



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 17-02-2017

Αριθμός απόφασης: 1542

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 ΚΑΙ 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

Την από 20-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή i) Τηςτου, κατοίκου, οδός αρ., με Α.Φ.Μ., και

ii) τηςτου, κατοίκου ... Αττικής, οδός αρ., με Α.Φ.Μ., κατά:

α) Της υπ' αριθμ. /09-09-2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2006 – 31.12.2006) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία προσδιορίζεται διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ύψους 2.125.269,16

Ευρώ και καταλογίζεται διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 616.328,06 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακριβείας ύψους 739.593,67 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.355.921,72 Ευρώ.

β) Της υπ' αριθμ./09-09-2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2007 – 31.12.2007) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία προσδιορίζεται διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ύψους 29.952,09 Ευρώ και καταλογίζεται διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 7.488,02 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακριβείας ύψους 8.985,63 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 16.473,65 Ευρώ.

γ) Της υπ' αριθμ./09-09-2016 Οριστικής Πράξεως Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2006 – 31.12.2006 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο Φ.Π.Α. λόγω μη υποβολής δηλώσεως ενάρξεως εργασιών ύψους 300,00 Ευρώ.

δ) Της υπ' αριθμ./09-09-2016 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2006 – 31.12.2006 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο Κ.Β.Σ. λόγω μη τηρήσεως βιβλίου εσόδων - εξόδων ύψους 195,33 Ευρώ.

ε) Της υπ' αριθμ./09-09-2016 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007 – 31.12.2007 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο Κ.Β.Σ. λόγω μη τηρήσεως βιβλίου εσόδων - εξόδων ύψους 195,33 Ευρώ.

στ) Κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξεως ή παραλείψεως της Διοικήσεως.

4. Τις παραπάνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 09/09/2016 σχετικές Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. του ίδιου Προϊσταμένου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου Α.Φ.Μ. και τηςτου ΑΦΜ, κατοίκων Αττικής, οδός αρ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 20-09-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η διαφορά φόρου και τα επιβληθέντα πρόστιμα προέκυψαν κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και των από 09-09-2016 εκθέσεων τακτικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. της ως άνω φορολογικής αρχής από την οποία κατόπιν της διαπίστωσης ότι α) η του, μαζί με την αδελφή της του ανέγειραν πενταόροφη πολυκατοικία με

μέριμνα δαπάνες και φροντίδα των ιδίων , δυνάμει της υπ' αριθ./2005 αδείας της Νομαρχίας Αθηνών, επί οικοπέδου στηνεπί της οδούτο οποίο περιήλθε στην κατοχή τους κοινά αδιαίρετα και σε ίσα μέρη στην κάθε μια, με γονική παροχή που συνέστησε ο πατέρας τουςδυνάμει του υπ' αριθ./2004 συμβολαίου, β) ότι οι προσφεύγουσες λειτούργησαν ουσιαστικά ως εργολάβοι καθώς τα διαμερίσματα της ως άνω πολυκατοικίας όπως προέκυψε από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο συμβόλαια μεταβιβάστηκαν από τις αδελφέςεντός του έτους 2006 με το τεκμήριο του αποπερατωμένου διαμερίσματος (συμβόλαια/28.06.2006,/19-10-2006,/26-7-2006,/10-7-2006,/21-12-2006) και εντός του έτους 2007 μεταβίβαση διαμερίσματος βάσει του με αριθ./17-4-2007 συμβολαίου, γ) ότι επιπροσθέτως το 2006 προέβησαν στη πώληση αγροτεμαχίου (αριθ. Συμβολαίου/12.12.2006 &/254.2016 Πράξη συμπλήρωσης - διόρθωσης), το οποίο περιήλθε εξ αδιαιρέτου σ' αυτές εκ γονικής παροχής από τον πατέρα τους (αριθ. συμβ./19.2.2004) και από αγορές βάσει των με αριθ. συμβολαίων:...../11-3-2004,/11-3-2004 &...../9.2.2006, κρίθηκε ότι στην πραγματικότητα, τα δυο αυτά φυσικά πρόσωπα αποτέλεσαν τους εταίρους με ποσοστό 50% η καθεμία, άτυπης εταιρείας κατά τα άρθρα 741, 748 και 784 του Αστικού Κώδικα, η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει, δηλ. της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2238 / 94 και που ως σκοπό είχε την επί σκοπό το κέρδος ανέγερση και πώληση ακινήτων (περ. α και β) και την αγοροπωλησία επί σκοπό το κέρδος(περ. γ).

Σημειώνεται δε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ότι, το προκύψαν από αυτές τις παραπάνω πράξεις καθαρό κέρδος που αποτέλεσε αντικείμενο του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου, δεν έχει δηλωθεί από τις προσφεύγουσες και δεν έχει φορολογηθεί.

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παραγραφή των χρήσεων 2006 και 2007.

2^{ος} Λόγος Προσφυγής: Μη στοιχειοθέτηση των προϋποθέσεων του άρθρου 28§3 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

3^{ος} Λόγος Προσφυγής: Μη στοιχειοθέτηση των προϋποθέσεων του άρθρου 28§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.). Με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/ 17-2-2017 υπόμνημα, οι προσφεύγουσες ζητούν επικουρικά την επιβολή φόρου εισοδήματος αποκλειστικά επί του αγορασθέντος τμήματος και όχι επί του συνόλου (δηλαδή αυτού που είχε προέλθει από γονική παροχή).

4^{ος} Λόγος Προσφυγής: Επικουρικώς, μη νόμιμη η εφαρμογή του λογιστικού προσδιορισμού του φερομένου ως καθαρού κέρδους από την πώληση αγροτεμαχίου.

Επειδή από διαπιστωθέντα των ελεγκτών της φορολογικής αρχής του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η από κοινού με την αδελφή της του

A. Ανέγειραν πενταόροφη πολυκατοικία με μέριμνα δαπάνες και φροντίδα των ιδίων , δυνάμει της υπ' αριθ./2005 αδείας της Νομαρχίας Αθηνών, επί οικοπέδου στηνεπί της οδούτο οποίο περιήλθε στην κατοχή τους κοινά αδιαίρετα και σε ίσα μέρη στην κάθε μια με γονική παροχή που συνέστησε ο πατέρας τουςδυνάμει του υπ' αριθ./19.02.2004 συμβολαίου.

Για την ως άνω ανεγερθείσα πενταόροφη πολυκατοικία συντάχθηκε η με αριθ./16.6.2005 Πράξη σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ./28.6.2006 πράξη , με τις οριζόντιες ιδιοκτησίες που αναλυτικά αναγράφονται στον παρακάτω πίνακα.

Στη Δ.Ο.Υ Κηφισιάς κατατέθηκε το με αριθ./15.7.2005 Ιδιωτικό Συμφωνητικό, σύμφωνα με το οποίο οι εργοδότες (.....και) ανέθεσαν στην κατασκευαστική εταιρεία «.....» την κατασκευή νέας τετραώροφης οικοδομής με υπόγειο με υλικά στην περιοχήκαι στην οδό Ο αρχικός προϋπολογισμός ανήρχετο σε 200.000,00€ περίπου.

Διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων τα εξής:

Ότι η ανέγερση και ολοκλήρωση της οικοδομής, πραγματοποιήθηκε σε σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτηση του οικοπέδου. Συγκεκριμένα οι εργασίες της οικοδομής άρχισαν το 2006 και ολοκληρώθηκαν το 2008.

Ότι κατασκευάστηκαν πλήθος οριζοντίων ιδιοκτησιών (βλ πίνακα που ακολουθεί), γεγονός που καταδεικνύει τον εξ' αρχής εμπορικό σκοπό, εφόσον δεν προκύπτει ότι χρησιμοποιήθηκαν με άλλο τρόπο από τους ιδιοκτήτες τους.

Ότι όλες οι οριζόντιες ιδιοκτησίες πωλήθηκαν σε ελάχιστο χρόνο από τις προσφεύγουσες.

Ότι όλες οι οριζόντιες ιδιοκτησίες πωλήθηκαν πριν την αποπεράτωσή τους με το τεκμήριο του αποπερατωμένου διαμερίσματος, το έτος 2006 (συμβόλαια/28.06.2006,/19-10-2006,/26-7-2006,/10-7-2006,/21-12-2006) – και το έτος 2007 ένα διαμέρισμα με αποθήκη (βάσει του με αριθ./17-4-2007 συμβολαίου).

Ότι οι ιδιοκτησίες που κατασκευάστηκαν ουδέποτε χρησιμοποιήθηκαν από τις ιδιοκτήτριές τους με την μορφή της αξιοποίησης και εκμετάλλευσης κεφαλαίου, ήτοι ουδέποτε ιδιοκατοικήθηκαν, ιδιοχρησιμοποιήθηκαν ή εκμισθώθηκαν.

Ότι οι πωληθείσες οριζόντιες ιδιοκτησίες είχαν μεγάλη αξία βάσει του πίνακα που ακολουθεί και όπως προκύπτει από τους παραπάνω πίνακες στις 31/12/2007 δεν έχουν μείνει αδιάθετα ακίνητα:

Α/Α	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜ Ο ΑΓΟΡΑΣΤΟΥ	ΑΡΙΘ. & ΗΜΕΡ. ΣΥΜΒΟΛΑΙ ΟΥ	ΟΝΟΜ/Ν ΥΜΟ ΣΥΜΒΟΛΑ ΙΟ- ΓΡΑΦΟΥ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	Τ. Μ.	ΑΡ. ΔΗΛΩΣΗΣ Φ.Μ.Α.	ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙ ΩΝ	ΑΝΤΙΚ. ΑΞΙΑ
1	του	/28. 6.2006	.....	Διαμέρισμα Ζ(Δ ορόφου)	59,60	/2006 δήλωση ΦΜΑ	112.506,80	112.506,80
2	του	/28. 6.2006	.....	Αποθήκη ΑΠ1	3,08	/2006 δήλωση ΦΜΑ	3.402,00	3.402,00
3	του	/28. 6.2006	.....	Θέση στάθμευσης Π2	12,15	/2006 δήλωση ΦΜΑ	646,80	646,80
4	και	/10- 6-2006	.....	Διαμέρισμα Β'(Α,Β)	88,49	/2006 δήλωση ΦΜΑ	153.344,96	153.344,96
5	και	/10- 6-2006	.....	Αποθήκη ΑΠ6	5,19	/2006 δήλωση ΦΜΑ	980,91	980,91
6	και	/10- 6-2006	.....	Θέση στάθμευσης Π3	37,60	/2006 δήλωση ΦΜΑ	14.212,80	14.212,80
7	.....	...../200 6	.....	Διαμέρισμα Δ(Γορόφου)	59,60	/2006 Δήλωση ΦΜΑ	108.406,76	108.406,76
8	.....	...../200 6	.....	Αποθήκη ΑΠ4	2,81	/2006 Δήλωση ΦΜΑ	590,10	590,10
9	.....	...../200 6	.....	Θέση στάθμευσης Π1	12,15	/2006 Δήλωση ΦΜΑ	3.402,00	3.402,00
10	.....	...../200 6	.....	Διαμέρισμα Ε(Γ,Δορόφου)	88,49	/2006 Δήλωση ΦΜΑ	187.006,59	187.006,59
11	.....	...../200 6	.....	Αποθήκη ΑΠ2	5,49	/2006 Δήλωση ΦΜΑ	1.152,90	1.152,90

12	.....	...../200 6	.....	Θέση στάθμευσης Π4	42,24	/2006 Δήλωση ΦΜΑ	17.740,80	17.740,80
13	.....	...../200 6	.....	Διαμέρισμα Γ(Β'ορόφου)	59,60	/2006 Δήλωση ΦΜΑ	100.000,00	104.992,30
14	.....	...../200 6	.....	Αποθήκη ΑΠ3	5,05	/2006 Δήλωση ΦΜΑ		
15	.....	...../200 6	.....	Θέση στάθμευσης Π6(παρακολ)	10,13	/2006 Δήλωση ΦΜΑ		
	ΣΥΝΟΛΟ 2006						703.393,42	708.385,72
1	.....	...../200 7	.....	Διαμέρισμα Γ(Α ορόφου)	59,60	/2007 Δήλωση ΦΜΑ	99.250,20	99.250,20
2	.....	...../200 7	.....	Αποθήκη ΑΠ5	2,81	/2007 Δήλωση ΦΜΑ	590,10	590,10
3	.....	...../200 7	.....	Θέση στάθμευσης Π5(παρακολ	10,13	/2007 Δήλωση ΦΜΑ		
	ΣΥΝΟΛΟ 2007						99.840,30	99.840,30
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ						803.233,72	808.226,02

Για τις πράξεις αυτές, ο έλεγχος απεφάνθη ότι είναι φορολογητέες διότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 28 παρ. 1 και 3 και 34 του ν.2238/1994 και προσδιόρισε το κέρδος εξωλογιστικά με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ίδιου νόμου.

Β. Το 2006 οι αδελφέςκαι προέβησαν στη πώληση αγροτεμαχίου έκτασης 8.099,40 τ.μ, που βρίσκεται στη θέσηΔήμου, βάσει του με αριθ.

...../12.12.2006 Συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Αθηνών, αντί του τότε δηλωθέντος (ανακριβώς) τιμήματος των 700.000,00€. Στη συνέχεια στις 25.04.2016 συντάχθηκε η με αριθ./25.04.2016 Πράξη συμπλήρωσης – διόρθωσης του με αριθ./12.12.2006 συμβολαίου ως προς το καταβληθέν τίμημα, με την οποία δηλώθηκε ως επιπλέον τίμημα για την ως άνω αγοραπωλησία το ποσό των 1.260.000,00€, ήτοι συνολικό τίμημα πώλησης 1.960.000,00€.

Το ως άνω ακίνητο περιήλθε εξ αδιαιρέτου στις αδελφές, τμήμα εκ γονικής παροχής από τον πατέρα τους βάσει του με αριθ. Συμβολαίου/19.2.2004 της Συμβολαιογράφου Αθηνώνκαι τμήμα από αγορές βάσει των με αριθ. συμβολαίων :/11-3-2004,/11-3-2004 της Συμβολαιογράφου & το με αριθ./9.2.2006 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Αθηνών

Αναλυτικά πρόκειται για αγροτεμάχιο συνολικής έκτασης 8.099,40 τ.μ. το οποίο αποκτήθηκε διαδοχικά κατά όμορα τμήματα από τις προσφεύγουσες. Μέρος του αγροτεμαχίου (5.600 τ.μ. περίπου) αποκτήθηκε διά γονικής παροχής από τον πατέρα των προσφευγόντων στις 19/02/2004, στον οποίο περιήλθε από έξι (6) συνολικά αγορές που πραγματοποιήθηκαν η πρώτη εξ αυτών στις 30/6/2003 και οι υπόλοιπες τον Δεκέμβριο του 2003. Εν συνεχεία και μετά το χρόνο της πραγματοποίησης της γονικής παροχής στις 11-03-2004 πραγματοποιήθηκαν οι δυο αγορές από τις προσφεύγουσες. Το τελευταίο αγροτεμάχιο, αγοράστηκε από τις προσφεύγουσες στις 9-2-2006. Ακολούθως και εντός του ιδίου έτους στις 12.12.2006 πωλήθηκε ολόκληρη η συνολική έκταση του αγροτεμαχίου ήτοι 8.099,40 τ.μ.

Διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων τα εξής:

Ότι, οι προσφεύγουσες με τις πράξεις τους απέβλεπαν στην επίτευξη κέρδους διότι δεν πώλησαν μόνο το περιελθόν σε αυτές από γονική παροχή ακίνητο, αλλά πραγματοποίησαν εν συνεχεία τις προαναφερόμενες αγορές με σκοπό τη συνένωση των όμορων αγροτεμαχίων και την επαύξηση και πολλαπλασιασμό της αξίας αυτού.

Ότι ενώ το συνολικό κόστος απόκτησης του παραπάνω ακινήτου πλέον των φόρων ανήρχετο βάσει των συμβολαίων αγοράς στο ποσό των 47.246,56€ όπως αναλυτικά φαίνεται στο κεφάλαιο Λογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος της οικείας έκθεσης ελέγχου, το τίμημα πώλησης ανήλθε στο ποσό των 1.960.000,00€, αποφέροντας πολύ μεγάλο κέρδος.

Ότι οι αγορές των όμορων αγροτεμαχίων και η πώληση του συνόλου πραγματοποιήθηκαν σε πολύ σύντομο χρόνο και πάντως εντός δύο ετών από την τελευταία διενεργηθείσα αγορά από τις προσφεύγουσες.

Για τις πράξεις αυτές, ο έλεγχος απεφάνθη ότι είναι φορολογητέες διότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ν.2238/1994 και προσδιόρισε το κέρδος λογιστικά με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 του ίδιου νόμου.

Επειδή σύμφωνα το άρθρο 28 του ν.2238/1994 «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 άρθρο 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 άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.»

Επειδή σύμφωνα το άρθρο 34 του ν.2238/1994 «Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων»

«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 είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια 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 και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται 2 (δύο) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού

προσυμψώνου. Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, σε προσύμψωνα, 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 υπόχρεων, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσης 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.

Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 34 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 20 του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999](#) (ΦΕΚ Α' 249/17-11-1999) και σύμφωνα με το [άρθρο 26 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 17/11/1999 και μετά.

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

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. 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 ΣτΕ 4035-6/1988 εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί ιδιοκτητού, 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 πραγματοποιήσεως 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 πολυόροφης οικοδομής επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησews 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.

Ακόμα, από την νομολογία έχει γίνει δεκτό, **ότι δεν αίρουν την εμπορικότητα των πράξεων ακόμα και το γεγονός ότι το οικόπεδο μπορεί να έχει αποκτηθεί από μη επαχθή αιτία πχ. από κληρονομιά**, ακόμα και εάν υπάρχει χρονική απόσταση μεταξύ της απόκτησης του οικοπέδου και της ανέγερσης της οικοδομής, καθώς και η μη ιδιότητα του εργολάβου του ανεγείροντος 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 κρίσιμο στοιχείο, μεταξύ των άλλων (ο αριθμός πωληθέντων σε σχέση με το σύνολο, η αξία των πωληθέντων, η ιδιότητα των εμπλεκόμενων, οι ενέργειες που αυτοί έκαναν, τα γεγονότα που οδήγησαν στην πώληση, η προηγούμενη χρήση των ακινήτων κλπ), σύμφωνα με την νομολογία και τις αποφάσεις του Υπ Οικ. επί χαρακτηρισμού ως επιχείρησης ανέγερσης και πώλησης οικοδομών δεν είναι ο χρόνος και ο τρόπος απόκτησης του οικοπέδου, **αλλά ο χρόνος μεταξύ ανέγερσης και πώλησης και η ενδιάμεση χρήση των ανεγερθέντων. Ακόμα ο κρίσιμος χρόνος που ανάγεται η κερδοσκοπική πρόθεση των προσφυγόντων δεν είναι ο χρόνος απόκτησης του οικοπέδου (του οποίου ο τρόπος κτήσης είναι αδιάφορος), αλλά ο χρόνος έκδοσης της αδείας οικοδομής**

που αποτελεί την αρχή των υλικών ενεργειών των προσφευγόντων για την δημιουργία κέρδους.

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 εφόσον συνυπάρχει εκτός από το στοιχείο της πώλησης και το στοιχείο της ανέγερσης (ή ανάθεσης σε τρίτο αλλά για λογαριασμό των συγκυρίων).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμό 2282/2013 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών: «...λαμβάνομένου υπόψη 1) ότι οι ανεγερθείσες οριζόντιες ιδιοκτησίες δεν προορίζονταν για την κάλυψη οικογενειακών ή προσωπικών αναγκών του προσφεύγοντος αφού μόνο ένα διαμέρισμα χρησιμοποιήθηκε ως κύρια κατοικία και μία άλλη παραχωρήθηκε δωρεάν σε συγγενικό πρόσωπο 2) ότι οι υπόλοιπες οριζόντιες ιδιοκτησίες πουλήθηκαν στο σύνολό τους σε πολύ μικρό χρονικό διάστημα από την σύνταξη του εργολαβικού προσυμφώνου (δύο έως τέσσερα έτη) και 3) ότι από την πώληση των εν λόγω οριζοντίων ιδιοκτησιών απεκόμισε πολύ υψηλό τίμημα το οποίο σύμφωνα με τα συμβόλαια που συνετάγησαν, κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2007, 2008, και 2009 ανέρχεται στο ποσό των 1.494.774,43 ευρώ, κρίνει ότι η ανέγερση της οικοδομής και η εντεύθεν πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών είχε ως σκοπό την απόκτηση κέρδους, χωρίς να ασκεί εν προκειμένω επιρροή το γεγονός ότι ο προσφεύγων χρησιμοποίησε το κέρδος που απεκόμισε για την αγορά άλλου οικοπέδου και την ανέγερση σ' αυτό κύριας κατοικίας.».

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 1821/23.1.69 απόφαση Υπ. Οικονομικών ως επιχειρήσεις μεταπωλήσεως οικοπέδων θεωρούνται τόσοι αι έχουσαι οργάνωσιν επιχειρήσεις, **όσον και αι στερούμεναι οργανώσεως**, (ΣτΕ 3500/1982).

Επειδή ...ήτις πρόθεσις δεν απαιτείται να εκδηλωθή ρητώς, αλλά **δύναται να συναχθή εκ συντρεχόντων πραγματικών περιστατικών**, (ΣτΕ 4264/85).

Επειδή ο χαρακτηρισμός της ανεγέρσεως και μεταβιβάσεως των διαμερισμάτων της οικοδομής ως **επιχειρήσεως μεταπωλήσεως ακινήτων** δεν αποκλείεται εκ του ότι η ανέγερσις δεν επραγματοποιήθη υπό του ιδίου του ιδιοκτήτου του οικοπέδου, **αλλά δι αναθέσεως εις τρίτον και δη με το σύστημα της αντιπαροχής** ούτε εκ του ότι δεν υπάρχει συστηματική οργάνωσις επιχείρησης **αγοροπωλησίας ακινήτων** (ΣτΕ 871/1991).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 741 του Α.Κ. «Με τη σύμβαση της εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 748 του Α.Κ. «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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 784 του Α.Κ. «Η εταιρία 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 εταιρίες. Η προσωπικότητα αυτής της αστικής εταιρίας εξακολουθεί να υπάρχει ωσότου περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της εκκαθάρισης.»

Επειδή σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις του Α.Κ. και το με αρ. πρωτ. Δ12 1111830 ΕΞ 2011 έγγραφο του Υπ. Οικ. εάν διαπιστωθεί ότι υφίσταται εμπορική επιχείρηση αποβλέπουσα στην πραγματοποίηση κέρδους και αυτή **δεν έχει δηλωθεί από τους συνιδιοκτήτες, τότε τα φυσικά πρόσωπα αυτά αποτελούν τους εταίρους άτυπης εταιρείας η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος ορίζει.**

Ακόμα, η ανέγερση οικοδομής (πολυκατοικίας) σε οικόπεδο που αγόρασαν από κοινού και εξ αδιαιρέτου 2 φυσικά πρόσωπα με σκοπό την πώληση διαμερισμάτων και λοιπών βοηθητικών χώρων αυτής συνιστά εμπορική πράξη και θεωρείται σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΕ εμπορική επιχείρηση. Εφόσον για τις εργασίες αυτές η επιχείρηση δεν έχει περιβληθεί το νόμιμο τύπο εταιρίας ή άλλου υποχρέου της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα από τη μη υποβολή δήλωσης έναρξης επαγγέλματος **θα φορολογηθεί ως αφανής εταιρία** (σχετ. 1092605/1512/Α0012/25.10.2001 έγγραφο).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.2238/1994: «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 2.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 2 του ν.2238/1994 «Υποκείμενο του φόρου»: 4. «Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της **παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων** (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ Α' 84).

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 10 του ν.2238/1994 «Φορολογία του εισοδήματος των εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα» προβλέπεται ότι «1. Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή:

β. Τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) προκειμένου για κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και για αστικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς.

Ειδικά για τα εισοδήματα των κοινοπραξιών της παραγράφου 2 του άρθρου 2 καθώς και των αστικών εταιριών, συμμετοχικών ή αφανών, που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις από 1/1/2005 και μέχρι 31/12/2005, ο συντελεστής φορολογίας της παραγράφου 1 του άρθρου 10 που εφαρμόζεται για την επιβολή του φόρου σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 3 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται σε τριάντα δύο τοις εκατό (32%), ενώ για αυτά που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις από 1/1/2006 και μέχρι 31/12/2006 ο συντελεστής ορίζεται σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%).

Για τις διαχειριστικές χρήσεις από 1/1/2007 και μέχρι 31/12/2007: 1. Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή: β. Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) προκειμένου για κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και για αστικές εταιρίες, συμμετοχικές και αφανείς εταιρίες.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 « Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος» :»4. Τα κατά το άρθρο αυτό εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης, περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταρισμών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν:

α) Στις περιπτώσεις της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης, περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας, της κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα **από κάθε έναν εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία, κοινοπραξία ή κοινωνία.** Ως χρόνος κτήσης, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο, θεωρείται ο χρόνος πίστωσης ή καταβολής αυτών στο δικαιούχο, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση και προκειμένου για τα κέρδη που διανέμουν οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες, ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη συνέλευση των εταίρων.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 3 του κώδικα Φ.Π.Α. « Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.»

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 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 σύμφωνα με την Αρ.Πρωτ.:/...../ΔΜ, ΠΟΛ. 1169/ Αθήνα, 9 Ιουνίου 1998 Α.Υ.Ο. «1. Κάθε Φυσικό ή Νομικό Πρόσωπο ή Ένωση Προσώπων, όπως αυτά αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 29 Ν. 1642/86 όπως ισχύει, υποχρεούνται να υποβάλλει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δήλωση έναρξης εργασιών πριν από την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Εξαιρείται η μίσθωση ακινήτου για επαγγελματική στέγη. 2. Ειδικά τα Νομικά Πρόσωπα **και Ενώσεις Προσώπων**, αν δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή, μπορούν να υποβάλλουν τη δήλωση έναρξης εργασιών εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία δημοσίευσης του καταστατικού ή την ημερομηνία σύστασης στις περιπτώσεις που δεν απαιτείται δημοσίευση.»

Για την περίπτωση Α, επειδή ο σκοπός και η από κοινού εμπορική εκμετάλλευση των πωληθέντων οριζοντίων ιδιοκτησιών του ακινήτου σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην έκθεση της φορολογικής αρχής, την ΠΟΛ. 1047/11.3.2013 της ΓΓΔΕ με την οποία έγινε αποδεκτή η με αρ. 532/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει από τις εξής διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής:

α) Ότι η ανέγερση και ολοκλήρωση της οικοδομής, πραγματοποιήθηκε σε σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτηση του οικοπέδου. Συγκεκριμένα οι εργασίες της οικοδομής άρχισαν το 2006 και ολοκληρώθηκαν το 2008.

β) Ότι κατασκευάστηκαν πλήθος οριζοντίων ιδιοκτησιών (βλ πίνακα που ακολουθεί), γεγονός που καταδεικνύει τον εξ' αρχής εμπορικό σκοπό, εφόσον δεν προκύπτει ότι χρησιμοποιήθηκαν με άλλο τρόπο από τους ιδιοκτήτες τους.

γ) Ότι όλες οι οριζόντιες ιδιοκτησίες πωλήθηκαν σε ελάχιστο χρόνο από τις προσφεύγουσες.

δ) Ότι οι οριζόντιες ιδιοκτησίες (όλες σύμφωνα με τον έλεγχο και στο μεγαλύτερο μέρος τους βάσει των όσων αναφέρει η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή της) πωλήθηκαν πριν την αποπεράτωσή τους με το τεκμήριο του

αποπερατωμένου διαμερίσματος, το έτος 2006 (συμβόλαια/28.06.2006,/19-10-2006,/26-7-2006,/10-7-2006,/21-12-2006) – και το έτος 2007 ένα διαμέρισμα με αποθήκη (βάσει του με αριθ./17-4-2007 συμβολαίου).

ε) Ότι οι ιδιοκτησίες που κατασκευάστηκαν ουδέποτε χρησιμοποιήθηκαν από τις ιδιοκτήτριές τους με την μορφή της αξιοποίησης και εκμετάλλευσης κεφαλαίου, ήτοι ουδέποτε ιδιοκατοικήθηκαν, ιδιοχρησιμοποιήθηκαν ή εκμισθώθηκαν.

στ) Ότι οι πωληθείσες οριζόντιες ιδιοκτησίες είχαν μεγάλη αξία βάσει του πίνακα που ακολουθεί και όπως προκύπτει από τους παραπάνω παρατιθέμενους στην οικεία έκθεση πίνακες στις 31/12/2007 δεν είχαν μείνει αδιάθετα ακίνητα.

Επιπλέον αλυσιτελώς οι προσφεύγουσες αναφέρονται σε πωληθέν ακίνητο που προήλθε από γονική παροχή, καθώς εν προκειμένω το πωληθέν δεν είναι το αποκτηθέν με γονική παροχή οικοπέδο, αλλά το νέο πράγμα – πολυώροφη οικοδομή- που κατασκευάστηκε με φροντίδα , κεφάλαιο και κοινή απόφαση από τις προσφεύγουσες, η οποία πουλήθηκε στο σύνολό της υπό τα χαρακτηριστικά που παραπάνω αναλύθηκαν.

Ακόμα, αλυσιτελώς επικαλούνται το νεαρό της ηλικίας τους και ότι δεν είχαν θεωρητική ή πρακτική εμπειρία, καθώς αφενός διέθεσαν το απαιτούμενο κεφάλαιο και ανέλαβαν το ρίσκο που υπό του διαπιστούμενου σκοπού της πώλησης και μάλιστα με το τεκμήριο αποπερατωμένου διαμερίσματος, αποτελούν την κατ' εξοχήν απόδειξη της επιχειρηματικής συμπεριφοράς ενώ αφετέρου από τις διαπιστώσεις του ελέγχου προκύπτει ότι η κατασκευή και πώληση της οικοδομής ολοκληρώθηκε τάχιστα, χωρίς να απαιτείται η γνώση των ιδίων στον κατασκευαστικό τομέα ή περί των μεσιτικών, ενώ αποτελεί επιχειρηματική πρακτική η ανάθεση των εργασιών αυτών σε ειδικευμένους της αγοράς.

Επειδή, από όλα τα ανωτέρω απεδείχθη από τον έλεγχο και από τα στοιχεία του φακέλου ότι οι συνιδιοκτήτες διενήργησαν από κοινού μεθοδευμένες ενέργειες, ήτοι έκδοση αδείας οικοδομής, από κοινού ανέγερση **και σε ιδιαιτέρως σύντομο χρόνο από την άδεια οικοδομής** πώληση μεγάλου αριθμού οριζοντίων ιδιοκτησιών, για την επί σκοπό δημιουργία εμπορικού κέρδους από την ανέγερση και πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών.

Επειδή αναπόδεικτα προβάλλεται ότι ο μη εμπορικός σκοπός τους και αλυσιτελώς ότι ο λόγος της πώλησης ήταν η επιδείνωση της υγείας του πατέρα τους, η ασθένεια της μητέρας τους και η επένδυση των χρημάτων του πατέρα τους, καθώς από τον ισχυρισμό και τα αποδεικτικά στοιχεία, δεν προκύπτει το στοιχείο της «αναγκαστικής πώλησης» πχ για κάλυψη ιατρικών εξόδων (Σ.τ.Ε.3384/1980, ΔΕΑΘ 2282/2013) που θα απέκρουε **για μεμονωμένες περιπτώσεις (όπου ούτως ή άλλως δεν είναι η εν προκειμένω περίπτωση)** την επί σκοπό το κέρδος πώληση, που καταλόγισε η φορολογική αρχή.

Επειδή περαιτέρω, η παραπάνω δραστηριότητα, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ασκήθηκε από κοινού από τους συνιδιοκτήτες – προσφεύγουσες χωρίς

τούτο να έχει δηλωθεί με δήλωση έναρξης εργασιών της παρ. 1 του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α. στην οικεία φορολογική αρχή, καθώς υπήρχε σχετική υποχρέωση βάσει της παρ.1 του άρθρου 3 του κώδικα Φ.Π.Α. και χωρίς να τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει. Ακόμα, η έναρξη αυτή νόμιμα εντοπίζεται από τον έλεγχο βάσει της περ. α της παρ.1 του άρθρου 36 του κώδικα Φ.Π.Α. κατά την πρώτη πώληση 10-6-2006 (ως πρώτη συναλλαγή υποδεικνύουσα ότι συνιστά επιχείρηση) ως ημερομηνία της έναρξης της από κοινού αδήλωτης επιχείρησης, αλλά καταλαμβάνει εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται προς τον σκοπό της αξιοποίησής κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό της πραγματοποιήσεως εμπορικού κέρδους από μεταβίβαση των οριζοντίων ιδιοκτησιών της οικοδομής (διαμερισμάτων, καταστημάτων κλπ) τις οριζόντιες ιδιοκτησίες οι οποίες απεδείχθη ότι ανεγέρθησαν με σκοπό την από κοινού και εξ' αδιαιρέτου πώλησή τους με σκοπό το εμπορικό κέρδος, και κατά συνέπεια προκύπτει και τεκμηριώνεται επαρκώς για αυτές τις ιδιοκτησίες η λειτουργία «εν τοις πράγμασι άτυπης (χωρίς δημοσιότητα και αδήλωτης η οποία φορολογείται ως αφανής) κατασκευαστικής και εμπορικής εταιρείας» κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 741, 748 και 784 του Α.Κ., η οποία υπόκειται στην φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τα άρθρα 1 και 2 παρ.4 του ν.2238/1994, της οποίας το κέρδος προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 3 και 34 παρ.1 και 2 του Κ.Φ.Ε. Κατά συνέπεια αβάσιμος προκύπτει ο ισχυρισμός των προσφευγόντων αδελφών ότι δεν πληρούνται για τις πωληθείσες ιδιοκτησίες οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθ. 34 και 1 και 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ. και ως εκ τούτου ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος για τις πράξεις αυτές για τις χρήσεις 2006-2007 είναι σύννομος.

Επειδή η παραπάνω εξετασμένη δραστηριότητα, η οποία δεν κρίνεται ως «συμπτωματική πράξη», νομίμως και με επαρκή αιτιολογία κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι συνιστά αδήλωτη κατασκευαστική επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών της οποίας το εμπορικό κατ' άρθρο 28 παρ.1 & 3 του ν.2238/1994 κέρδος προσδιορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε., η οποία δεν τηρούσε βιβλία, ενώ βεβαίως ως επιχείρηση είχε σχετική υποχρέωση προβλεπόμενη από τα άρθρα 2,4,6 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ. 186/1992) όπως αναλύθηκε στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Ακόμα, επειδή η εν τοις πράγμασι άτυπη κατασκευαστική και εμπορική εταιρεία και κανένα από τα φυσικά πρόσωπα-προσφεύγουσες, δεν τήρησε βιβλία και στοιχεία, εξίσου νόμιμος προκύπτει ο διπλασιασμός του συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) που εφαρμόστηκε στα ακαθάριστα έσοδα της, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.2238/1994, χωρίς να εξετάζεται καμία άλλη προϋπόθεση, η οποία δεν προβλέπεται από τον νόμο, όπως αλυσιτελώς ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες. Κατά συνέπεια και ο κατ' έλεγχο προσδιορισμός του φορολογητέου κέρδους με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων από την πώληση με προσαυξημένο συντελεστή 15% ,κατά 100%, ήτοι 30% προκύπτει σύννομος.

Για την περίπτωση Β, επειδή σύμφωνα με την Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. αρ. 355/2013 με θέμα «Επιτρεπτό ή μη εξωλογιστικού προσδιορισμού σε υποθέσεις αγοραπωλησίας ακινήτων (άρθρο 28 του ν. 2238/1994)» που έγινε αποδεκτή από

τον Υπουργό των Οικονομικών με την με αρ. ΠΟΛ 1100/9-4-2014: «Η έννοια του εμπορικού εισοδήματος είναι ευρυτάτη περιλαμβάνουσα κάθε εισόδημα προερχόμενον εξ επαγγέλματος μη ελευθερίου και όχι μόνον στο εισόδημα εξ εμπορικής επιχείρησης κατά την έννοιαν του εμπορικού νόμου (ΣτΕ 1/.....). Οι δικαιοπραξίες επί ακινήτων - όπως εν προκειμένω η αγοραπωλησία - δεν είναι εμπορικές κατά τον εμπορικό νόμο, αλλά αστικές, ακόμη και όταν ενεργούνται από επιχειρήσεις που κατά τεκμήριο θεωρούνται εμπορικές (ΣτΕ 1386/1981). Άρα είναι ευνόητο ότι η φορολογική επιχείρηση είναι έννοια πολύ ευρύτερη της εμπορικής επιχείρησης. Ήδη δε, μετά την τροποποίηση που επέφερε το άρθρο 8 του α.ν. 239/1967 στο άρθρο 31 του ν.δ. 3323/1955 (νύν άρθρο 28 του ν. 2238/1994), επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, (όπως είναι και η πώληση ακινήτου, με εξαίρεση το κέρδος από την κατασκευή και πώληση οικοδομών το οποίο φορολογείται με τον ειδικό τρόπο του άρθρου 34 ν. 2238/1994, ΣτΕ 1000/1981), εφόσον γίνεται προς το σκοπό επίτευξης κέρδους και όχι προς αξιοποίηση κεφαλαίου (ΣτΕ 4035/1988, 223/1981, 3387/1974 κ.ά.), καθώς και η πώληση μέσα σε δύο έτη από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία (ΣτΕ 2137/1989). Για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος που προκύπτει από την πώληση ακινήτου ως εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση, ουδόλως ενδιαφέρει ο τρόπος κατά τον οποίο ο ιδιοκτήτης πωλητής απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα αν περιήλθε σε αυτόν από αγορά, δωρεά ή κληρονομιά κλπ, αλλ' αρκεί η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόκτησή του (ΣτΕ 4035/1988, ΝΣΚ 532, 634/2012). Ο σκοπός του κέρδους συνάγεται από διάφορα περιστατικά, όπως ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ της καθ' οιονδήποτε τρόπο κτήσης του ακινήτου και της πώλησής του, η αξία του ακινήτου κατά τους χρόνους αυτούς κλπ (ΣτΕ 4035/1988, 630/1985), η δε κρίση περί 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 (ΝΣΚ 532, 634/2012). Β. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος εξ εμπορικών επιχειρήσεων και ειδικότερα στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων. Σ' όλες τις προαναφερθείσες περιπτώσεις, ως εισόδημα (ακαθάριστο έσοδο) εξ εμπορικών επιχειρήσεων θεωρείται το κέρδος ή η ωφέλεια που αποκτάται από τον πωλητή του ακινήτου και αντιστοιχεί, κατά τις ρητές διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 περ. α', β' του ν. 2238/1994, - στην επί πλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου που πωλήθηκε και της αξίας αυτού κατά τον χρόνο της καθ' οιονδήποτε τρόπο κτήσης του ακινήτου (ΝΣΚ 532/2012, 634/2012) ή τον χρόνο πριν την κατάτμηση ή ρυμοτόμησή του (ΣτΕ 4392/1985). Ως αξία πώλησης, κατά τη ρητή πρόβλεψη του άρθρου 28§3 ΚΦΕ, λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική αξία του ακινήτου (όπως αυτή προσδιορίζεται κατ' άρθρο 41 του ν. 1249/1982), εκτός εάν στο πωλητήριο συμβόλαιο αναγράφεται τίμημα μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, οπότε ως αξία πώλησης λαμβάνεται το ποσόν αυτό. Ο τρόπος εξεύρεσης της αξίας του ακινήτου κατά την πώληση είναι εφαρμοστέος, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, και για την εξεύρεση της αξίας του ακινήτου κατά τον χρόνο της καθ' οιονδήποτε τρόπο κτήσης του, που αφέθηκε αρρύθμιστη στο νόμο. Στις περιοχές όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται: (α) Το τίμημα που αναγράφεται στα συμβόλαια, (β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, που

εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στην φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, η δε διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων ρυθμίζονται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 του ΚΦΕ και, επομένως, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 32 Κ.Φ.Ε., περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, (πρβλ, ΣτΕ 1016, 1017/1991, 3695/1983, 43, 44, 4316/1980). Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι, σε κάθε περίπτωση, δηλαδή τόσο της περ. α' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 που αναφέρεται σε κάθε αγοραπωλησία ακινήτων γενικά και άρα καταλαμβάνει και την παρ. 2 του άρθρου 28, όσο και της περ. β' της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου που αναφέρεται σε οικόπεδα ή αγροτεμάχια που έχουν ρυμοτομηθεί ή κατατμηθεί, ο νομοθέτης ρητά αναφέρει ότι αφαιρούνται οι δαπάνες του άρθρου 31 Κ.Φ.Ε., που βαρύνουν των πωλητή, κάτι που δεν συμβιβάζεται επ' ουδενί με την έννοια του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος (ΣτΕ 4240/1984), στον οποίο οι δαπάνες που εμφανίζονται στα βιβλία του ελεγχόμενου δεν λαμβάνονται καθόλου υπόψη, προκειμένου να εξευρεθεί το ύψος των καθαρών κερδών του, τα οποία εξευρίσκονται αποκλειστικά με τη χρήση συγκεκριμένου μοναδικού συντελεστή καθαρών κερδών επί του ακαθάριστου εισοδήματος. IV. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, η απάντηση στο κύριο ερώτημα είναι αρνητική, δηλαδή ότι για την εξεύρεση των κερδών από πωλήσεις ακινήτων, για τις οποίες, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, προκύπτει εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, δεν δύναται να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού. Ενόψει τούτου και με δεδομένο ότι εν προκειμένω δεν πρόκειται για εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων (άρθρο 34 ν.2238/1994), ούτε για εισόδημα εξ ελευθερίων επαγγελματιών (άρθρο 49 ν.2238/1994), στο επικουρικώς τιθέμενο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι δεν μπορεί να γίνει λόγος περί εφαρμογής της παραγράφου 10 του άρθρου 70 του ίδιου νόμου.»

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 ...». Από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 προβλέπεται ότι «επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην απόκτηση κέρδους,», ακόμα με την παράγραφο 3^α του άρθρου 28 ν.2238/94 «Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το κέρδος από επιχείρηση αγοραπωλησίας ακινήτων...». Σύμφωνα με το άρθρο 7 της εγκυκλίου Ε3930/εγκ/25/23.02.1968 αποτελεί επιχείρηση και η διενέργεια μίας μόνον πράξης αρκεί να αποσκοπεί σε πραγματοποίηση κέρδους.

Από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 προβλέπεται ότι «επιχείρηση αποτελεί ... και η πώληση μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση εξ' επαχθούς αιτίας εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.»

Επειδή εν προκειμένω προέκυψε κατά τον έλεγχο και απεδείχθη ότι οι προσφεύγουσες διενήργησαν από κοινού μεθοδευμένες και συστηματικές ενέργειες με σκοπό την επαύξηση της αξίας του συγκεκριμένου ακινήτου-

αγροτεμαχίου, αποκτώντας τα όμορα αυτού και επαυξάνοντας την συνολική επιφάνειά του από το αρχικό 5.600 τ.μ. περίπου που αποκτήθηκε διά γονικής παροχής από τον πατέρα των προσφευγόντων στις 19/02/2004 σε έκταση 8.099,40 τ.μ. το οποίο αποκτήθηκε διαδοχικά κατά όμορα τμήματα από κοινού από τις προσφεύγουσες με τα με αρ./11-3-2004,/11-3-2004 συμβόλαια της Συμβολαιογράφου & το με αριθ./9.2.2006 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Αθηνών και εν συνεχεία προέβησαν σε σύντομο χρόνο και συγκεκριμένα με το με αριθ./12.12.2006 Συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Αθηνών στην πώλησή του συνόλου, αντί μεγάλης αξίας, ήτοι συνολικό τίμημα πώλησης 1.960.000,00€ (σημειώνεται ότι συντάχθηκε η με αριθ./25.04.2016 Πράξη συμπλήρωσης – διόρθωσης).

Οι πράξεις αυτές αποδεικνύουν την διενέργεια θετικών και μεθοδευμένων ενεργειών για την απόκτηση εμπορικού κέρδους, οι οποίες, σε συνδυασμό με την στον ίδιο χρόνο ανέγερση και πώληση της οικοδομής της παραπάνω περίπτωσης Α, υποδηλώνουν την λειτουργία «τοις πράγμασι κατασκευαστικής και εμπορικής αδήλωτης επιχείρησης-άτυπης εταιρείας», στην οποία εντάσσονται και οι αγορές και πώληση του ακινήτου της περίπτωσης αυτής, καθώς προκύπτει ο απαιτούμενος σκοπός του κέρδους από την μεταβίβαση (ΣτΕ 4189/1979 , 3387/1974 εις Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων Ν. Τότση, «Πάμισος» Αθήνα 2000,σελ. 523) της παρ. 1 και 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 διότι αφενός προέκυψε ότι οι προσφεύγουσες από κοινού έκαναν μεθοδευμένες ενέργειες για την επαύξηση του εδάφους με την απόκτηση όμορων ακινήτων-αγροτεμαχίων και της αξίας του αποκτηθέντος με γονική παροχή τμήματος του ακινήτου, τα οποία δεν διατήρησαν στην ιδιοκτησία τους αμετάβλητα επί μακρόν ή χρησιμοποίησαν σε άλλο μη εμπορικό σκοπό από την απόκτησή τους, με αποτέλεσμα για τις συγκεκριμένες πράξεις να είναι δυνατόν να αποδοθεί σύννομα η απαιτούμενη κερδοσκοπική πρόθεση από την φορολογική αρχή (ΣτΕ 4264/85, ΝΣΚ 532, 634/2012).

Ακόμα γεγονός είναι ότι η αγορά τμήματος του ακινήτου-αγροτεμαχίου με το με αριθ./9.2.2006 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Αθηνών, είναι εντός διετίας από την πώληση του συνόλου με το με αριθ./12.12.2006 Συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Αθηνών, συνεπώς πληρούνται και οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 και πράξη είναι φορολογητέα, «τεκμαιρόμενης της προθέσεως επιτεύξεως κέρδους, εκτός εάν αυτός προβάλλει και αποδείξει ενώπιον των δικαστηρίων της ουσίας ότι η πώληση οφείλετο σε άλλους λόγους και όχι σε πρόθεση επιτεύξεως κέρδους»(Σ.τ.Ε. 3695/1997). Τέτοιες αποδείξεις δεν προβλήθηκαν με συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία στην Υπηρεσία μας.

Ακόμα επειδή όπως προβλέπεται στην απόφαση Ν.Σ.Κ. αρ. 355/2013 ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων ρυθμίζονται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 του ΚΦΕ και, επομένως, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 32 Κ.Φ.Ε., περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, (πρβλ, ΣτΕ 1016, 1017/1991, 3695/1983, 43, 44, 4316/1980), και ο προβαλλόμενος λόγος πρέπει να απορριφθεί.

Περαιτέρω, πρέπει να σημειωθεί ότι πλέον της διαπίστωσης ότι υφίσταται για τον σκοπό της φορολογίας εισοδήματος ξεχωριστό νομικό πρόσωπο – εν τοις πράγμασι άτυπη κατασκευαστική και εμπορική εταιρεία, προέκυψε ότι ούτε τα φυσικά πρόσωπα που την απαρτίζουν συμπεριέλαβαν στις δηλώσεις τους, έστω ποσοστό των προκυψάντων προς φορολόγηση κερδών από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγής) από την εκμετάλλευσή της, κατά συνέπεια δεν είναι δυνατόν να συνδεθεί η δραστηριότητα της εταιρείας με τις δηλώσεις των φυσικών προσώπων που την απαρτίζουν.

Επειδή η άτυπη εταιρεία δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 «Παραγραφή», 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.

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμος είναι ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για τις διαχειριστικές περιόδους 2006-2007 καθώς στην προκειμένη περίπτωση από τις διατάξεις προβλέπεται δεκαπενταετής παραγραφή.

Ακόμα, πρέπει να σημειωθεί ότι, επειδή οι προσφεύγουσες δήλωσαν τις υπό κρίση πωλήσεις ως πληροφοριακά στοιχεία (ΚΩΔ. 781) και όχι ως φορολογητέο εισόδημα, αβάσιμος είναι και ο ισχυρισμός περί μη ύπαρξης καμίας εκ των προθεσμιών υπολοίπων προθεσμιών του άρθρου 84 του ν.2238/1994, καθώς εν προκειμένω οι προσφεύγουσες παρέλειψαν να δηλώσουν και να φορολογηθούν για το κέρδος που προέκυψε από τις παραπάνω πράξεις. Συνεπώς ακόμα και εάν ήθελε κριθεί ότι έχουν υποβληθεί δηλώσεις από τις προσφεύγουσες συμπεριλαμβάνουσες τις πωλήσεις των ακίνητων (και όχι από την άτυπη εταιρεία), εφαρμοστέα είναι και η διάταξη της παρ. 2β του άρθρου 68 σε συνδυασμό με την παρ. 4β του άρθρου 84 του ν.2238/1994 που σε περίπτωση ανακρίβειας της δήλωσης (όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.4 του ν.2523/1997 ως δήλωση με διαφορά φόρου ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή), υφίσταται δεκαετής παραγραφή για την διενέργεια αρχικής εγγραφής. Συνεπώς και στην περίπτωση αυτή δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα κοινοποίησης πράξεων του Δημοσίου για τις υπό κρίση χρήσεις 2006 και 2007.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να απορριφθεί η από 20-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή τηςτου Α.Φ.Μ. και τηςτου ΑΦΜ για όλους τους προβαλλόμενους λόγους και ποσά και να επικυρωθούν οι προβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Επικυρώνεται η φορολογική υποχρέωση της υπ' αριθμ./09-09-2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2006 – 31.12.2006) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ύψους 2.125.269,16 Ευρώ και καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 616.328,06 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακριβείας ύψους 739.593,67 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.355.921,72 Ευρώ.

β) Επικυρώνεται η φορολογική υποχρέωση της υπ' αριθμ./09-09-2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2007 – 31.12.2007) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ύψους 29.952,09 Ευρώ και καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 7.488,02 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακριβείας ύψους 8.985,63 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 16.473,65 Ευρώ.

γ) Επικυρώνεται η φορολογική υποχρέωση της υπ' αριθμ./09-09-2016 Οριστικής Πράξεως Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2006 – 31.12.2006 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. λόγω μη υποβολής δηλώσεως ενάρξεως εργασιών ύψους 300,00 Ευρώ.

δ) Επικυρώνεται η φορολογική υποχρέωση της υπ' αριθμ./09-09-2016 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2006 – 31.12.2006 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο Κ.Β.Σ. λόγω μη τηρήσεως βιβλίου εσόδων - εξόδων ύψους 195,33 Ευρώ.

ε) Επικυρώνεται η φορολογική υποχρέωση της υπ' αριθμ./09-09-2016 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007 – 31.12.2007 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο Κ.Β.Σ. λόγω μη τηρήσεως βιβλίου εσόδων - εξόδων ύψους 195,33 Ευρώ.

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

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.