



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

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 18/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2605

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 αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. 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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β'/17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή των α), ΑΦΜκαι β), Α.Φ.Μ., ως μέλη Άτυπης Εταιρίας, «.....» κατοίκων, περιοχή, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		14.711,91
2				Εισόδημα		19.800,00
3				Κ.Β.Σ.		195,33
4				Κ.Β.Σ.		195,33
5				Πρόστιμο Άρθρο 4 του Ν. 2523/1997		100,00

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των α), ΑΦΜκαι β), Α.Φ.Μ., ως μέλη Άτυπης Εταιρίας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος της Άτυπης Εταιρίας, «.....», φόρος εισοδήματος ποσού 6.687,23 €, πλέον 8.024,68 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

β) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος της Άτυπης Εταιρίας, «.....», φόρος εισοδήματος ποσού 9.000,00 €, πλέον 10.800,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

Με την απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι οι προσφεύγοντες αποτελούν τους εταίρους, Άτυπης Εταιρείας του άρθρου 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, καθώς από τον έλεγχο προέκυψε ότι η Άτυπη Εταιρεία «.....», κατασκευαστική και εμπορική εταιρία, δεν είχε δηλώσει και δεν είχε φορολογηθεί, για τα κέρδη που προέκυψαν από την πώληση ακινήτων και τα έτηκαι, διότι η δραστηριότητα που ασκήθηκε από την εταιρεία και συγκεκριμένα από την αγορά οικοπέδου, την ανέγερση ακινήτου με ίδιες δαπάνες και την πώληση ακινήτων, αποτελεί εμπορική πράξη η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994.

γ) Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της Άτυπης Εταιρίας «.....» πρόστιμο συνολικού ποσού 195,33 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/.....σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, 4 και 6 του ΚΒΣ.

δ) Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της Άτυπης Εταιρίας «.....», πρόστιμο συνολικού ποσού 195,33 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/.....σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1, 2 § 1, 4 §§ 1,5,7, 6 §§ 1,2, και 19 §§ 1,2,3 του ΚΒΣ..

Οι παραβάσεις αφορούν την μη τήρηση Βιβλίων και Στοιχείων από την Άτυπη Εταιρεία «.....», για τη δραστηριότητα που ασκήθηκε από την κατασκευαστική και εμπορική εταιρία και

συγκεκριμένα από την αγορά οικοπέδου, την ανέγερση ακινήτου με ίδιες δαπάνες και την πώληση ακινήτων, αποτελεί εμπορική πράξη η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 § 1, 4 §§§ 1,5,7, 6 §§ 1,2, και 19 §§§ 1,2,3 του Κ.Β.Σ..

ε) Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της Άτυπης Εταιρίας «.....», πρόστιμο συνολικού ποσού 100,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/.....σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 & 9 του ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 36 § 1 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Για την ανωτέρω άτυπη κατασκευαστική και εμπορική εταιρία οι υπόχρεοι δεν προέβησαν στις νόμιμες ενέργειες για τη σύστασή της και την έναρξή της διατυπώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 36§1α & 38 Ν.2859/00 περί Φ.Π.Α., για την οποία ο έλεγχος προσδιόρισε ως ημερομηνία έναρξης των εργασιών της, την 22/6/2004, ημερομηνία της πρώτης πώλησης. Αντικείμενο Εργασιών της άτυπης κατασκευαστικής και εμπορικής εταιρείας, αποτέλεσε η ανέγερση με κοινές δαπάνες των συνιδιοκτητών οικοπεδούχων, τριώροφης οικοδομής με υπόγειο, σύμφωνα με την ως άνω άδεια και η εν συνεχεία η από κοινού πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών με σκοπό το κέρδος, χωρίς να δηλωθεί και να φορολογηθεί το προκύπτον από τις πωλήσεις κέρδος όπως προβλέπεται από τα άρθρα 28 παρ. 1 και 3 και 34 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994).

Οι προσφεύγοντες ως εταίροι της Άτυπης Εταιρίας «.....», με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994.
- 2) Ακόμα και αν συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 θα είχαν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρ. 31 και 32 του Ν. 2238/1994 και όχι οι διατάξεις του άρθρ. 34 του Ν. 2238/1994.
- 3) Ακόμα και αν συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 θα είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρ. 32 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 περί ανωτέρας βίας.
- 4) Δεν υπάρχει υποχρέωση δήλωσης έναρξης εργασιών
- 5) Παραβίαση των άρθρων 785 και 1113 του Α.Κ.
- 6) Μη δυνατότητα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς

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.

Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (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.1249/1982.

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

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

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

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

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο με το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου. Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, σε προσύμφωνα, τα οποία έχουν συνταχθεί και παρήλθε διετία χωρίς να έχει συνταχθεί το οριστικό συμβόλαιο, θεωρείται το οικονομικό έτος 1991.

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

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με την 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 αξιοποίησεως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό της πραγματοποίησεως κέρδους από μεταβίβαση των οριζοντίων ιδιοκτησιών της οικοδομής (διαμερισμάτων, καταστημάτων κλπ).** Ο σκοπός δε αυτός μπορεί να συναχθεί από συναφή προς την ανέγερση της οικοδομής περιστατικά, όπως η ανέγερση της οικοδομής σε χρόνο που δεν επέχει πολύ από την απόκτηση του οικοπέδου, **από το μέγεθος της οικοδομής, από την πώληση διαμερισμάτων – καταστημάτων κλπ...**

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1047/11.3.2013 του Υπ. Οικ. που έκανε δεκτή την με αρ. 532/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησεως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επιτεύξεως κέρδους από την μεταβίβαση των οριζόντιων ιδιοκτησιών της οικοδομής. Ο σκοπός αυτός δύναται να συναχθεί από συναφή προς την ανέγερση της οικοδομής περιστατικά, όπως το μέγεθος της οικοδομής, η ανέγερση της σε χρόνο που δεν απέχει πολύ από την απόκτηση του οικοπέδου, η πώληση των διαμερισμάτων κλπ., σε σχετικά σύντομο χρονικό διάστημα, η αναλογία μεταξύ των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν και εκείνων που παρέμειναν στον ιδιοκτήτη, η διαφορά

μεταξύ της αξίας κτήσεως και πωλήσεως. Η κρίση, όμως, περί της συνδρομής ή μη του ανωτέρω σκοπού ανάγεται στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των αρμοδίων δικαστηρίων. Επίσης, για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης 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 οικόπεδο 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/.....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 εμπλεκομένων, 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.**

Επειδή σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., προκύπτοντα, οι προσφεύγοντες α)και β), απέκτησαν κατά 50% αντίστοιχα κοινά και αδιαίρετα, από αγορά, την αποκλειστική κυριότητα, νομή και κατοχή δυνάμει του με αριθμόπωλητηρίου Συμβολαίου της συμβολαιογράφου, ενός οικοπέδου 1.923,27 τμ επί της συνοικίας

.....,

Εν συνεχεία οι προσφεύγοντες με την υπ' αριθμ.πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας υπήγαγαν την παραπάνω οικοδομή στις διατάξεις περί οριζόντιας ιδιοκτησίας **χωρίς να γίνει διανομή των οριζοντίων ιδιοκτησιών, ούτε πριν, ούτε μετά την ανέγερσή τους** και αποφάσισαν ότι όλες οι οριζόντιες ιδιοκτησίες της οικοδομής, θα ανήκουν στους συμβαλλόμενους οικοπεδούχους κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας τους στο οικόπεδο, ήτοι στονκατά πλήρη κυριότητα 50% και στην κατά πλήρη κυριότητα 50%.

Η εν λόγω οικοδομή αποτελείται από υπόγειο, ισόγειο, δύο κύριους ορόφους. Το κτίριο περιλαμβάνει υπόγειο 97,58 τ.μ., το ισόγειο αποτελείται α) από ισόγειο κατάστημα 108,70 τ.μ και β) ισόγειο διαμέρισμα 97,58 τ.μ., δύο διαμερίσματα στον πρώτο όροφο ήτοι Α1 108,16 τ.μ., και Α2 146,29 τ.μ., δύο διαμερίσματα στον δεύτερο όροφο ήτοι Β1 55,47 τ.μ., και Β2 196,72 τ.μ., και δικαίωμα υψούν 296,58 τ.μ..

Οι ανωτέρω συγκύριοι αποφάσισαν **με δικές τους κοινές δαπάνες** την αξιοποίηση του πιο πάνω οικοπέδου τους με την ανέγερση πολυωρόφου οικοδομής - πολυκατοικίας και προέβησαν στην έκδοση άδειας ανέγερσης οικοδομής από το Πολεοδομικό Γραφείο, με αριθμό

Εν συνεχεία και με τα υπ' αριθμ.:αξίας 43.278,68 €,αξίας 46.163,00 €, καιαξίας 120.000,00 € συμβόλαιο πώλησης **οι συγκύριοι από κοινού προέβησαν στην πώληση** των πιο πάνω διαμερισμάτων και του καταστήματος του ισογείου, και με βάση τα ποσοστά συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου που είχε ο καθ' ένας τους.

Επειδή ο σκοπός και η από κοινού εμπορική εκμετάλλευση των πωληθέντων οριζοντίων ιδιοκτησιών του ακινήτου εν προκειμένω 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:

- α) Το μέγεθος της οικοδομής (μεγάλος αριθμός οριζοντίων ιδιοκτησιών),
- β) Το γεγονός ότι οι συνιδιοκτήτες προβαίνουν σε πωλήσεις από τις, αμέσως μετά την ολοκλήρωση της οικοδομής.
- γ) Το αριθμό των οριζοντίων ιδιοκτησιών που πουλήθηκαν **(τρεις (3) πωληθείσες οριζόντιες ιδιοκτησίες)** από τους οικοπεδούχους και μάλιστα αμέσως μετά την αποπεράτωσή τους και σε πολύ μικρή χρονικά απόσταση η μία από την άλλη,
- δ) **Τον αριθμό, το ποσοστό επί του συνόλου και την σημαντική** αξία των πωληθέντων που προέκυψε από τις συγκεκριμένες πωλήσεις (ΣΤΕ 2843/1992, 4035/1988, 3564/1997),
- ε) Το γεγονός ότι οι συγκύριοι συμφώνησαν από κοινού ανέγερση με κοινές δαπάνες και εν συνεχεία την πώλησή οριζοντίων ιδιοκτησιών, **χωρίς να γίνει και διανομή ούτε πριν, ούτε μετά την ανέγερση**. Πρέπει να σημειωθεί ότι διανομή δεν είναι μία απλή τυπική διαδικασία, αλλά η μη συντέλεσή της **καταδεικνύει ότι οι συγκύριοι είχαν εξ αρχής κοινή βούληση να πουλήσουν την αναλογούσα σε αυτούς περιουσία και αντιστρόφως καταδεικνύει τον μη διαχωρισμό της θέσης ενός ή περισσότερων από το σύνολο**. Διότι εάν σκοπός έστω και ενός εκ των συνιδιοκτητών ήταν η κατοικία ή άλλη χρήση (εκμίσθωση κλπ), θα προέβαιναν στην διανομή έστω και του ενός συγκεκριμένου διαμερίσματος αυτού, προκειμένου ο ιδιοκτήτης του να το

διαμορφώσει σύμφωνα με τις επιθυμίες του και με κόστος που θα βάρυνε τον ίδιο και όχι το σύνολο των συνιδιοκτητών. Συνεπώς ορθά και εκ του γεγονότος αυτού συνήχθη από την φορολογική αρχή ο κοινός μεταξύ των προσφευγόντων σκοπός συνεπεία της κοινής τους βούλησης για πώληση πριν οποιαδήποτε χρήση των εξ αδιαιρέτου ποσοστών τους στις οριζόντιες ιδιοκτησίες.

Στ) Το γεγονός ότι τα πωληθέντα δεν χρησιμοποιήθηκαν από τους συγκυρίους πριν την πώλησή τους σε συνδυασμό με τον αριθμό των πωληθέντων και όλα τα ανωτέρω, συνηγορεί στο συμπέρασμα της φορολογικής αρχής ότι ο αρχικός σκοπός ήταν το κέρδος από την πώληση και όχι την εκμίσθωση ή χρήση των οριζοντίων ιδιοκτησιών, του οποίου (σκοπού) η αφετηρία είναι η ημερομηνία έκδοσης της αδείας οικοδομής

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 δύο (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. 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 συνεταιρισμών 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 εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες, ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη συνέλευση των εταίρων.».

Επειδή η παραπάνω **εκτεταμένη** 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 ίσχυε.

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 κρίσιμο στοιχείο, μεταξύ των άλλων (ο αριθμός πωληθέντων σε σχέση με το σύνολο, η αξία των πωληθέντων, η ιδιότητα των εμπλεκομένων, 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 αδειάς οικοδομής που αποτελεί την αρχή των υλικών ενεργειών των προσφυγόντων για την δημιουργία κέρδους.

Επειδή περαιτέρω, η παραπάνω δραστηριότητα, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ασκήθηκε από κοινού από τους συνιδιοκτήτες 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 ημερομηνία της έκδοσης της αδειάς οικοδομής (ως πρώτη συναλλαγή στα πλαίσια της επιχείρησης) ως ημερομηνία της έναρξης της από κοινού και εξ' αδιαιρέτου ανέγερσης των οριζοντίων ιδιοκτησιών, η οποία σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι προγενέστερη της πρώτης πώλησης, αλλά καταλαμβάνει (βλ ΣτΕ 4035-6/1988 εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται προς τον σκοπό της αξιοποίησής ως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό της πραγματοποίησής 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, και κατά συνέπεια προκύπτει και τεκμηριώνεται επαρκώς για αυτές τις ιδιοκτησίες και μόνον η λειτουργία «τοίς πράγμασι άτυπης (χωρίς δημοσιότητα και αδήλωτης) 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.2238/1996, της οποίας το κέρδος προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις του 34 παρ.1 και 2 του Κ.Φ.Ε. Κατά συνέπεια αβάσιμος προκύπτει ο ισχυρισμός των προσφυγόντων ότι δεν πληρούνται για τις πωληθείσες ιδιοκτησίες οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθ. 34 του ΚΦΕ., και ως εκ τούτου ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος για τις πράξεις αυτές για τις χρήσειςκαιείναι σύμνομος.

Επειδή η παραπάνω εκτεταμένη δραστηριότητα 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. 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 ίσχυε.

Ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε τις πράξεις επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. για μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων κατά τις χρήσειςκαικαθώς και την πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 για την μη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών της Άτυπης Εταιρίας «.....».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί των οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των α), ΑΦΜκαι β), Α.Φ.Μ., ως μέλη Άτυπης Εταιρίας, «.....», και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		14.711,91
2				Εισόδημα		19.800,00
3				Κ.Β.Σ.		195,33
4				Κ.Β.Σ.		195,33
5				Πρόστιμο Άρθρο 4 του Ν. 2523/1997		100,00

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	6.687,23
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	8.024,68
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.711,91

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	9.000,00
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	10.800,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.800,00

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ Κ.Β.Σ.

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 195,33 € .**

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ Κ.Β.Σ.

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 195,33 €**

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡ. 4 Ν. 2523/1997

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 100,00 € .**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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).