη περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 και συγκεκριμένα στην πώληση εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και είναι ιδιαίτερα

μεγάλης αξίας και όχι στην ανέγερση και μεταβίβαση οριζοντίων ιδιοκτησιών επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, η οποία συνιστά μεμονωμένη πράξη αγοραπωλησίας ακινήτων και αποτελεί διαφορετική περίπτωση.

**IV.** Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι ανωτέρω αναλυτικώς διδόμενες απαντήσεις.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 8-11-2012

Ο ΠΡΟΕΔΡΕΥΩΝ

Αλέξανδρος Καραγιάννης

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ

Κωνσταντίνα Νασοπούλου

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

www.sale.gr