



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 04-11-2016

Αριθμός απόφασης: 3671

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών 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) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

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

4. Την από 08-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με Α.Φ.Μ. με διεύθυνση κατοικίας το Δήμο... .., στην οδό αριθμός .., Τ.Κ, κατά: **1.** της με αριθμό .../20-04-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του

Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2009 – 31.12.2009 (οικονομικό έτος 2010), με την οποία καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου και πρόσθετου φόρου συνολικά ποσού 71.811,37 € (ήτοι ποσό κύριου φόρου εισοδήματος 32.641,53 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 39.169,84 ευρώ),

2. της με αριθμό .../20-04-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2010 – 31.12.2010 (οικονομικό έτος 2011), με την οποία καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου και πρόσθετου φόρου συνολικά ποσού 793.680,65 € (ήτοι ποσό κύριου φόρου εισοδήματος 360.763,93 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 432.916,72 ευρώ),

3. της με αριθμό .../20-04-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011 (οικονομικό έτος 2012), με την οποία καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου και πρόσθετου φόρου συνολικά ποσού 522.397,90 € (ήτοι ποσό κύριου φόρου εισοδήματος 269.277,27 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 253.120,63 ευρώ),

4. της με αριθμό .../20-04-2016 πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 4Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012 (οικονομικό έτος 2013) , με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 300,00 €, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης οικονομικού έτους 2013 από την οποία δεν προέκυπτε ποσό φόρου για καταβολή.

5. της με αριθμό .../20-04-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων Ν.3833/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2009 – 31.12.2009 (οικονομικό έτος 2010), με την οποία καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου και πρόσθετου φόρου συνολικά ποσού 2.335,81 € (ήτοι ποσό κύριου φόρου έκτακτης εισφοράς 1.061,73 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 1.274,08 ευρώ),

6. της με αριθμό .../20-04-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2010 – 31.12.2010 (οικονομικό έτος 2011), με την οποία καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου και πρόσθετου φόρου συνολικά ποσού 75.176,64 € (ήτοι ποσό κύριου φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 34.171,20 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 41.005,44 ευρώ),

7. της με αριθμό .../20-04-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011 (οικονομικό έτος 2012), με την οποία καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου και πρόσθετου φόρου συνολικά ποσού 48.925,77 € (ήτοι ποσό κύριου φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 25.219,92 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 23.706,30 ευρώ),

8. της με αριθμό .../20-04-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012 (οικονομικό έτος 2013), με την οποία καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου και πρόσθετου φόρου συνολικά ποσού 77,26 € (ήτοι ποσό κύριου φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 47,11 ευρώ και

πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 30,15 ευρώ), όλων εκδοθέντων από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

5. Τις παραπάνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 20-04-2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και από 20-04-2016 Έκθεση Ελέγχου για την Επιβολή Αυτοτελών Προστίμων του άρθρου 4 παρ. 1 του ν.2523/1997

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 09-05-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, του με αρ πρωτ. ΔΕΔ 143745 ΕΙ 2016 ΕΜΠ/13-9-2016 υπομνήματος με τα σε αυτό συνημμένα, τρία επιπλέον τιμολόγια απεσταλμένα την 4-10-2016 με τηλεομοιοτυπία, των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η αμφισβητούμενες διαφορές φόρου εισοδήματος, το επιβληθέν πρόστιμο ανακρίβειας δήλωσης φόρου εισοδήματος, οι διαφορές έκτακτης εισφοράς ν.3833/2010 και εισφορών αλληλεγγύης ν.3986/2011 προέκυψαν κατόπιν διαταχθέντος ελέγχου από το Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ανήγειρε οικοδομή σε ιδιόκτητο οικοπέδο με το σύστημα της αντιπαροχής, σε σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτηση του οικοπέδου το έτος 2003 με το υπ' αριθμ. /17-10-2003 συμβόλαιο αγοροπωλησίας (αγορά ½ εξ αδιαίρετου έξι οικοπέδων συνολικού τιμήματος 789.503,72 €) και την εν συνεχεία έκδοση αδειάς οικοδομής (2005), από την οποία απέκτησε με το σύστημα της αντιπαροχής είκοσι (20) νεόδμητα διαμερίσματα, **εκ των οποίων πώλησε τα δέκα έξι (16) μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα από την παράδοσή τους από την εργολάβο κατασκευάστρια επιχείρηση και σε μεγάλη αναλογία σε σχέση με τα διαμερίσματα που παραμένουν στην κατοχή της μέχρι και σήμερα, τα οποία δεν ιδιοχρησιμοποιήθηκαν και δεν εκμισθώθηκαν σε τρίτους πριν την πώλησή τους.** Οι πράξεις αυτές με τα παραπάνω χαρακτηριστικά κρίθηκαν ως εμπορικές και φορολογητέες σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. από τον έλεγχο και συνεπεία αυτού προσδιορίστηκε εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων ανά διαχειριστική περίοδο (με βάσει τις πωλήσεις) και καταλογίστηκε ο αναλογών φόρος κλπ συμβεβαιούμενα ποσά – εισφορές, πλέον προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας της εκάστοτε δήλωσης. Στην χρήση 2012 όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2012-31/12/2012) με ανακριβές περιεχόμενο κατά παράβαση του άρθρου 62 § 5 του Ν.2238/1994 και δεν προέκυπτε διαφορά φόρου για καταβολή, επεβλήθη το πρόστιμο του άρθρου 4 § 1 Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/13.

Η προσφεύγουσα , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι καταλογισθείσες πράξεις δεν συνιστούν άσκηση εμπορικής επιχείρησης και ως εκ τούτου είναι παράνομη η υποβολή της σε φόρο εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις.

2^{ος} Λόγος Προσφυγής: Η προσφεύγουσα ζητά εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος της, άλλως φορολόγησής της κατ' άρθρο 34 π. Κ.Φ.Ε. (εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων) .

3^{ος} Λόγος Προσφυγής: Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο μη συνυπολογισμός δαπανών (αφαιρετικά) από το προκύπτον καθαρό εισόδημα.

Επί των προβαλλομένων λόγων

Επειδή από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκύπτουν τα εξής πραγματικά περιστατικά: Από την προσφεύγουσα αγοράστηκαν δυνάμει του με αριθμό/17-10-2003 πωλητηρίου συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, αντί συνολικού τιμήματος 789.503,72 €, ½ εξ αδιαιρέτου τεσσάρων αγρών, οι οποίοι βρίσκονταν στην εκτός σχεδίου περιοχή του Δήμου Πυλαίας Θεσσαλονίκης οι οποίοι αργότερα εντάχθηκαν στο ρυμοτομικό σχέδιο του Δήμου Πυλαίας και από αγροτικά ακίνητα έγιναν αστικά. Οι αποκτηθέντες αγροί κατά τον τίτλο κτήσης της είχαν επιφάνεια είκοσι εννέα χιλιάδες οχτακόσια τρία τετραγωνικά μέτρα και πέντε εκατοστά (29.803,05), (ήταν κατά τους τίτλους κτήσεως του τριάντα χιλιάδες επτακόσια τριάντα οχτώ μέτρα 30.738,00 τ.μ. λόγω της διέλευσης του ρέματος). Οι ανωτέρω αγροί εντάχθηκαν στο ρυμοτομικό σχέδιο του Δήμου Πυλαίας Θεσσαλονίκης, εκτός από το οικοπέδο των 90,53 τ.μ. το οποίο ρυμοτομήθηκε εξ ολοκλήρου, υποκείμενοι σε εισφορά σε γη και σε χρήμα. Μετά την ένταξή τους στο ρυμοτομικό σχέδιο του Δήμου Πυλαίας Θεσσαλονίκης και την σύνταξη της με αριθμό .. πράξης εφαρμογής, όπως προκύπτει και από το με αριθμό Πρωτοκόλλου/15-10-2003 έγγραφο της Δ/σης Τεχνικών Υπηρεσιών του Δήμου Πυλαίας επήλθαν οι παρακάτω μεταβολές:

ΑΡ.ΟΙΚ.	Τ.Μ. ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟ
1.	1600,00	655,00 676,83						
2	7823,76		9,93	389,98	3.241,06			
3.	14.694,05	2080,99	6.325,99			181,68	1719,07	
4.	2.452,99							869,78
5.	90,53	-	-	-	-	-	-	-
6.	3.141,72							991,94

ΣΥΝ.	29.803,05	Τελική επιφάνεια <u>2.758,10</u> <u>τ.μ.</u>	6.335,92		Τελική επιφάνεια <u>3.240,54</u> <u>τ.μ.</u>			
------	-----------	---	----------	--	---	--	--	--

Το τίμημα αγοράς της προσφεύγουσας του ½ εξ αδιαίρετου ποσοστού της επί των οικοπέδων κατανέμεται ως εξής:

ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΟ ΤΕΤΡΑΓΩΝΟ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ
.....	157.178,96
.....	291.809,04
.....	17.960,81
.....	149.269,35
.....	8.368,32
.....	79174,39
.....	85.742,85
ΣΥΝΟΛΑ	789.503,72€

Για τα ανωτέρω περιγραφόμενα οικόπεδα και συγκεκριμένα για το και το εγκρίθηκε η μεταφορά συντελεστή δόμησης στα ωφελούμενα οικόπεδα ως κάτωθι:

1) Για το, με την με αριθμό απόφαση του τμήματος χορηγήσεως αδειών Διεύθυνσης πολεοδομίας Νομαρχιακής αυτοδιοίκησης Θεσσαλονίκης περί έγκρισης πραγματοποίησης Μ.Σ.Δ. κατά τις διατάξεις του Ν.3044/2002, από βαρυνόμενο ακίνητο σε ωφελούμενο οικόπεδο, εγκρίθηκε η μεταφορά συντελεστή δόμησης στο ωφελούμενο οικόπεδο επιφανείας 2.758,10τ.μ.οικοδομικό τετράγωνο Αριθμός Οικοπέδου .. (Αριθμός Κτηματολογίου ...επί των οδώνκαι

2) Για το, με την με αριθμό απόφαση του τμήματος χορηγήσεως αδειών Διεύθυνσης πολεοδομίας Νομαρχιακής αυτοδιοίκησης Θεσσαλονίκης περί έγκρισης πραγματοποίησης Μ.Σ.Δ. κατά τις διατάξεις του Ν.3044/2002, από βαρυνόμενο ακίνητο σε ωφελούμενο οικόπεδο, εγκρίθηκε η μεταφορά συντελεστή

δόμησης στο ωφελούμενο οικόπεδο επιφανείας 3.240,54 τ.μ. οικοδομικό τετράγωνο Αριθμός Οικοπέδου... (Αριθμός Κτηματολογίου.....) επί των οδών

Εν συνεχεία οι συνιδιοκτήτες οικοπεδούχου απεφάσισαν την ανέγερση οικοδομών με το σύστημα της αντιπαροχής για τα παρακάτω οικόπεδα:

Α. Για το ΟΙΚΟΠΕΔΟ εμβαδού 2.758,10 τ.μ. Οικοδομικό Τετράγωνο Αριθμός Οικοπέδου .. (Αριθμός Κτηματολογίου), επί των οδών, μεταξύ των οικοπεδούχων .)τουμε ποσοστό ιδιοκτησίας κατά ένα δεύτερο ½ αδιαίρετα και κατ' ισομοιρία, και 2)τουμε ποσοστό ιδιοκτησίας κατά ένα δεύτερο ½ αδιαίρετα και κατ' ισομοιρία και της εργολάβου εταιρείας καισυστάθηκε το με αρ./25-11-2005 προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκηςκαι η με αρ./28-03-2006 της ίδιας συμβ/φου τροποποίηση του. Εν συνεχεία στο ανωτέρω περιγραφόμενο οικόπεδο, ανεγέρθηκε με την με αριθμό/28-12-2005 άδεια ανοικοδόμησης του οικοδομικού συγκροτήματος όπως αυτή αναθεωρήθηκε με τις με αριθμό πρωτοκόλλουπράξεις αναθεώρησης με το σύστημα της αντιπαροχής, από την εργολάβο εταιρία «.....», οικοδομικό συγκρότημα πέντε (5) οικοδομών που χαρακτηρίζονται με τα χαρακτηριστικά στοιχεία, συντάχθηκε το με αριθμό/19-07-2006 συμβόλαιο σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών και διανομής αυτών της ίδιας συμβολαιογράφου και οι οικοπεδούχοι από τα 900/1000 εξ αδιαιρέτου όλου του οικοπέδου, που αντιστοιχούν στο υπό ανέγερση οικοδομικό συγκρότημα μεταβίβασαν στην εργολάβο εταιρία τα 450,30/1000 εξ αδιαιρέτου.

Κτίσματα που αποδόθηκαν στην Οικοπεδούχο προσφεύγουσα κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100%				
ΚΤΙΡΙΟ ΕΝΑ (ΚΙ-1)				
A/A	Περιγραφή κτισμάτων	Τ.Μ. κτισμάτων - καθαρά	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ ΣΤΟ ΟΙΚΟΠΕΔΟ Σε χιλιοστά	Χαρακτηριστικός αριθμός
1	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 1ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - ΑΠΟΘΗΚΗ - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	80,07 8,98	28,07	.....
2	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 2ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - Υπόγεια αποθήκη - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	74,85 11,43	27,54	.....

3	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 3ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - Υπόγεια αποθήκη - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	80,07 12,12	28,07	.....
ΚΤΙΡΙΟ ΔΥΟ (ΚΙΙ-2)				
4	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 1ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - ΑΠΟΘΗΚΗ - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	80,54 12,09	29,24	.....
5	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 2ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - ΑΠΟΘΗΚΗ - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	90,79 6,86	31,69	.....
6	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 2ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - ΑΠΟΘΗΚΗ - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	80,54 13,71	29,24	.....
ΚΤΙΡΙΟ ΤΡΙΑ (ΚΙΙΙ-3)				
7	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 3ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - ΑΠΟΘΗΚΗ - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	79,94 11,06	27,82	.....
ΚΤΙΡΙΟ ΤΕΣΣΕΡΑ (ΚΙΥ-4)				
8	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 1ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - ΑΠΟΘΗΚΗ - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	90,84 12,55	29,62	.....
9	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 3ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - ΑΠΟΘΗΚΗ - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	90,84 13,70	29,62	.....
10	Τα 100/1000 εξ αδιαιρέτου του όλου του οικοπέδου που αντιστοιχούν στην μελλοντική καθ' ύψος επέκταση των οικοδομών.		13, 94	

	ΣΥΝΟΛΟ		274,85	
--	---------------	--	---------------	--

Β. Για το ΟΙΚΟΠΕΔΟ εμβαδού 3.240,54τ.μ. στο Τετράγωνο, Αριθμός Οικοπέδου .. (Αριθμός Κτηματολογίου, επί των οδών μεταξύ των οικοπεδούχων ..)με ποσοστό ιδιοκτησίας κατά ένα δεύτερο ½ αδιαίρετα και κατ' ισομοιρία, και 2)με ποσοστό ιδιοκτησίας κατά ένα δεύτερο ½ αδιαίρετα και κατ' ισομοιρία και του εργολάβουσυστάθηκε το με αρ./25-11-2005 προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης κ..... και οι με αρ/11-12-2008 , με αρ./11-12-2008 και με αρ./17-**12**-2008 της ίδιας συμβ/φου τροποποιήσεις του με το οποίο οι οικοπεδούχοι από τα 900/1000 εξ αδιαιρέτου όλου του οικοπέδου, που αντιστοιχούν στο υπό ανέγερση οικοδομικό συγκρότημα μεταβίβασαν στον εργολάβο τα 454,70/1000 εξ αδιαιρέτου. Εν συνεχεία στο ανωτέρω περιγραφόμενο οικόπεδο, συντάχθηκε το με αριθμό/31-03-2009 συμβόλαιο σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών και διανομής αυτών, της ίδιας συμβολαιογράφου και ανεγέρθηκε με την με αριθμό/28-12-2005 άδεια ανοικοδόμησης συγκρότημα πέντε (5) οικοδομών που χαρακτηρίζονται με τα χαρακτηριστικά στοιχεία

Κτίσματα που αποδόθηκαν στην Οικοπεδούχο προσφεύγουσα κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100%				
ΚΤΙΡΙΟ ΕΝΑ (ΚΙ-1)				
A/A	Περιγραφή κτισμάτων	Τ.Μ. κτισμάτων - καθαρά	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ ΣΤΟ ΟΙΚΟΠΕΔΟ Σε χιλιοστά	Χαρακτηριστικός αριθμός
1	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 1ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - ΑΠΟΘΗΚΗ - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	89,71 20,31	28,55	.....
2	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 1ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - Υπόγεια αποθήκη - ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	83,20 15,23	26,24	.....
ΚΤΙΡΙΟ ΔΥΟ (ΚΙΙ-2)				
3	- ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 2ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ - ΑΠΟΘΗΚΗ	79,59 15,23	24,49	..... .....

	• ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ			
4	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 2ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	94,72 13,18	29,97	.....
5	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 3ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	79,59 15,38	24,89	.....
ΚΤΙΡΙΟ ΤΡΙΑ (ΚΙΙΙ-3)				
6	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 1ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	63,27 8,89	19,84	.....
ΚΤΙΡΙΟ ΤΕΣΣΕΡΑ (ΚΙΥ-4)				
7	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 2ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	63,27 12,02	20,04	.....
8	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 2ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	79,64 16,14	25,78	.....
9	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 3ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	63,27 15,07	20,04	.....
10	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 3ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	68,36 15,75	21,95	.....
11	• ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 3ΟΥ ΟΡΟΦΟΥ • ΑΠΟΘΗΚΗ • ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ	79,64 21,28	25,88	.....

12	Τα 100/1000 εξ αδιαιρέτου του όλου του οικοπέδου που αντιστοιχούν στην μελλοντική καθ' ύψος επέκταση των οικοδομών.		4.60	
	ΣΥΝΟΛΟ		272,27	

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο των υποβληθέντων δηλώσεων Ε1, Ε9 και των προσκομισθέντων συμβολαίων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι εκ των αποκτηθέντων με το σύστημα της αντιπαροχής είκοσι (20) νεόδμητων διαμερισμάτων, **πωλήθηκαν τα δέκα έξι (16)** μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα από την παράδοσή τους από τις εργολάβους κατασκευάστριες επιχειρήσεις και σε μεγάλη αναλογία (80%) σε σχέση με τα διαμερίσματα που παραμένουν στην κατοχή της μέχρι και σήμερα, τα οποία είναι μόλις τέσσερα (4), τα δε πωληθέντα δεν ιδιοχρησιμοποιήθηκαν και δεν εκμισθώθηκαν σε τρίτους πριν την πώλησή τους. Οι πράξεις αυτές συνεπεία των διαπιστώσεων του ελέγχου και σύμφωνα με την παρ. 1 και 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ την νομολογία και τις αποφάσεις του Υπ.Οικ., κρίθηκαν ως φορολογητέες προερχόμενες από αδήλωτη εμπορική εκμετάλλευση. Το κατ' έλεγχο εισόδημα που απέκτησε η προσφεύγουσα **ως επιτηδευματίας** από την ατομική άσκηση **αδήλωτης εμπορικής** επιχείρησης (καθαρά κέρδη από την πώληση ακινήτων) για τις χρήσεις 2009, 2010, και 2011 **προσδιορίστηκε με τον ειδικό λογιστικό προσδιορισμό της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994** και με εφαρμογή της **ΠΟΛ 1100/9-4-2014**, (αποδοχή της 355/2013 γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.), με την οποία έγινε δεκτό ότι ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται **ειδικά και εξαντλητικά** στις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. αφαιρουμένου από το τίμημα πώλησης του κόστους αγοράς, δηλαδή όχι με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994 που αφορά τις τεχνικές **επιχειρήσεις** ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και προσδιορίζεται με συντελεστή επί των πωλήσεων, λόγω της διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα **δεν συμμετείχε στην κατασκευή-ανέγερση αλλά πούλησε τα αποκτηθέντα από αντιπαροχή ακίνητα**. Ως κόστος κάθε ακινήτου που έγινε δεκτό από τον έλεγχο ως αφαιρετικό στοιχείο από το εκάστοτε τίμημα πώλησης ήταν η αναλογία του κόστους αγοράς του εκάστοτε οικοπέδου, πλέον τα έξοδα συμβολαίου αγοράς (σελ. 102, 103 έκθεσης), πλέον το κόστος τακτοποίησης- εισφοράς σε χρήμα λόγω ένταξης στο ρυμοτομικό σχέδιο (σελ. 103, 104 έκθεσης).

Οι πωλήσεις και το κατ' έλεγχο προκύπτουν κέρδος από την πώλησή των οριζοντίων ιδιοκτησιών περιλαμβάνεται ανά οικοδομικό συγκρότημα στους πίνακες που ακολουθούν:

Περιγραφή ακινήτου	Αριθμός Συμβολαίου Πώλησης	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ ΣΤΟ ΟΙΚΟΠΕΔΟ	Αξία	Κόστος	Καθαρά φορολογητέα
--------------------	----------------------------	------------------------------	------	--------	--------------------

	ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΟΣ	 Σε Χιλιοστά	βάσει συμβολαίου Πώλησης (€)	που αναλογεί Στα μεταβιβασθέντα χιλιοστά του ακινήτου (211.577,35 € x Ποσοστό συμμετοχής) /Συνολικό ποσοστό συμμετοχής στο οικόπεδο σε χιλιοστά 274,85	κέρδη από πώληση ακινήτων
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2010					
Διαμέρισμα 2ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν.6 13, 71 τ.μ. + η με αριθμ.Ρ. θέση στάθμευσης				22.508,72	
		29,24	120.000,00		97.491,28
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ			120.000,00		97.491,28
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2011					
Διαμέρισμα 1ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν.3 8,98 τ.μ.+ η με αριθμ.Ρ. θέση στάθμευσης				21.608,06	
		28,07	105.004,98		83.396,92
Διαμέρισμα 1ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν.4 12,09 τ.μ.+ η με αριθμ.Ρ. θέση στάθμευσης				22.508,72	
		29,24	109.705,59		87.196,87
Διαμέρισμα 2ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν.2 6,86 + η με αριθμ.Ρ. θέση στάθμευσης				24.394,71	
		31,69	135.313,60		110.918,89

Διαμέρισμα 3ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν.3 + η με αριθμ.Ρ.έση στάθμευσης	.....	27,82	114.386,22	21.415,62	92.970,60
Διαμέρισμα 3ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν.7 13,70 τ.μ. + η με αριθμ.Ρ. θέση στάθμευσης	.....	29,62	121.882,50	22.801,24	99.081,26
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ			586.292,89		473.564,54
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012					
Διαμέρισμα 1ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν.6 12,55 τ.μ.+ η με αριθμ. ....θέση στάθμευσης	.....	29,62	150.000,00	22.801,24	127.198,76
Διαμέρισμα 3ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν.6 12,09 + η με αριθμ. ....θέση στάθμευσης	.....	28,07	120.000,00	21.608,06	98.391,94
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ		233,37	270.000,00	202447,62	225590,70

Περιγραφή ακινήτου	Αριθμός Συμβολαίου Πώλησης ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ ΣΤΟ ΟΙΚΟΠΕΔΟ Σε Χιλιοστά	Αξία βάσει συμβολαίου Πώλησης (€)	Κόστος που αναλογεί Στα μεταβιβασθέντα χιλιοστά του ακινήτου (209.757,71 € x Ποσοστό συμμετοχής) / Συνολικό ποσοστό συμμετοχής στο οικόπεδο σε χιλιοστά 272,27	Καθαρά φορολογητέα κέρδη από πώληση ακινήτων
--------------------	---	---	--	--	--

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2011					
Διαμέρισμα 2ου ορόφου μετά μια αποθήκης N.2 15,23 τ.μ.+ η με αριθμ. ....θέση στάθμευσης	.....	24,49	111.838,63	18.867,18	92.971,45
Διαμέρισμα 2ου ορόφου μετά μια αποθήκης N.5B 16,14 + η με αριθμ. ....θέση στάθμευσης	.....	25,78	109.578,23	19.861,00	89.717,23
Διαμέρισμα 3ου ορόφου μετά μια αποθήκης N.6A 15,07+ η με αριθμ..... θέση στάθμευσης	.....	20,04	84.253,59	15.438,88	68.814,71
Διαμέρισμα 3ου ορόφου μετά μια αποθήκης N.1B 21,28 τ.μ.+ η με αριθμ..... θέση στάθμευσης	.....	25,88	115.315,10	19.938,04	95.377,06
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ			420.985,55		346.880,46
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012					
Διαμέρισμα 1ου ορόφου μετά μια αποθήκης N.6 20,31 + η με αριθμ..... θέση στάθμευσης	.....	28,55	120.000,00	21.995,01	98.004,99
Διαμέρισμα 1ου ορόφου μετά μια αποθήκης N.5 20,52 τ.μ.+ η με αριθμ. θέση στάθμευσης	.....	26,24	128.000,00	20.215,38	107.784,62
Διαμέρισμα 2ου ορόφου μετά μια αποθήκης N.5 13,18 τ.μ. + η με αριθμ..... θέση στάθμευσης	.....	29,97	135.000,00	23.098,98	111.901,02
Διαμέρισμα 2ου ορόφου μετά μια αποθήκης N.3A 12,02 τ.μ.+ η με αριθμ..... θέση στάθμευσης	.....	20,04	92.000,00	15.438,88	76.561,12

ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ		475.000,00	394.251,74
--------------	--	------------	------------

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«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.

Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πωλήθηκε 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](#) (ΦΕΚ 43/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 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.](#)

Επειδή σύμφωνα με την ΣτΕ 4035-6/1988 εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί ιδιοκτήτου, 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 αξιοποίησης 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 απέχει πολύ από την απόκτηση του οικοπέδου, **από το μέγεθος της οικοδομής, από την πώληση διαμερισμάτων – καταστημάτων κλπ σε σύντομο χρονικό διάστημα και μέλιστα σε αναλογία μεγάλη έναντι εκείνων που παραμένουν στον ιδιοκτήτη κλπ (Σ.τ.Ε. 4035/1988, 1369/1988, 1345/1987, 2307/1985, 630/1985, 1577/185, 2354/1983, 1214/1982, 1386/1981, 3400/1991).**

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 ιδιοκτήτου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση **δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησης 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.**

Ακόμα, από την νομολογία έχει γίνει δεκτό, ότι δεν αίρουν την εμπορικότητα των πράξεων ακόμα και το γεγονός ότι το οικοπέδο μπορεί να έχει αποκτηθεί από μη επαχθή αιτία πχ. από κληρονομία, 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, σύμφωνα με την υπ' αριθμό 2282/2013 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών: «....λαμβανομένου 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 κατ' άρθρ. 31 παρ. 2 Ν.Δ. 3323/55 (ως αντικ. δι' άρθρ. 8 Α.Ν.239/67), δια την υπαγωγήν εις φόρον εισοδήματος ωφελείας εξ επιχειρήσεως πωλήσεως οικοπέδων, δεν απαιτείται η ωφέλεια να πραγματοποιείται υπό οργανωμένης επιχειρήσεως, διότι δεν συνιστά απαραίτητον στοιχείον της εννοίας της επιχειρήσεως η ύπαρξις οργανώσεως, της προσθέτου ταύτης προϋποθέσεως τεθείσης το πρώτον δι' άρθρ. 7 Ν. 12/75, ισχύοντος από οικονομικού έτους 1975, (ΣτΕ 1222, 1224,1226-32, 1999, 2951, 3937-40/82).

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 με αρ. πρωτ. Δ12Α 1043846 ΕΞ 2013/11/3/2013 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος, Τμήμα Α': «...για επιχείρηση που δεν ανεγείρει η ίδια οικοδομή σε οικοπέδο της, ούτε αναθέτει σε τρίτο την ανέγερσή της για λογαριασμό της, αλλά η οικοδομή ανεγείρεται από εργολάβο κατά το σύστημα της αντιπαροχής, αποκτά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, **το οποίο φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ.**».

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 ευρύτερη περιλαμβάνουσα κάθε εισόδημα προερχόμενο εξ επαγγέλματος μη ελευθερίου και όχι μόνον στο εισόδημα εξ εμπορικής επιχείρησης κατά την έννοιαν του εμπορικού νόμου (ΣτΕ 1/1961). 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 εξουρίσκεται 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 οικοπέδα 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 εξουρίσκονται αποκλειστικά με τη χρήση συγκεκριμένου μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους 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 δύνανται 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 στην από 20-04-2016 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της φορολογικής αρχής, με βάσει τις ισχύουσες διατάξεις και την παραπάνω νομολογία, τις γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ. και τις ΠΟΛ του Υπ. Οικ., στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται πλήρως ότι, οι πωλήσεις των οριζοντίων ιδιοκτησιών που περιήλθαν στην προσφεύγουσα από αντιπαροχή αποτελούν εμπορικές πράξεις της παρ. 3 του

άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., ως κατά σύστημα διενεργηθέντων από αδήλωτη επιχείρηση αγοροπωλησίας ακινήτων που έγιναν με σκοπό το εμπορικό κέρδος. Διότι όπως απεδείχθη από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα με πλήθος συμβολαίων και εμπορικών συμβάσεων (εργολαβικά, πωλήσεις) επιδίωξε την δημιουργία υπεραξίας – κέρδους που προέκυψε από την πώληση των αποκτηθέντων με το σύστημα της αντιπαροχής δέκα έξι (16) οριζοντίων ιδιοκτησιών **τα έτη 2009, 2010 και 2011** έναντι είκοσι (20) συνολικά αποκτηθέντων, σε πολύ σύντομο διάστημα από την απόκτησή τους και πριν οποιαδήποτε άλλη χρήση τους (εκμίσθωση, ιδιόχρηση κλπ), Επειδή συνεπεία των διαπιστώσεων αυτών, αδιάφορο για την υπαγωγή ή μη στον φόρο είναι εάν έχει δηλωθεί αυτή η δραστηριότητα στην φορολογική αρχή, ενώ αλυσιτελώς επιχειρεί η προσφεύγουσα να αποδείξει ότι ο σκοπός της ήταν η «αξιοποίηση κεφαλαίου», καθώς η ποσότητα, πυκνότητα και η επανάληψη των πράξεων αποδεικνύουν εκτεταμένη εμπορική δραστηριότητα. Επειδή η συγκεκριμένη εκτεταμένη εμπορική δραστηριότητα της προσφεύγουσας **δεν κρίνεται επί τη βάσει της μεμονωμένης – συμπτωματικής πράξης του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.2238/1994, η οποία δεν πρέπει να συγχέεται με την κατά σύστημα άσκηση δραστηριότητας (δηλωμένης ή διαπιστωμένης) από επιχείρηση (έννοια ευρύτερη για το φορολογικό δίκαιο) αγοροπωλησίας ακινήτων, όπως εν προκειμένω προέκυψε για την προσφεύγουσα.**(σχετ. Ε.1340/Εγκ. 5/22.1.1968 και Μ. 2127/274/Εγκ. 32/16.3.1968 διαταγές, σελ.1024 Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών προσώπων Κατούδης – Αντωνόπουλος). Κατά συνέπεια οι λόγοι που αναφέρονται στην μη φορολόγηση των πράξεων αυτών, αβάσιμα προβάλλονται και δεν είναι δυνατόν να γίνουν δεκτοί.

Περαιτέρω, **επειδή** η διάταξη της παρ. 3^α του άρθρου 28 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζει ότι «ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά τον χρόνο αγοράς. Ως αξία της πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/82 (ΦΕΚ 43 Α΄). Εάν 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». **Η διάταξη αυτή είναι ειδικότερη αυτής του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε. και δεν προϋποθέτει την τήρηση επαρκών λογιστικών βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.** Ο ειδικός προσδιορισμός κέρδους της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.2238/94 (ειδικός λογιστικός προσδιορισμός) που εν προκειμένω εφαρμόστηκε, αναφέρεται σε κάθε αγοροπωλησία ακινήτων είναι σύννομος και δεν συμβιβάζεται επουδενί με την έννοια του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος (Ν.Σ.Κ. 355/2013) κατ' άρθρο 32 του ν.2238/1994. Επειδή η προσφεύγουσα δεν μετείχε στην κατασκευή των πωληθέντων οριζοντίων ιδιοκτησιών (διαμερισμάτων) αλλά έλαβε αυτά από αντιπαροχή και ως εκ τούτου δεν αποτελεί «τεχνική επιχείρηση» όπως ορίζεται από το άρθρο 34 του ν.2238/1994, **αλλά επιχείρηση αγοροπωλησίας ακινήτων (ΣτΕ 871/1991).** Συνεπώς και ο προβαλλόμενος λόγος της προσφυγής **ότι πρέπει να προσδιοριστεί το κέρδος της εξωλογιστικά με τις διατάξεις του άρθρου 34 για τις αγοροπωλησίες ακινήτων χωρίς να υφίσταται ανέγερση οικοδομής από την προσφεύγουσα και πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.**

Περαιτέρω, εξίσου αβάσιμος είναι ο ισχυρισμός της αφαίρεσης του κόστους ανέγερσης από την αξία των αποκτηθέντων από αντιπαροχή οριζοντίων

ιδιοκτησιών, καθώς στο κόστος αυτό υπεβλήθη η κατασκευάστρια επιχείρηση το οποίο καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της επί τη βάσει παραστατικών (τιμολογίων κλπ) που στο όνομά της εκδόθηκαν ή ήταν υπόχρεη για την πληρωμή τους.

Το κόστος στο οποίο υπεβλήθη η προσφεύγουσα πλέον της αγοράς των οικοπέδων και όσων αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο (σελ. 101-103 έκθεσης), ήταν: α) το κόστος απόκτησης των τίτλων μεταφοράς δόμησης των οποίων η αξία προσδιορίζεται ως εξής: Για το ακίνητο του: το ½ του κόστους μεταφοράς συντελεστή δόμησης με την με αρ.απόφαση της Διεύθυνσης Πολεοδομίας της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Θεσσαλονίκης με την οποία μεταφέρθηκαν 338,43 τμ του με αρ.τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης ο οποίος και ακυρώθηκε ολικώς. Ο τίτλοςπροήλθε από μερική αντικατάσταση του τίτλου, ο οποίος αγοράστηκε μερικά κατά τα μεταφερόμενα 338,43τμ και 97,77τμ από τουςαπό την εταιρείατην οποία εκπροσωπούσαν οιδυνάμει της από 18-4-2005 απόφασης της εταιρείας όπως αποτυπώνεται στο με αρ.πρακτικό. Τα 338,43τμ προερχόμενα από τον αρχικό τίτλοτιμολογήθηκαν με τα τιμολόγια με αρ./01-09-2005 αξίας 59558,94€,/01-09-2005 αξίας 59555,42€, και συνολικής αξίας 119.114,36 ευρώ. Συνολικό κόστος που βαρύνει το 119.117,88 ευρώ και την προσφεύγουσα 59.557,18 ευρώ.

Για το ακίνητο του: το ½ του κόστους μεταφοράς συντελεστή δόμησης με την με αρ.απόφαση της Διεύθυνσης Πολεοδομίας της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Θεσσαλονίκης με την οποία μεταφέρθηκαν 397,64 τμ των με αρ.καιτίτλων μεταφοράς συντελεστή δόμησης οι οποίοι και ακυρώθηκαν ολικώς. Οι τίτλοικαιπροήλθαν, ο μεναπό ολική αντικατάσταση του τίτλου, (300τμ δόμησης), ο οποίος αγοράστηκε από τουςκαιαπό την εταιρείατην οποία εκπροσωπούσαν οικαιδυνάμει της από 18-4-2005 απόφασης της εταιρείας όπως αποτυπώνεται στο με αρ.πρακτικό. Ο τίτλοςμεταβιβάστηκε με τα τιμολόγια με αρ./31-10-2005 αξίας 52786,50€ και/31-10-2005 αξίας 52786,50€ και συνολικής αξίας 105573,00 ευρώ, ο δετίτλος από μερική αντικατάσταση του τίτλου (661,53τμ), (97,77/661,53) ο οποίος εκδόθηκε σε μερική αντικατάσταση (καθώς εκδόθηκε και οβλ. παραπάνω) του τίτλουο οποίος αγοράστηκε μερικά κατά τα μεταφερόμενα 338,43τμ και 97,77τμ από τους καιαπό την εταιρείατην οποία εκπροσωπούσαν οιδυνάμει της από 18-4-2005 απόφασης της εταιρείας όπως αποτυπώνεται στο με αρ.πρακτικό. Ο τίτλοςκατά τα 97,77 τμ δόμησης μεταβιβάστηκε με τα τιμολόγια με αρ./01-09-2005 αξίας 17.201,85€,/01-09-2005 αξίας 17.205,37€ και συνολικής αξίας 34.410,74 ευρώ. Συνολικό κόστος που βαρύνει το: 105.573,00+34.407,22 ευρώ= 139.980,22 ευρώ και την προσφεύγουσα 69.990,11 ευρώ.

και β) το κόστος που προκύπτει από νόμιμα στο όνομα της προσφεύγουσας παραστατικά του Κ.Β.Σ. και συγκεκριμένα:

Για το ακίνητο του: το ½ του κόστους των Α.Π.Υ./30-05-2005 της Τοπογράφου Μηχανικούαξίας 1071,00 ευρώ, ΑΠΥ/25-7-2005 αξίας 2000,00 ευρώ και ΑΠΥ/2-11-2005 αξίας 2972,86 ευρώ εκδότη, ΑΠΥ/2-11-2005 αξίας 2972,86 ευρώ, ΑΠΥ/25-7-2005 αξίας 2000,00 ευρώ εκδότη, ήτοι ποσό 5.508,36 ευρώ.

Για το ακίνητο του ΟΤ: το ½ του κόστους της Α.Π.Υ. Νο .../3-5-2005 αξίας 13381,09 ευρώ εκδότη, ήτοι ποσό: 6.690,55 ευρώ.

Το κόστος αυτό πρέπει να επιμερισθεί στις ανεγερθείσες ιδιοκτησίες της προσφεύγουσας και να αναγνωριστεί, επιμεριστικά αφαιρούμενο από τις πωληθείσες κατ' αναλογία που βαρύνει την εκάστοτε πωλούμενη οριζόντια ιδιοκτησία.

Επισημαίνεται ότι οι προσκομισθείσες αποδείξεις κατάθεσης αμοιβών μηχανικών στην Εθνική Τράπεζα δεν συνιστούν φορολογικά παραστατικά αλλά αποδεικτικά είσπραξης με την νόμιμη διαδικασία και δεν αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα εφόσον εν προκειμένω δεν συνοδεύονται από νόμιμο φορολογικό στοιχείο (Α.Π.Υ.) εκδοθέν επ' ονόματι της προσφεύγουσας.

Ακόμα σημειώνεται ότι το κόστος βάσει του από 14-4-2005 συμφωνητικού μεταξύ του, και του (λειτουργών ως συγκύριος με την προσφεύγουσα) ήταν για την αγορά των 338,43τμ δόμησης τουαξίας 132.380,80ευρω και για την αγορά των 397,77τμ δόμησης του ΟΤαξίας 155.545,45 ευρώ, ποσό που προκύπτει και από τις επιταγέςκαι30-6-2006 ALPHA BANK συνοδευόμενες από τις από 23/1/2006 και 29/12/2005 αποδείξεις είσπραξης. Ωστόσο το κόστος αυτό, μη συνοδευόμενο από τα προσήκοντα παραστατικά του Κ.Β.Σ. δεν μπορεί να γίνει στο σύνολό του δεκτό, παρά μόνον για το μέρος που προκύπτει από νόμιμα παραστατικά του Κ.Β.Σ. όπως αυτά παραπάνω αναφέρονται κατά περίπτωση.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει μερικώς δεκτή η από 08-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανής προσφυγή της, **με Α.Φ.Μ.**και συγκεκριμένα να γίνει δεκτή ως προς την αφαίρεση επιμεριστικά και κατ' αναλογία πωληθέντος διαμερίσματος (βάσει χιλιοστών πωληθέντος έναντι του συνόλου των χιλιοστών της προσφεύγουσας) για τα πωληθέντα ακίνητα, του κόστους που επιβαρύνθηκε η προσφεύγουσα και αποδεικνύεται από νόμιμα φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα για το με αρ.ακίνητο ποσού 65.065,54 ευρώ και για το με αρ. ΟΤ ακίνητο ποσού 76.680,66 ευρώ σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης και να απορριφθεί για όλους τους άλλους λόγους και ποσά.

Φορολογητέα κέρδη, οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογητέα κέρδη ανά οικοδομή

Περιγραφή ακινήτου	Αριθμός Συμβολαίου Πώλησης ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ ΣΤΟ ΟΙΚΟΠΕΔΟ Γ242..... Σε Χιλιοστά	Αξία βάσει συμβολαίου Πώλησης (€)	Κόστος που αναλογεί Στα μεταβιβασθέντα χιλιοστά του ακινήτου	Καθαρά φορολογητέα κέρδη από πώληση ακινήτων
--------------------	---	--	--	---	--

				((211.577,35+65.065,54) € x Ποσοστό συμμετοχής) /Συνολικό ποσοστό συμμετοχής στο οικόπεδο σε χιλιοστά 274,85	
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2010					
Διαμέρισμα 2ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν... 13, 71 τ.μ + η με αριθμ... θέση στάθμευσης	.....			29.430,74	
		29,24	120.000,00		90.569,26
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ			120.000,00	29.430,74	90.569,26
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2011					
Διαμέρισμα 1ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν...8,98 τ.μ.+ η με αριθμ.Ρ.. θέση στάθμευσης	.....			28.253,11	
		28,07	105.004,98		76.751,87
Διαμέρισμα 1ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν.. 12,09 τ.μ.+ η με αριθμ... θέση στάθμευσης	.....			29.430,74	
		29,24	109.705,59		80.274,85
Διαμέρισμα 2ου ορόφου μετά μια αποθήκης..... 6,86 + η με αριθμ..... θέση στάθμευσης	.....			31.896,72	
		31,69	135.313,60		103.416,88
Διαμέρισμα	.....		114.386,22		86.384,75

3ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν.. + η με αριθμ... θέση στάθμευσης		27,82		28.001,47	
Διαμέρισμα 3ου ορόφου μετά μια αποθήκης ... 13,70 τ.μ. + η με αριθμ... θέση στάθμευσης	.....	29,62	121.882,50	29.813,22	92.069,28
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ			586.292,89	147.395,25	438.897,64
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012					
Διαμέρισμα 1ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν...12,55 τ.μ.+ η με αριθμ.... θέση στάθμευσης	.....	29,62	150.000,00	29.813,22	120.186,78
Διαμέρισμα 3ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν.. 12,09 + η με αριθμ.Ρ. θέση στάθμευσης	.....	28,07	120.000,00	28.253,11	91.746,89
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ		233,37	270.000,00	58066,32	211933,68

Περιγραφή ακινήτου	Αριθμός Συμβολαίου Πώλησης ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ ΣΤΟ ΟΙΚΟΠΕΔΟ Γ242Β Σε Χιλιοστά	Αξία βάσει συμβολαίου Πώλησης (€)	Κόστος που αναλογεί Στα μεταβιβασθέντα χιλιοστά του ακινήτου ((209.757,71+76.680,66) € X Ποσοστό συμμετοχής) / Συνολικό ποσοστό συμμετοχής στο οικόπεδο σε χιλιοστά 272,27	Καθαρά φορολογητέα κέρδη από πώληση ακινήτων

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2011					
Διαμέρισμα 2ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν...15,23 τ.μ.+ η με αριθμ..... θέση στάθμευσης	.....	24,49	111.838,63	25.764,41	86.074,22
Διαμέρισμα 2ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν... 16,14 + η με αριθμ.Κ... θέση στάθμευσης	.....	25,78	109.578,23	27.121,54	82.456,69
Διαμέρισμα 3ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν... 15,07+ η με αριθμ.Κ... θέση στάθμευσης	.....	20,04	84.253,59	21.082,84	63.170,75
Διαμέρισμα 3ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν... 21,28 τ.μ.+ η με αριθμ.Κ.... θέση στάθμευσης	.....	25,88	115.315,10	27.226,74	88.088,36
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ			420.985,55	101.195,53	319.790,02
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012					
Διαμέρισμα 1ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν....0,31 + η με αριθμ..... θέση στάθμευσης	.....	28,55	120.000,00	30.035,68	89.964,32
Διαμέρισμα 1ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν.. 20,52 τ.μ.+ η με αριθμ..... θέση στάθμευσης	.....	26,24	128.000,00	27.605,48	100.394,52
Διαμέρισμα 2ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν.. 13,18 τ.μ. + η με αριθμ..... θέση στάθμευσης	.....	29,97	135.000,00	31.529,58	103.470,42
Διαμέρισμα	.....		92.000,00	21.082,84	70.917,16

2ου ορόφου μετά μια αποθήκης Ν... 12,02 τ.μ.+ η με αριθμ.... θέση στάθμευσης		20,04			
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ			475.000,00	110.253,58	364.746,42

ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Συνολικά φορολογητέα κέρδη Δ' πηγής	Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος (από δήλωση)
Οικ. έτος 2010 (διαχ. περίοδος (01-01/31-12-2009)	90.569,26	90569,26
Οικ. έτος 2011 (διαχ. περίοδος (01-01/31-12-2010)	758.687,66	758.687,66
Οικ. έτος 2012 (διαχ. περίοδος (01-01/31-12-2011)	576.680,10	576.680,10

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση

Α Ν Α Λ Υ Σ Η : ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2010 (διαχ. περίοδος 01-01/31-12-2009)		Δ Η Λ Ω Σ Η Σ		ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	
		ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
Εισόδημα		25.743,57	8.681,62	25.743,57	99.250,88	0,00	90.569,26
Εκπτώσεις Δαπανών		4.715,23	302,63	4.229,79	788,07	-485,44	485,44
Φορολογητέο Εισόδημα		21.028,34	8.378,99	21.513,78	98.462,81	485,44	90.083,82
Φόρος για καταβολή & συμπληρωματικός		1.121,26		1.400,23	31.165,90	278,97	31.165,90
Προκαταβολή φόρου						0,00	0,00
Χαρτόσημο & ΟΓΑ επί χαρτοσήμου στο εισόδημα από ακίνητα/ προστιμο/προσ/σεις εκπροθέσμου		78,49	66,92	78,49	66,92	0,00	0,00
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	άρθρα 1,2 ν.2523/1997: ως έλεγχος 74 μήνες Χ 2% =148%, περιορισμός στο 120%			334,76	37.399,08	334,76	37.399,08
Σύνολο φόρου και πρόσθετου φόρου.		1.199,75	66,92	1.813,48	68.631,90	613,73	68.564,98
Γενικό Σύνολο φόρου και πρόσθετου φόρου.						69.178,71	

Α Ν Α Λ Υ Σ Η : ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2011 (διαχ. περίοδος 01-01/31-12-2010)		Δ Η Λ Ω Σ Η Σ		ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	
		ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
Εισόδημα		31.646,54	8.935,76	31.646,54	767.623,42	0,00	758.687,66
Εκπτώσεις Δαπανών		4.393,26		4.393,26		0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα		27.253,28	8.935,76	27.253,28	767.623,42	0,00	758.687,66

Φόρος για καταβολή & συμπληρωματικός		1.490,92	0,00	2.139,39	331.208,01	648,47	331.208,01
Προκαταβολή φόρου		840,05	0,00	840,05		0,00	0,00
Χαρτόσημο & ΟΓΑ επί χαρτοσήμου στο εισόδημα από ακίνητα			62,54		62,54	0,00	0,00
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	άρθρα 1,2 ν.2523/1997: ως έλεγχος 62 μήνες X 2% =124% - περιοριζόμενο στο 120%			778,16	397.449,61	778,16	397.449,61
Σύνολο φόρου και πρόσθετου φόρου.		1.490,92	0,00	2.917,55	728.657,62	1.426,63	728.657,62
Γενικό Σύνολο φόρου και πρόσθετου φόρου.						730.084,26	

Α Ν Α Λ Υ Σ Η : ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012 (διαχ.περίοδος 01-01/31-12-2011)	Δ Η Λ Ω Σ Η Σ		Δ Ε Δ		ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
Εισόδημα	24.928,48	5.506,20	24.928,48	582.186,30	0,00	576.680,10
Εκπτώσεις Δαπανών					0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	24.928,48	5.506,20	24.928,48	582.186,30	0,00	576.680,10
Φόρος για καταβολή & συμπληρωματικός	775,95	86,94	2.251,20	248.374,47	1.475,25	248.287,53
Προκαταβολή φόρου	881,87	47,82	881,87	47,82	0,00	0,00
Χαρτόσημο & ΟΓΑ επί χαρτοσήμου στο εισόδημα από ακίνητα					0,00	0,00
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	άρθρα 1,2 ν.2523/1997: ως έλεγχος 47 μήνες X 2% =94%		1.386,74	233.390,28	1.386,74	233.390,28
Σύνολο φόρου και πρόσθετου φόρου.	775,95	86,94	3.637,94	481.764,75	2.861,99	481.677,81
Γενικό Σύνολο φόρου και πρόσθετου φόρου.					484.539,79	

ΕΙΣΦΟΡΕΣ Ν.3833/2010 & Ν.3986/2011	Βάση υπολογισμού βάσει της παρούσης	Διαφορά εισφοράς βάσει της παρούσης	Πρόσθετος φόρος (άρθρου 1 και 2 ν.2523/1997 (ανακρίβειας της δήλωσης - ανώτατο 120%))	Συνολική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσης Απόφασης
Οικ. έτος 2010 (διαχ. περίοδος (01-01/31-12-2009) εισφορά ν.3833/2010	25.743,57			

Οικ. έτος 2011 (διαχ. περίοδος (01-01/31-12-2010), εισφορά ν.3986/2011	75.963,82	37,53	45,04	82,57
Οικ. έτος 2012 (διαχ. περίοδος (01-01/31-12-2011), εισφορά ν.3986/2011	67.046,84	19,55	18,38	37,93
Οικ. έτος 2013 (διαχ. περίοδος (01-01/31-12-2012), εισφορά ν.3986/2011	57.907,89	41,59	26,62	68,21
ΕΙΣΦΟΡΕΣ Ν.3833/2010 & Ν.3986/2011	Βάση υπολογισμού βάσει της παρούσης	Διαφορά εισφοράς βάσει της παρούσης	Πρόσθετος φόρος (άρθρου 1 και 2 ν.2523/1997 (ανακρίβειας της δήλωσης - ανώτατο 120%):ως έλεγχος	Συνολική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσης Απόφασης
Οικ. έτος 2010 (διαχ. περίοδος (01-01/31-12-2009) εισφορά ν.3833/2010	99.250,88	992,51	1.191,01	2.183,52
Οικ. έτος 2011 (διαχ. περίοδος (01-01/31-12-2010), εισφορά ν.3986/2011	861.973,40	31.663,38	37.996,05	69.659,43
Οικ. έτος 2012 (διαχ. περίοδος (01-01/31-12-2011), εισφορά ν.3986/2011	586.825,62	23.473,02	22.064,64	45.537,67
Οικ. έτος 2013 (διαχ. περίοδος (01-01/31-12-2012), εισφορά ν.3986/2011	13.449,47	5,52	3,53	9,05

ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡ. 4 Ν.2523/1997	ΠΑΡΑΒΑΣΗ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡΟΥΣΗΣ
------------------------------	----------	------------------------	-------------------------

Οικ. έτος 2013 (διαχ. περίοδος (01-01/31-12-2002) Δήλωση Φ. Εισοδήματος	Υποβολή δήλωσης Φ. Εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62 παρ. 5 του ν.2238/1994, χωρίς από την πράξη να προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.	300,00	300,00
---	--	--------	--------

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).