



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 09-05-2017

Αριθμός Απόφασης: 2832

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017) 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.

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. Τις από 09-01-2017 και με αριθμούς πρωτοκόλλουκαιενδικοφανείς προσφυγές του «.....», με ΑΦΜ, κατοίκου Αθηνών, επί της οδού, κατά:

1) της υπ' αριθ./21-11-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 4 Ν. 2523/1997, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2000,

2) της υπ' αριθ./21-11-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2000,

- 3) της υπ' αριθ. /21-11-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2001,
- 4) της υπ' αριθμ. /21-11-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2002,
- 5) της υπ' αριθ. /21-11-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2003, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση μετά των 21-11-2016 οικείων εκθέσεων ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Η υπ' αρ. /09-01-2017 ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αρ. /21-11-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 4 του Ν. 2523/1997 και η υπ' αρ. /09-01-2017 ενδικοφανής προσφυγή κατά των υπ' αρ. /21-11-2016, /21-11-2016, /21-11-2016 και /21-11-2016, Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., **συνεξετάζονται από την Υπηρεσία μας.**

Επί των από 09-01-2017 και με αριθμούς πρωτοκόλλου και ενδικοφανών προσφυγών του « », με ΑΦΜ, οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στους σχετικούς φακέλους εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. /21-11-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 4 Ν. 2523/1997, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2000, επιβλήθηκε στην άτυπη εταιρεία «.....» πρόστιμο ποσού 300,00€, λόγω μη υποβολής στην Δ.Ο.Υ. Αμφίσσης δήλωσης έναρξης εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθ. 36 παρ. 1 του Ν. 2859/2000.

2) Με την υπ' αριθ. /21-11-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχ/κής περιόδου 01/01 - 31/12/2000, επιβλήθηκε στην ως άνω άτυπη εταιρεία πρόστιμο ποσού 195,65€, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1,2,3 & 6, 18 και 19, του Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015.

3) Με την υπ' αριθ. /21-11-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχ/κής περιόδου 01/01 - 31/12/2001, επιβλήθηκε στην ως άνω άτυπη εταιρεία πρόστιμο ποσού 195,65€, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1,2,3 & 6, 18 και 19, του Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015.

4) Με την υπ' αριθ. /21-11-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχ/κής περιόδου 01/01 - 31/12/2002, επιβλήθηκε στην ως άνω άτυπη εταιρεία: **α)** πρόστιμο ποσού $586,00\text{€} \times 1/3 = 195,33\text{€}$, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4

παρ. 1,2,3 & 6, 18 και 19, του Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015 και β) πρόστιμο ποσού 70.882,22€ γιατί δεν ζήτησε και δεν έλαβε σε 17 περιπτώσεις φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 282.362,02€ για την ανέγερση οικοδομής στη θέση « » της κτηματικής περιφέρειας , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθ. 12 παρ. 5 του ΠΔ 186/92, ήτοι συνολικού ποσού 71.077,55€

5) Με την υπ' αριθ./21-11-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχ/κής περιόδου 01/01 - 31/12/2003, επιβλήθηκε στην ως άνω άτυπη εταιρεία πρόστιμο ποσού 586,00€ * 1/3 = 195,33€, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1,2,3 & 6, 18 και 19, του Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015.

Αρχικώς, είχε εκδοθεί από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η υπ' αριθ./2013 εντολή πλήρους ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και λοιπών Φορολογικών Αντικειμένων, για τον, με ελεγχόμενα οικ. έτη από 2001 έως και 2012.

Στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, και κατόπιν έρευνας που διενήργησε ο έλεγχος στο Υποθηκοφυλακείο , διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1. Με το υπ' αριθ. **/08-12-1998** συμβόλαιο του συμβολαιογράφου ,, οκαι οαγόρασαν κατά ποσοστό 50% εξ' αδιαιρέτου έκαστος, ένα αγροτεμάχιο συνολικής επιφανείας 4.121,15 τ.μ., στην θέση « », της κτηματικής περιφέρειας , έναντι τιμήματος 2.000.000 δρχ (εκτίμηση Δ.Ο.Υ. 4.740.000 δρχ.)

2. Με το αριθ. **/04-9-2000** συμβόλαιο, της συμβολαιογράφου, έγινε η σύσταση οριζοντίου ιδιοκτησίας και ο κανονισμός συνιδιοκτητών οικισμού, κατά τις διατάξεις του Ν.3741/1929 1002 και 1117 Α.Κ. και του Ν.1024/1971.

3. Με την αριθ. **/02-03-2001** πράξη, του συμβολαιογράφου, έγινε ο κανονισμός συνιδιοκτησίας.

4. Με το υπ' αριθ. **/10-04-2001** πράξη , της συμβολαιογράφου, διορθώθηκε και συμπληρώθηκε η ως άνω πράξη.

5. Με το αριθ. **/04-9-2000** συμβόλαιο της συμβολαιογράφου πουλήθηκε, από τους ως άνω κατά το ποσοστό της συνιδιοκτησίας τους, η με αριθμό Νο 1 οριζόντια ιδιοκτησία - αποθήκες και διώροφος κατοικία, εμβαδού 83,19 τμ. έναντι τιμήματος 35.000.000 δρχ ή 102.714,60 ευρώ (αντικειμενική αξία Δ.Ο.Υ. 5.764.480 δρχ ή 16.917,04 ευρώ)

4. Με το αριθ. **/31-12-2003** συμβόλαιο, της συμβολαιογράφου, πουλήθηκε, από τους ως άνω κατά το ποσοστό της συνιδιοκτησίας τους, η με αριθμό Νο 2 οριζόντια ιδιοκτησία - αποθήκες και διώροφος κατοικία και η υπ' αρ. Ι αποθήκη, συνολικού εμβαδού 83,77 τμ, έναντι τιμήματος 100.000,00 ευρώ.(αντικ. αξία Δ.Ο.Υ. 22.418,35)

5. Με το αριθ. **/31-12-2003** συμβόλαιο, της συμβολαιογράφου, πουλήθηκε, από τους ως άνω κατά το ποσοστό της συνιδιοκτησίας τους, η με αριθμό Νο 3 οριζόντια ιδιοκτησία - 2 αποθήκες και διώροφος κατοικία, συνολικού εμβαδού 83,31 τμ έναντι τιμήματος 64.565,00 ευρώ (αντικειμενική αξία Δ.Ο.Υ. 18.407,62 ευρώ).

6. Με το αριθ. **/15-03-2002** συμβόλαιο του συμβολαιογράφου, πουλήθηκε από τους ως άνω κατά το ποσοστό της συνιδιοκτησίας τους, η με αριθμό Νο 4

οριζόντια ιδιοκτησία - 2 αποθήκες και διώροφος κατοικία, συνολικού εμβαδού 85,65 τμ. , έναντι τιμήματος 58.694,00 ευρώ (αντικειμενική αξία Δ.Ο.Υ. 17.095,62 ευρώ).

7. Με το αριθ. 128-09-2001 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου , πουλήθηκε από τους ως άνω κατά το ποσοστό της συνιδιοκτησίας τους, η με αριθμό Νο 5 οριζόντια ιδιοκτησία - 2 αποθήκες και διώροφος κατοικία, συνολικού εμβαδού 83,19 τμ. , έναντι τιμήματος 16.800.000δρχ ή 49.303,00 ευρώ.

Επειδή, από τις ως άνω μεταβιβάσεις που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατόπιν έρευνας στο Υποθηκοφυλακείο Δωριέων, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι οι δύο ως άνω αναφερόμενοι συνιδιοκτήτες των μεταβιβαζόμενων ακινήτων, ενήργησαν ως μέλη εμπορικής επιχείρησης(άτυπη εταιρεία), με σκοπό την επίτευξη κέρδους από ανεγέρσεις και πωλήσεις οριζοντίων ιδιοκτησιών, για τον λόγο αυτό εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η υπ' αριθ./0/1119-18-2-2016 εντολή ελέγχου, για τις χρήσεις 2000-2003, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην ως άνω εμπορική επιχείρηση(άτυπη εταιρεία), για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), του Π.Δ 186/1992(περί Κ.Β.Σ.) και του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.).

Στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2002, ο προσφεύγων, ως φυσικό πρόσωπο, δήλωσε στον κωδικό 735 (δαπάνη για αγορά ακινήτων κ.α.), το ποσό των 34.091.374 δρχ και στον κωδικό 781 (ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων) το ποσό των 1.180.000 δρχ. (δεν δήλωσε δαπάνες για ανέγερση ακινήτων).

Στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003, ο προσφεύγων, ως φυσικό πρόσωπο, δήλωσε στον κωδικό 781 (ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων) το ποσό των 128.976,50€. (δεν δήλωσε δαπάνες για ανέγερση ακινήτων).

Στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004, ο προσφεύγων, ως φυσικό πρόσωπο, δήλωσε στον κωδικό 781 (ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων κ.α.) το ποσό των 98.303,86€. (δεν δήλωσε δαπάνες για ανέγερση ακινήτων).

Ο προσφεύγων, στις 24-02-2017, υπέβαλε στην Υπηρεσία μας υπόμνημα, το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2017 ΕΜΠ. εισερχομένου εγγράφου, με συνημμένη κατάσταση και πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που αφορούν την ανέγερση των οριζοντίων ιδιοκτησιών στην θέση « », της κτηματικής περιφέρειας , συνολικής αξίας **282.362,02€**, όπως αναφέρει στο υπόμνημά του, ήτοι ποσό που αντιστοιχεί στον τελικό πίνακα του κόστους κατασκευής ακινήτων με την υπ'αρ./2000 οικοδομική άδεια που κατέθεσε στη Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών και τα οποία έχουν ως κατωτέρω:

Αρ. παραστατικού	Ημερομηνία	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	
ΜΠΕΤΑ			
	11-8-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	1.334.390
	18-8-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	1.728.070
	23-8-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	340.870
	5-9-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	763.360
	22-9-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	715.518
	16-11-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	215.349
	9-8-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	95.580
	9-8-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	127.440

	12-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	149.152
	12-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	111.864
	12-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	149.152
	12-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	111.864
	25-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	149.152
	25-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	149.152
	25-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	111.864
	25-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	149.152
	1-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	149.152
	1-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	158.474
	1-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	158.474
	8-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	149.152
	8-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	149.152
	8-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	149.152
	6-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	111.864
	6-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	149.152
	6-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	149.152
	6-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	149.152
	6-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	93.220
	6-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	149.152
	19-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	130.508
	19-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	130.508
	19-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	111.864
	19-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	111.864
	19-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	100.536
	19-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	33.512
		ΣΥΝΟΛΟ	14.540.669 Δρχ ή 42.672,54
ΠΛΑΚΟΣΤΡΩΣΗ			
	22-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
	9-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
	16-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
		ΣΥΝΟΛΟ	106.200δρχ ή 311,66€
ΠΕΡΙΒΑΛΛΩΝ ΧΩΡΟΣ			
			σε ευρώ
	20-07-2001	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	391,66
	6-8-2001	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	54,37
	6-8-2001	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	-
	12-10-2001	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	187,00
		ΣΥΝΟΛΟ	633,03€
ΞΥΛΙΝΑ ΔΑΠΕΔΑ			
	25-10-2001	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ	2.407,92
		ΣΥΝΟΛΟ	2.407,92€
ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΣ ΘΕΡΜΑΝΣΗ			
	11-8-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	403.796 δρχ ή 1.185,02€
	29-11-2001	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ	552,24

	29-05-2002	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	628,94
	29-5-2002	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	506,22
	20-07-2001	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	47,60
	29-11-2001	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ	2.379,39
		ΣΥΝΟΛΟ	5.299,41
ΗΛΕΚΤΡΙΚΑ			
	22-6-2001	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	12,80
	19-2-2002	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	181,47
	15-12-2001	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	923,47
	18-12-2001	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	1.212,00
	21-12-2001	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	3.702,37
	22-12-2001	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	865,73
	22-12-2001	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	865,73
	22-12-2001	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	865,73
	27-12-2001	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	1.663,97
	27-12-2001	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	786,50
	19-4-2002	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	190,25
		ΣΥΝΟΛΟ	11.270,02€
ΥΔΡΑΥΛΙΚΑ			
	28-1-2001	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	76.000δρχ ή 223,04€
	29-1-2001	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	440.000 ή 1.291,27
	13-12-2001	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	51,36
	16-1-2002	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	3.462,95
	19-1-2002	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	3.462,95
	25-1-2002	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	228,91
		ΣΥΝΟΛΟ	8.720,48€
ΣΙΔΗΡΟΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ			
	24-4-2002	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	32,54
	20-11-2001	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	200,00
		ΣΥΝΟΛΟ	232,54€
ΜΟΝΩΣΗ ΔΩΜΑΤΙΩΝ			
	27-9-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	1.372.382
	29-9-2000	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	804.996
	29-9-2000	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	1.223.424
	11-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	43.018
	19-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	132.750
	21-12-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	143.724
	5-8-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	108.069
	6-9-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	240.000
		ΣΥΝΟΛΟ	4.068.363δρχ ή 11.939,44€

ΕΞΩΤΕΡΙΚΑ ΚΟΥΦΩΜΑΤΑ			
	23-11-2001	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	3.579,68
	23-11-2001	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	3.796,54
	23-11-2001	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	3.678,38
	23-11-2001	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	3.622,33
	23-11-2001	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	3.841,73
	17-12-2001	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	385.000δρχ ή 1.129,86
		ΣΥΝΟΛΟ	19.648,52€
ΞΥΛΟΥΡΓΙΚΑ			
	27-3-2002	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	19.175,00€
		ΣΥΝΟΛΟ	19.175,00€
ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ			
	4-7-2001	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	11.535,00
		ΣΥΝΟΛΟ	11.535,00€
ΕΠΕΝΔΥΣΗ ΤΟΙΧΩΝ			
	16-10-2001	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	85.353
	29-9-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
	3-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
	5-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
	13-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
	14-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
	16-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
	25-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
	16-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
	30-10-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
	2-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
	10-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
	14-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
	15-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	35.400
		ΣΥΝΟΛΟ	545.553δρχ ή 1.601,04€
ΔΑΠΕΔΑ			
	27-3-2002	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	95.875,00€
	7-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	106.200δρχ
	17-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	94.400δρχ
	18-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	106.200δρχ
	19-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	106.200δρχ
	22-11-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	106.200δρχ
	22-9-2000	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	160.318δρχ
		ΣΥΝΟΛΟ	97.869,16€
ΣΟΒΑΔΕΣ			

	30-11-2001	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	2.360.000
	28-10-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	242.600
	7-11-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	30.000
	24-11-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	462.000
	9-11-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	112.000
	14-11-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	30.000
	23-11-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	12.500
	11-6-2001	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	34.208
	18-8-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	1.357.542
	22-4-2002	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	26.759
	24-4-2002	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	9.531
	11-5-2002	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	68.102
		ΣΥΝΟΛΟ	4.745.242 δρχ ή 13.925,87€
ΤΟΥΒΛΑ			
	20-11-2000	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (φωτοτυπία)	3.128.180
	1-11-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	68.100
	11-11-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	73.200
	26-12-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	133.800
	26-12-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	133.800
	18-12-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	32.400
	7-12-2000	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	96.150
		ΣΥΝΟΛΟ	3.665.630δρχ ή 10.757,53€
ΕΚΣΚΑΦΕΣ			
	Χωρίς ημερομηνία	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ (μη αναγραφή νομίσματος-δεν λαμβάνεται υπόψη)	1.534
		ΣΥΝΟΛΟ	1.534
		ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	257.999,18€

Το ως άνω ποσό των 257.999,18€ αφορά την συνολική αξία των φορολογικών παραστατικών, ήτοι της καθαρής αξία πλέον Φ.Π.Α, με συντελεστή 18%.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξετασθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις και να ακυρωθούν – εξαφανιστούν, άλλως να τροποποιηθούν και να μεταρρυθμιστούν επί τα βελτίω, ισχυριζόμενος τα εξής:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων.
- 2) Εσφαλμένη η εφαρμογή από τον έλεγχο των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994.
- 3) Προσκόμιση παραστατικών – Μη ύπαρξη νόμιμης βάσης για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ.
- 4) Παράνομη και εσφαλμένη η επιβολή προστίμων του Κ.Β.Σ. και άρ. 4 του Ν. 2523/1997, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών.
- 5) Νομικώς πλημμελής η επιβολή προστίμων – Παραβίαση της αρχής της ευνοϊκότερης ρύθμισης.

Επειδή, από την εξέταση των με αριθ. και/19-01-2016 ενδικοφανών προσφυγών του προσφεύγοντος, και τις οποίες εκδόθηκαν αντίστοιχα οι με αρ. /30-05-2016 και /30-05-2016 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας, προέκυψε ότι, ο προσφεύγων πραγματοποίησε πράξεις αγοράς και πώλησης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου ακινήτων ως εξής: α) στις 21-12-2007 αγόρασε με τον, κατά ποσοστό 50% έκαστος, δύο αγροτεμάχια μεγάλης αξίας, στην κτηματική περιφέρεια του Δήμου . , τα οποία μεταπούλησε στις 28-12-2007 και β) στις 14-02-2008 αγόρασε με τον, κατά ποσοστό 1% ο προσφεύγων και 99% ο έτερος συμβαλλόμενος, τρία αγροτεμάχια μεγάλης αξίας, στην κτηματική περιφέρεια του Δήμου , τα οποία μεταπούλησε στις 28-02-2008.

Εν συνεχεία, από τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση μας από την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και των υπ' αρ. /09-01-2017 και /09-01-2017 ενδικοφανών προσφυγών, προέκυψε ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε πράξεις αγοράς και πώλησης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου ακινήτων ως εξής: α) πώλησε με τον, κατά ποσοστό 50% έκαστος, τέσσερις κατοικίες ανεγερθείσες με δικές τους δαπάνες, επί αγροτεμαχίου επιφανείας 4.981 τ.μ., στη θέση « » του Δήμου και β) πώλησε με τον, κατά ποσοστό 50% έκαστος, πέντε κατοικίες ανεγερθείσες με δικές τους δαπάνες, επί αγροτεμαχίου επιφανείας 4.121,μ15 τ.μ., στη θέση « » του Δήμου

Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ο προσφεύγων πραγματοποιούσε **κατά σύστημα** πράξεις αγοράς και πώλησης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου ακινήτων, με σκοπό την επίτευξη κέρδους και όχι την αξιοποίηση κεφαλαίων, δεδομένου ότι καμία από τις ως άνω ιδιοκτησίες δεν αξιοποιήθηκε περαιτέρω(εκμιστώθηκαν ή ιδιοχρησιμοποιήθηκαν). Ενήργησε, εν τοις πράγμασι ως μέλος εμπορικών εταιρειών, οι οποίες στερούνταν νομικής προσωπικότητας, καθόσον δεν είχαν καταρτιστεί έγκυρα καταστατικά και δεν είχαν τηρηθεί οι όροι δημοσιότητας όπως ο νόμος ορίζει (άτυπες εταιρείες) και για τις οποίες δεν τηρήθηκαν οι υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), του Π.Δ. 182/92(Κ.Β.Σ) και του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων έχει παραγραφεί.

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ. 1 και 5 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94**, ορίζεται ότι: «**παρ.1.** Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας..... **παρ. 5.** Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης...».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α'), οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 61 του

ίδιου νόμου, πρέπει να υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος στον Προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Επειδή, ο προσφεύγων πραγματοποίησε από κοινού με τον, πράξεις ανέγερσης και πώλησης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου οριζοντίων ιδιοκτησιών, με σκοπό το κέρδος, χωρίς να έχουν προβεί στη σύσταση οποιασδήποτε νομικής μορφής εταιρία, για την άσκηση της δραστηριότητας τους αυτής, ενήργησαν εν τοις πράγμασι ως μέλη άτυπης εταιρίας.

Επειδή κάθε άτυπη εταιρεία που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, θεωρείται επιτηδευματίας και έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών (Άρθ. 36 Ν. 2859/2000), τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.), είναι υποκείμενη σε ΦΠΑ (Άρθρο 3 Ν. 2859/2000) και σε φορολογία εισοδήματος (Ν. 2238/94).

Επειδή η ως άνω εμπορική επιχείρηση (άτυπη εταιρεία), δεν υπέβαλε ως όφειλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος για κανένα οικ. έτος μέχρι σήμερα, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξεις καταλογισμού φόρου, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της εκάστοτε δήλωσης. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, δεν τίθεται θέμα παραγραφής, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν στοιχειοθετήθηκε από τον έλεγχο ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις προκειμένου να τύχουν εφαρμογής στην περίπτωση αυτή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 741, 748 και 784 του Α.Κ ορίζεται ότι:

Α.Κ. 741: Με τη σύμβαση της εταιρείας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.

Α.Κ. 748: Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, σε όλους μαζί τους εταίρους. Για κάθε πράξη χρειάζεται η συναίνεση όλων των εταίρων.

Αν κατά την εταιρική σύμβαση η απόφαση λαμβάνεται κατά πλειοψηφία, σε περίπτωση αμφιβολίας η πλειοψηφία υπολογίζεται με βάση το συνολικό αριθμό των εταίρων.

Α.Κ. 748: Η εταιρεία του κεφαλαίου αυτού, αν επιδιώκει οικονομικό σκοπό, αποκτά νομική προσωπικότητα, εφόσον τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει για το σκοπό αυτό στις ομόρρυθμες εμπορικές εταιρείες. Η προσωπικότητα αυτή της αστικής εταιρείας εξακολουθεί να υπάρχει ωστόσο περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της.

Επειδή άτυπη εταιρεία είναι η εμπορική επιχείρηση η οποία λειτουργεί σαν εταιρεία, χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για την σύσταση της διατυπώσεις.

Κάθε άτυπη εταιρεία που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, θεωρείται επιτηδευματίας και έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών (Άρθρο 36 Ν. 2859/2000) και επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., τις υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, όπως κάθε άλλος επιτηδευματίας.(Άρθρο 2 ΠΔ 186/92).

Είναι δε πρόσωπο υποκείμενο σε ΦΠΑ (Άρθρο 3 Ν. 2859/2000) όπως και οποιαδήποτε ένωση προσώπων που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητα οικονομική δραστηριότητα, επίσης δε και πρόσωπο υποκείμενο στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/94.

Τα κέρδη που αποκτούν οι άτυπες και αφανείς εταιρείες, θεωρούνται ότι αποκτήθηκαν από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο αυτών (Άρθρο 28 παρ.4β Ν.2238/1994). Αν αποδειχθεί ότι οι εταίροι είναι περισσότεροι, τα κέρδη κατανέμονται σ' αυτούς κατά το ποσοστό τους και εφόσον αυτό δεν είναι σαφές, κατ' ισομοιρία.

Επειδή με το άρθρο 28 του Ν. 2238/94 – Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος- ορίζεται

ότι: «**παρ. 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 άρθρο 48.

Παρ. 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.

Παρ. 3. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 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. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

αα) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.».

Επειδή η Ε.1340/Εγκ. 5/22.1.1968 εγκύκλιος του Υπ. Οικονομικών αναφέρει ότι: «εμπορική επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη αποβλέπουσα στην επίτευξη κέρδους, ιδίως όταν αυτή αναφέρεται σε σοβαρό αντικείμενο συναλλαγής π.χ. κάποιο πρόσωπο διαμεσολαβεί στην κατάρτιση σύμβασης από την οποία αμείβεται με προμήθεια και αποκομίζει κέρδος, η διαμεσολάβηση δε αυτή έγινε για επίτευξη κέρδους ή ωφελείας. Αν το πρόσωπο αυτό δεν προβεί στην συνέχεια στη διενέργεια παρομοίων πράξεων, θα υπαχθεί σε φόρο για το κέρδος που απεκόμισε από την μεμονωμένη αυτή πράξη.

Επί ακινήτων, επιχείρηση υπάρχει όχι μόνο σε κατά σύστημα άσκηση περισσοτέρων πράξεων αγοράς και πώλησης ακινήτων, αλλά και όταν διενεργείται και μία μόνο πράξη πώλησης».

Επειδή από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε, αφενός ότι ο προσφεύγων ενήργησε ως μέλος άτυπης εταιρείας, προβαίνοντας σε ανέγερση και πώληση οριζοντίων ιδιοκτησιών χωρίς προηγούμενη εκμίσθωση ή ιδιοχρησιμοποίηση αυτών, και αφετέρου ότι από την δραστηριότητα αυτή που ασκούσε κατά σύστημα, με σκοπό το κέρδος και όχι την αξιοποίηση των κεφαλαίων του, αποκτήθηκε εισόδημα από εμπορική εταιρική επιχείρηση, το οποίο δεν δηλώθηκε ως όφειλε και δεν φορολογήθηκε, ορθά κρίθηκε ότι πληρούνται όλες τις προϋποθέσεις υπαγωγής της περίπτωσης αυτής, στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994 «Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων», ορίζεται 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 προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982.

Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια ή το πραγματικό τίμημα το οποίο προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το μεγαλύτερο τίμημα.

Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

α) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

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 με 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. Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, σε προσύμφωνα, τα οποία έχουν συνταχθεί και παρήλθε διετία χωρίς να έχει συνταχθεί το οριστικό συμβόλαιο, θεωρείται το οικονομικό έτος 1991.

Ως πωλήσεις θεωρούνται και αυτές που έγιναν απευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη.

Η αντικειμενική ή η πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέρχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υποχρέων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υποχρέων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσής τους. Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έσοδα αυτά φορολογείται στο όνομα των υποχρέων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, με το συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 κατά το έτος που διαλύεται η εταιρία, κοινωνία ή κοινοπραξία.

2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδά τους.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, ο πιο πάνω συντελεστής προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%). Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής, που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για τις ανεγειρόμενες οικοδομές, βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τον πιο πάνω συντελεστή καθαρού κέρδους μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%). Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής, που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους κατασκευής.».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 4035-6/1988 «.... εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής

επί ιδιοκτητήτου, ανεξαρτήτως αιτίας κτήσεως οικοπέδου (στην Σ.τ.Ε. 4035-6/1988 είχε αποκτηθεί από κληρονομιά), εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται προς τον σκοπό της αξιοποιήσεως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό της πραγματοποίησεως κέρδους από μεταβίβαση των οριζοντίων ιδιοκτησιών της οικοδομής (διαμερισμάτων, καταστημάτων κλπ). Ο σκοπός δε αυτός μπορεί να συναχθεί από συναφή προς την ανέγερση της οικοδομής περιστατικά, όπως η ανέγερση της οικοδομής σε χρόνο που δεν επέχει πολύ από την απόκτηση του οικοπέδου, **από το μέγεθος της οικοδομής, από την πώληση διαμερισμάτων – καταστημάτων κλπ...»**.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1047/11.3.2013 του Υπ. Οικ. που έκανε δεκτή την με αρ. 532/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. 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 πολυώροφης οικοδομής επί ιδιοκτητήτου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποιήσεως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επιτεύξεως κέρδους από την μεταβίβαση των οριζοντίων 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 πολυώροφης 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.».

Επίσης, από την νομολογία έχει γίνει δεκτό, **ότι δεν αίρουν την εμπορικότητα των πράξεων ούτε το γεγονός ότι η απόκτηση του αγροτεμαχίου μπορεί να απέχει πολύ χρονικά από την ανέγερση της οικοδομής, ούτε ότι δεν έχει την ιδιότητα του εργολάβου ο ανεγείρων την οικοδομή** (Σ.τ.Ε. 2842/1992, 4035/1988, 1369/1989 και διαταγή 1096318/1760/A0012/2005 σε Δ12 1111830/ΕΞ 2011 έγγραφο Υπ.Οικ.).

Επειδή ο προσφεύγων από κοινού με τοναπέκτησαν με επαχθή αιτία κατά ποσοστό 50% εξ' αδιαιρέτου, την αποκλειστική κυριότητα, νομή και κατοχή ενός αγροτεμαχίου στην θέση « », της κτηματικής περιφέρειας , δυνάμει του με αριθμό /08-12-1998 Συμβολαίου του συμβολαιογράφου

Εν συνεχεία οι ως άνω, προέβησαν στην σύσταση οριζοντίου ιδιοκτησίας με το υπ' αριθμ.

/04-09-2000 συμβόλαιο της Συμβ/φου, χωρίς να γίνει διανομή των οριζοντίων ιδιοκτησιών, ούτε πριν, ούτε μετά την ανέγερσή τους κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας τους.

Σύμφωνα με την ανωτέρω σύσταση, οι οριζόντιες ιδιοκτησίες που ανεγέρθηκαν επί του αγροτεμαχίου έχουν ως εξής:

A/A	ΟΡΙΖΟΝΤΙΑ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑ	ΕΜΒΑΔΟΝ Τ.Μ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΧΙΛΙΟΣΤΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟΥ
1	ΚΑΤΟΙΚΙΑ NO 1 (2 ΥΠΟΓΕΙΕΣ ΑΠΟΘΗΚΕΣ –ΙΣΟΓΕΙΟ-Α΄ΟΡΟΦΟΣ ΠΟΥ ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΟΥΝ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥΣ ΜΕ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΣΚΑΛΑ	83,19	200/000
2	ΚΑΤΟΙΚΙΑ NO 2 (2 ΥΠΟΓΕΙΕΣ ΑΠΟΘΗΚΕΣ –ΙΣΟΓΕΙΟ-Α΄ΟΡΟΦΟΣ ΠΟΥ ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΟΥΝ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥΣ ΜΕ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΣΚΑΛΑ	83,19	198/000
3	ΚΑΤΟΙΚΙΑ NO 3 (2 ΥΠΟΓΕΙΕΣ ΑΠΟΘΗΚΕΣ –ΙΣΟΓΕΙΟ-Α΄ΟΡΟΦΟΣ ΠΟΥ ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΟΥΝ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥΣ ΜΕ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΣΚΑΛΑ	83,31	200/000
4	ΚΑΤΟΙΚΙΑ NO 4 (2 ΥΠΟΓΕΙΕΣ ΑΠΟΘΗΚΕΣ –ΙΣΟΓΕΙΟ-Α΄ΟΡΟΦΟΣ ΠΟΥ ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΟΥΝ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥΣ ΜΕ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΣΚΑΛΑ	85,65	200/000
5	ΚΑΤΟΙΚΙΑ NO 5 (2 ΥΠΟΓΕΙΕΣ ΑΠΟΘΗΚΕΣ –ΙΣΟΓΕΙΟ-Α΄ΟΡΟΦΟΣ ΠΟΥ ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΟΥΝ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥΣ ΜΕ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΣΚΑΛΑ	83,19	200/000
6	ΑΠΟΘΗΚΗ NO 1 (ΑΠΟΘΗΚΗ ΙΣΟΓΕΙΟΥ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ 2 ΚΑΙ 3)	5,58	2/000

Για την ανέγερση της ανωτέρω οικοδομής εκδόθηκε από την Δ/ση Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου , η με αρ./2000 άδεια οικοδομής. Η ανέγερση έγινε **με κοινές δαπάνες** του προσφεύγοντα και του

Εν συνεχεία οι ανωτέρω, ως συγκύριοι, προέβησαν στην πώληση των κάτωθι οριζοντίων ιδιοκτησιών:

A/A	ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ (ΠΩΛΗΣΗ ΚΛΠ)	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ No 1	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ No 2	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ No 3	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ No 4	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ No 5
1	Πώληση οριζόντιας ιδιοκτησίας, αριθ. συμβολαίου /10-4-2001 της συμβ/φου Θεσ/νίκης	35.000.000δρχ ή 102.714,04€ (αντικειμενική αξία 16.917,04€)				
2	Πώληση οριζόντιας ιδιοκτησίας αριθμ συμβολαίου /31-12-2003 της συμβ/φου Αθηνών		100.000,00 € (αντικειμενική αξία 22.418,35€)			
3	Πώληση οριζόντιας ιδιοκτησίας αριθμ συμβολαίου /26-2-2002 της συμβ/φου Αθηνών			64.565,00 € (αντικειμενική αξία 18.407,62 €)		
4	Πώληση οριζόντιας ιδιοκτησίας αριθμ συμβολαίου /15-03-2002 του συμβ/φου Αθηνών				58.694,00 € (αντικειμεν. αξία 17.095,62€)	
5	Πώληση οριζόντιας ιδιοκτησίας αριθμ συμβολαίου /28-09-2001 της συμβ/φου					16.800.000 δρχ ή 49.303,00 € (αντικειμενική αξία 49.303,00 €)
	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΥΠΟΨΗ	102.714,04€	100.000,00 €	64.565,00 €	58.694,00 €	49.303,00 €

Επειδή ο προσφεύγων, από κοινού με τονπροέβησαν σε ανέγερση πέντε (5) οριζοντίων ιδιοκτησιών(κατοικιών) και μιας (1) αποθήκης, βάσει της υπ' αρ./2000 οικοδομικής αδείας, και εντός σύντομου χρονικού διαστήματος μεταβίβασαν όλες τις ως άνω,

χωρίς να έχει προηγηθεί εκμίσθωση ή ιδιοχρησιμοποίησή τους, οι ως άνω κατοικίες ανεγέρθησαν από την ως άνω τεχνική εταιρεία με σκοπό την επίτευξη κέρδους από την πώλησή τους και όχι την αξιοποίηση κεφαλαίων.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές με αριθ. πρωτ. 1093725/2163/A0012/2.5.2007 και Δ12 Α 1043846 ΕΞ 2013/11.3.2013 εγκύκλιους του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς και το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12 Α 1093386 ΕΞ 2013 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών, η ανέγερση οικοδομής επί οικοπέδου που ανήκει από κοινού και εξ αδιαιρέτου σε φυσικά πρόσωπα, τα οποία έχουν μεταβιβάσει τις οριζόντιες ιδιοκτησίες (διαμερίσματα) συνιστά σύσταση οικοδομικής επιχείρησης αποβλέπουσα στην πραγματοποίηση κέρδους και το αποκτώμενο εισόδημα θεωρείται ως φορολογητέο εισόδημα που προσδιορίζεται **σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 34 του ν.2238/94**, ήτοι εισόδημα από τεχνική επιχείρηση.

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 36 του κώδικα Φ.Π.Α. - Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο: «Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή...2. Σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) ως εξής:... β) Στα νομικά πρόσωπα και στις ενώσεις προσώπων μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την αλλαγή της νομικής μορφής των προσώπων αυτών, αλλά με 10 την οριστική λύση ή διάλυσή τους....4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.....».

Επειδή η ως άνω δραστηριότητα, ασκήθηκε από κοινού από τους συνιδιοκτήτες του ακινήτου χωρίς να έχει υποβληθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή, δήλωση έναρξης εργασιών όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Επειδή, κάθε άτυπη εταιρεία, όπως και οποιαδήποτε ένωση προσώπων που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα στην Ελλάδα, θεωρείται επιτηδευματίας, υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, όπως κάθε άλλος επιτηδευματίας (άρθ. 2 ΠΔ 186/92) και επειδή η ως άνω άτυπη εταιρεία δεν τήρησε τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τον νόμο, ορθώς της επιβλήθηκαν και τα οικεία πρόστιμα του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και του άρθ. 4 του Ν. 2523/1997 για μη δήλωση έναρξης εργασιών.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη και εσφαλμένη η επιβολή προστίμων του Κ.Β.Σ. επί δήθεν μη λήψης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, ορίζεται ότι «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα

κατωτέρω πρόστιμα: α).....β).....γ).....δ).....ε)στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.....».

Επειδή σύμφωνα με την από 02-12-2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 70.590,50€ ($282.362,02€ * \frac{1}{4}$) στην άτυπη εταιρεία γιατί δεν ζήτησε και δεν έλαβε από τους προμηθευτές των υλικών και τους παρέχοντες υπηρεσίες, φορολογικά παραστατικά, αλλά και δεν εξέδωσε η ίδια σε περίπτωση άρνησης αυτών για έκδοση των ανωτέρω, τιμολόγια αγοράς υλικών και λήψης υπηρεσιών, συνολικής αξίας 282.362,02€. Το ποσό αυτό αντιστοιχεί στο συνολικό κόστος των επιμέρους εργασιών του τελικού πίνακα κόστους κατασκευής των ως άνω οριζοντίων ιδιοκτησιών, με Φ.Π.Α..

Επειδή ο προσφεύγων, με το υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, προσκόμισε πρωτότυπα φορολογικά παραστατικά, που αφορούν ποσά του τελικού πίνακα υπολογισμού κόστους κατασκευής ακινήτων με την υπ' αρ./2000 οικοδομική άδεια, με εκδότες προμηθευτές υλικών και παροχής υπηρεσιών, εκ των οποίων η πλειοψηφία δραστηριοποιείται στην ευρύτερη περιοχή των ανεγερθέντων κατοικιών, ποσού ύψους 248.818,50€ (συνολικό ποσό προσκομιζόμενων παραστατικών 257.999,18€ - 3.128.180 δρχ ή 9.180,28€ του υπ' αρ. /20-11-2000 Τιμ. σε φωτοτυπία).

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε με το υπόμνημά του στην Υπηρεσία μας, τα ως τον ανωτέρω πίνακα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, αποδεικνύεται ότι τέτοια είχαν εκδοθεί και είχαν περιέλθει εις χείρας του. Στην προκειμένη περίπτωση επιβάλλεται πρόστιμο στην καθαρή αξία του ποσού που δεν καλύπτεται με φορολογικά παραστατικά, ως εξής:

Συνολικό ποσό τελικού πίνακα με Φ.Π.Α: 282.362,02€ (καθαρή αξία: $239.289,85€ * 18\% = 282.362,02€$)

Συνολικό ποσό προσκομιζόμενων παραστατικών 257.999,18€ (καθαρή αξία: $218.643,37€ * 18\% = 257.999,18€$)

Ποσό που δεν γίνεται δεκτό βάσει της παρούσας απόφασης: 3.128.180 δρχ ή 9.180,28€ (καθαρή αξία: $7.779,90€ * 18\% = 9.180,28€$)

Συνολικό ποσό που γίνεται δεκτό βάσει της παρούσας απόφασης: $257.999,18€ - 3.128.180 \delta \rho \chi \eta \ 9.180,28€ = 248.818,50€$ (καθαρή αξία: $210.863,13 * 18\% = 248.818,50€$)

Συνεπώς, συνολική καθαρή αξία τελικού πίνακα 239.289,85€ - 210.863,14€ συνολική καθαρή αξία προσκομιζόμενων παραστατικών = **28.426,71€** (συνολική καθαρή αξία μη προσκομιζόμενων παραστατικών).

Επιβαλλόμενο πρόστιμο $28.426,71€ * \frac{1}{4} = 7.706,68€$

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του όσον αφορά την εν λόγω παράβαση, γίνονται εν μέρει δεκτοί.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ρύθμισης κατά την επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ..

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 7 του Ν. 4337/2015, ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες

είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. [4174/2013](#), εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο».

Επειδή οι πρόσθετοι φόροι καταλογίστηκαν και τα πρόστιμα Φορολογίας εισοδήματος επιβλήθηκαν σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα προβάλλονται αβάσιμα.

Επειδή, πέραν των ως άνω αναφερομένων, οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 21-11-2016 θεωρηθείσες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. , επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Α) Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/ 09-01-2017 ενδικοφανούς προσφυγής και

Β) την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/09-01-2017 ενδικοφανούς προσφυγής, ως εξής.

1) Επί της υπ' αριθ. /21-11-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/1997

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: 300,00€.

2) Επί της υπ' αριθ. /21-11-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: 195,65€.

3) Επί της υπ' αριθ. /21-11-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: 195,65€.

4) Επί της υπ' αριθ. /21-11-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :
Καταλογιζόμενο ποσό: α) 195,33€.

Καταλογιζόμενο ποσό: β) $(28.426,71\text{€} \cdot \frac{1}{4} =) 7.706,68\text{€}$

Συνολικό Καταλογιζόμενο ποσό: 7.902,00€

5) Επί της υπ' αριθ. /21-11-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: 195,33€.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.