



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 9-5-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:1660

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 08/01/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τωνμε Α.Φ.Μ., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού,με Α.Φ.Μ., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού,με Α.Φ.Μ. κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, ως μελών της μεταξύ των και τουάτυπης – αφανούς εταιρείας, κατά των:
- υπ' αριθ./17-11-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2003 (*χρήσης 2002*), καταλογίστηκε σε βάρος της άτυπης μεταξύ των προσφευγόντων και τουεταιρείας για την ανέγερση οικοδομής και πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών στην συνέχεια της με αρ./2001 αδείας οικοδομής επί οικοπέδου που βρίσκεται επί των οδών, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 47.582,82 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω μη δηλώσεως σε ποσοστό 120% ύψους 57. 099,38 Ευρώ και συνολικό ποσό οφειλής ύψους 104.682,20 Ευρώ.
 - υπ' αριθ./17-11-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2004 (*χρήσης 2003*), καταλογίστηκε σε βάρος της άτυπης μεταξύ των προσφευγόντων και τουεταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 25.399,50 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω μη δηλώσεως σε ποσοστό 120% ύψους 30.479,40 Ευρώ και συνολικό ποσό οφειλής ύψους 55.878,90 Ευρώ.
 - υπ' αριθ./17-11-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2005 (*χρήση 2004*) , καταλογίστηκε σε βάρος της άτυπης μεταξύ των προσφευγόντων και τουεταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 21.000,00 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω μη δηλώσεως σε ποσοστό 120% ύψους 25.200,00 Ευρώ και συνολικό ποσό οφειλής ύψους 46.200,00 Ευρώ.
 - υπ' αριθμ./17-11-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2006 (*χρήση 2005*) , καταλογίστηκε σε βάρος της άτυπης μεταξύ των προσφευγόντων και τουεταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 9.600,00 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω μη δηλώσεως σε ποσοστό 120% ύψους 11.520,00 Ευρώ και συνολικό ποσό οφειλής ύψους 21.120,00 Ευρώ, και τα προσκομιζόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή σχετικά έγγραφα.
5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 17-11-2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
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 08/01/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τωνμε Α.Φ.Μ., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού,με Α.Φ.Μ. κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, ως μελών της μεταξύ των και τουάτυπης – αφανούς εταιρείας, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και της από 17-11-2015 εκθέσεως πλήρους ελέγχου της ως άνω φορολογικής αρχής από την οποία κρίθηκε ότι η ανέγερση οικοδομής στην συνέχεια της με αρ./2001 αδείας

οικοδομής επί οικοπέδου που βρίσκεται επί των οδών που ανήκε από κοινού και εξ αδιαιρέτου στις προσφεύγουσες και στον (ΑΦΜ), και η εν συνεχεία πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών (διαμερίσματα), συνιστά σύσταση οικοδομικής επιχείρησης αποβλέπουσα στην πραγματοποίηση κέρδους και το αποκτώμενο εισόδημα θεωρείται ως φορολογητέο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, το οποίο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 34 του ν.2238/94 (οικοδομικές επιχειρήσεις). Εφόσον δε, η εταιρεία αυτή δεν τήρησε τις διατάξεις δημοσιότητας και δεν δήλωσε την έναρξη των εργασιών της στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (ελλείπει άλλης έδρας, η Δ.Ο.Υ. του ακινήτου), η εταιρεία αυτή χαρακτηρίζεται ως «άτυπη -αφανής».

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

Πρώτος λόγος: Παραγραφή των χρήσεων 2002-2005. Ισχυρίζονται ότι, «στην υπό κρίση περίπτωση, η εντολή ελέγχου του έτους 2013, που επικαλείται ο έλεγχος, αφορούσε το φυσικό πρόσωπο, την, και όχι την άτυπη – αφανή εταιρία, που σαφώς είναι κατά το νόμο διαφορετική από το φυσικό πρόσωπο. Συνεπώς δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι ρυθμίσεις των νόμων 4141/2013 και 4203/2013, επί των οποίων ο έλεγχος θεμελιώνει την απόρριψη του ισχυρισμού μας».

Δεύτερος λόγος: Ισχυρίζονται ότι είναι παράνομος ο επανέλεγχος περαιωθεισών χρήσεων χωρίς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων.

Τρίτος λόγος: Ισχυρίζονται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 3. Ν. 2238/1994, διότι σε κάθε περίπτωση, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθ. 28 του ν. 2238/94: «Ι. Προκειμένου να τύχει εφαρμογής η ρύθμιση του άρθ. 28 παρ. 2, η οποία χαρακτηρίζει ως επιχείρηση και τη *μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους*, απαιτείται, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η τεκμηρίωση από τη φέρουσα το βάρος της απόδειξης φορολογική αρχή της επιδίωξης επίτευξης κέρδους.

Εξάλλου για την εφαρμογή της περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 28 κρίσιμοι είναι οι χρησιμοποιούμενοι όροι «άσκηση επιχείρησης», «αγοραπωλησία ακινήτων» και «κέρδος». Έτσι, θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων. Ο νόμος με τον όρο άσκηση επιχείρησης από πρόσωπα, εκτός εκείνων που αναφέρονται στο άρθ. 34, (τεχνικές εταιρίες), εννοεί τη διενέργεια κατά σύστημα πράξεων αγοραπωλησίας ακινήτων με σκοπό το κέρδος. Ηθέλησε δηλ. να εντάξει, πέραν των τεχνικών εταιριών και άλλα πρόσωπα που ασκούν ως επιχείρηση την αγοραπωλησία ακινήτων, με σκοπό όμως το κέρδος, και όχι απλές μεταβιβάσεις ακινήτων (βλ. ΣτΕ 1322/94).

Πιο συγκεκριμένα, όπως έχει κριθεί, εισόδημα από εμπορική επιχείρηση μεταπώλησης ακινήτων θεωρείται εκείνο που προκύπτει όταν η μεταπώληση αυτή γίνεται, όχι με πρόθεση αξιοποίησης κεφαλαίου, αλλά με σκοπό πραγματοποίησης κέρδους από τη μεταβίβαση διαμερισμάτων της οικοδομής (Σ.τ.Ε 3729/1998, 871/1991, 2316/1991, ΔΕΦΠειρ 1179/2010). Η απλή μέριμνα του φορολογούμενου προς αύξηση του κεφαλαίου του και η τυχόν επίτευξη κέρδους από αυτή την ενέργεια χωρίς την κερδοσκοπική πρόθεση ξεφεύγει από τα όρια της φορολογικής δικαιοδοσίας (Χρήστου Τότση, Προϋποθέσεις για την υπαγωγή της εμπορικής επιχείρησης σε φορολογία, εφημ. Κέρδος 13/6/2008).

Αλλά και η φορολόγηση των τεχνικών επιχειρήσεων κατ' άρθρ. 34 του ν. 2238/94, που επικαλείται ο έλεγχος, προυποθέτει την κερδοσκοπική πρόθεση της επιχείρησης με σκοπό την απόκτηση κέρδους από τις πωλήσεις.

Κατά συνέπεια η πρόθεση κερδοσκοπίας είναι όρος απαράβατος για να υποβληθεί το κέρδος σε φορολογία, αυτή δε η κερδοσκοπική πρόθεση πρέπει να υπάρχει τόσο κατά το χρόνο της αγοράς περιουσιακού στοιχείου, όσο και κατά το χρόνο πώλησης. (ΣτΕ 4185/1979).

Σημειωτέον, ότι το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει κρίνει, ότι εφόσον γίνει δεκτό ότι ο πωλητής δεν απέβλεπε στο κέρδος αλλά σε άλλο σκοπό, τότε πράγματι δεν υπάρχει άσκηση εμπορικής δραστηριότητας. Έχει κρίνει π.χ. ότι δεν πρόκειται για εμπορική δραστηριότητα, όταν ο πωλητής αναγκάστηκε να πωλήσει ακίνητο για να εξοφλήσει οφειλή του (ΣτΕ 3695/1997).

Στην υπό κρίση περίπτωση, με τις προσβαλλόμενες πράξεις μας αποδίδεται ότι συστήσαμε άτυπη – αφανή εταιρεία με σκοπό την αξιοποίηση οικοπέδου συνιδιοκτησίας μας, ευρισκόμενου εντός των ορίων του Δήμου Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης και επί των οδών, έκτασης 447,12 τ.μ., μέσω της ανέγερσης επ' αυτού πολυώροφης οικοδομής, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3741/1929 και των άρθρων 1002 και 117 του ΑΚ, και της εν συνεχεία πώλησης των διαμερισμάτων της εν λόγω οικοδομής και της εκμίσθωσης του ισόγειου καταστήματος.

Θα πρέπει καταρχάς να επισημανθεί ότι η φορολογική αρχή μας χαρακτηρίζει ως άτυπη – αφανή εταιρία, χωρίς να διαπιστώνει εν τέλει ποια από τις δύο μορφές είχε λάβει η εταιρία μας και πότε συστήθηκε και πως η εταιρία αυτή απέκτησε το ακίνητο. Αυθαίρετα ορίζει χρόνο έναρξης το έτος 2001, έτος απόκτησης της οικοδομικής άδειας, και όχι το έτος 1978 ή έστω 1982, οπότε αποκτήθηκε το οικόπεδο. Δέχεται συνεπώς ο έλεγχος ότι κατά το χρόνο απόκτησης του οικοπέδου δεν υπήρχε ούτε άτυπη εταιρία ούτε σκοπός κερδοσκοπικός με την έννοια της αγοράς με σκοπό την ανέγερση και πώληση ακινήτων.

Ο έλεγχος έκρινε ότι οι πωλήσεις αυτές ενέπιπταν στην διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 34 ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου υπάγονταν σε φόρο εισοδήματος ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγή). Η κρίση όμως αυτή του ελέγχου δεν είναι νόμιμη, δεδομένου ότι οι επίμαχες αγοραπωλησίες δεν είχαν ως σκοπό την επίτευξη εισοδήματος, ενώ εμείς δεν αποβλέπαμε στην επίτευξη κέρδους μέσω αγοράς και πώλησης ακινήτων.

Οι επίμαχες αγοραπωλησίες έγιναν με σκοπό αποκλειστικά και μόνο την αξιοποίηση κεφαλαίου για την κάλυψη συγκεκριμένων αναγκών και υποχρεώσεων ημών και των οικογενειών μας. Συγκεκριμένα σε ό,τι αφορά ειδικότερα την δεύτερη και τρίτη εξ ημών, το χρηματικό ποσό που προέκυψε από τις πωλήσεις των επίμαχων διαμερισμάτων χρησιμοποιήθηκε για την κάλυψη των δαπανών απόκτησης από μιας κατοικίας για κάθε μία, στην περιοχή της Πυλαίας, όπως προκύπτει από τα υπ' αριθμόν/2005 και/2005 συμβόλαια της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης αντιστοίχως, στις οποίες διαμένουμε μέχρι και σήμερα με τις οικογένειές μας και την πρώτη εξ ημών, τη Μητέρα μας.

Πέραν των ανωτέρω, ο έλεγχος παραβλέπει το γεγονός ότι μεταξύ της αγοράς του ακινήτου και της πώλησης των διαμερισμάτων τα έτη 2002-2005 παρεμβλήθηκε μεγάλο χρονικό διάστημα, ήτοι 25 έτη από την απόκτηση του οικοπέδου από τον τέταρτο «εταίρο» και τουλάχιστον 9 έτη από την απόκτηση κυριότητας από την πρώτη, δεύτερη και τρίτη εξ ημών. Πιο συγκεκριμένα, ο τέταρτος «εταίρος»,, απέκτησε το υπό κρίση ακίνητο το έτος 1975 (!!!), δυνάμει του υπ' αριθμόν/3.12.1975 πωλητηρίου συμβολαίου του

Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, ενώ, σύζυγος της πρώτης και πατέρας της δεύτερης και της τρίτης των προσφευγόντων, απέκτησε το ½ του εν λόγω ακινήτου ήδη από το έτος 1982, δυνάμει του υπ' αριθμόν/20.8.1982 πωλητηρίου συμβολαίου του Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Ακολούθως, η πρώτη, δεύτερη και τρίτη εξ ημών υπεισήλθαμε στην κυριότητα του ακινήτου αυτού, λόγω κληρονομικής διαδοχής το έτος 1993. Το μεγάλο αυτό χρονικό διάστημα (25 έτη και 9 έτη αντίστοιχα) που μεσολάβησε μεταξύ της αγοράς του οικοπέδου και της αξιοποίησης του αποδεικνύει ότι κύριος σκοπός ήταν η αξιοποίηση του κεφαλαίου και όχι η αποκόμιση κέρδους.

Επ' αυτού έχει κριθεί σχετικά, με την υπ' αριθ./2010 του Διοικ. Εφετείου Πειραιά, η οποία κατέστη αμετάκλητη, ενόψει της απόρριψης από το Συμβούλιο της Επικρατείας της ασηκθείσας από το Δημόσιο Αίτησης Αναιρέσεως, ότι, επειδή μεταξύ της αγοράς του οικοπέδου (Μάιος 1989) και της παραχώρησης του και έκδοσης της οικοδομικής άδειας (Ιούνιος του 1992) παρήλθε πολύς χρόνος και συγκεκριμένα διάστημα τριών ετών, ενώ κατά τα κοινώς γνωστά στις περιπτώσεις που η αγορά οικοπέδου γίνεται για την απόκτηση κέρδους από την ανέγερση και πώληση οικοδομής, επιδιώκεται η έκδοση άδειας και έναρξη των εργασιών να ακολουθήσει σε σύντομο χρόνο από την αγορά του οικοπέδου, δεν υφίστατο σκοπός απόκτησης κέρδους από την ανέγερση οικοδομής και πώλησης διαμερισμάτων. Δηλαδή, με την απόφαση του αυτή το Διοικητικό Εφετείο έκρινε ήδη μεγάλο το χρονικό διάστημα των τριών ετών.

Εν προκειμένω, δεδομένου ότι μεταξύ της κτήσης του οικοπέδου και της αξιοποίησής του μεσολάβησε πολύ μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, δηλαδή 2 περίπου έτη, η έλλειψη του στοιχείου της επιδίωξης κέρδους είναι προφανής. Πέραν αυτού, και από τις γενικότερες συνθήκες σύμφωνα με τις οποίες πραγματοποιήθηκε η επίμαχη αγοραπωλησία, δεν μπορεί να γίνει λόγος για εμπορική δραστηριότητα ή οργανωμένη επιχείρηση, καθώς δεν επιδείξαμε καμία προσπάθεια για να αυξήσουμε την εμπορική αξία του ακινήτου ή για να προωθήσουμε αυτό στην αγορά. Άλλωστε αυτή ήταν η μοναδική δραστηριότητα της χαρακτηριζόμενης ως ατύπως εταιρίας ενώ εν τοις πράγμασι ο σκοπός ήταν η αξιοποίηση του συγκεκριμένου ακινήτου που είχαμε αποκτήσει προ 15ετίας.

Όπως φαίνεται από τα ως άνω πραγματικά περιστατικά, οι αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου πωλήσεις ακινήτων έγιναν από εμάς όπως θα πραγματοποιούνταν από οποιοδήποτε ιδιώτη - κύριο ακινήτου, που επιθυμεί να αξιοποιήσει κάποιο ακίνητο που διαθέτει. Εξάλλου, επισημαίνεται ότι στις φορολογικές δηλώσεις δηλώθηκαν αντιστοίχως τα χρηματικά ποσά που προήλθαν από τη διάθεση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα συμβόλαια στην Δ.Ο.Υ., χωρίς ποτέ να γίνει οποιαδήποτε παρατήρηση κατά τον έλεγχο της υποβολής ή την περαίωση ότι οι εν λόγω πράξεις θεωρούνται εισόδημα Δ' πηγής. Θα θέλαμε εδώ να σημειώσουμε ότι ανευρέθηκαν και υποβάλλονται ενώπιον της Υπηρεσίας Σας οι σχετικές δηλώσεις των οικ. ετών 2002, 2005, 2006. Για τις λοιπές δύο θα υπάρχουν προφανώς στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Εκ των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι δεν πληρούνται στο πρόσωπό μας οι προϋποθέσεις του άρθ. 34 ή και 28 παρ.1 ΚΦΕ. και ως εκ τούτου ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2002-2005 δεν είναι σύννομος.»

II. Σε ό,τι αφορά δε την προσαύξηση κατά 100% του Σ.Κ.Κ λόγω της αποδιδόμενης ανακρίβειας οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται τα ακόλουθα:

«Στο υποβληθέν υπόμνημά μας είχαμε προβάλλει ότι σε κάθε περίπτωση, ακόμη κι αν ήθελε κριθεί ότι πράγματι οι επίμαχες πωλήσεις ενέπιπταν στην διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 28 ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου υπάγονταν σε φόρο εισοδήματος ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγή), ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης τυγχάνει

μη σύννομος, κατά το μέτρο που για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος ο ΣΚΚ προσαυξήθηκε κατά 100%.

Η φορολογική αρχή απέρριψε τον ισχυρισμό μας αυτό, με την αιτιολογία ότι σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθ. 34, σε περίπτωση μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ο ΣΚΚ προσαυξάνεται κατά 100%. Συνεπώς ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος θα προσδιορισθεί με τον ΣΚΚ 15%, προσαυξημένο κατά 100%. Η κρίση όμως της φορολογικής αρχής δεν είναι σύννομη. Ειδικότερα:

Όπως, έγινε δεκτό με την ΥΠΟΙΚ 1114275/11010/ΠΟΛ. 1295/1997, οι διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 2 του άρθ. 32 του ν. 2238/94 δεν έχουν εφαρμογή για τις τεχνικές επιχειρήσεις ανέγερσης οικοδομών σε περίπτωση μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή χαρακτηρισμού των τηρούμενων βιβλίων ως ανακριβών, ενόψει του τεκμαρτού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος (έτσι και οι αποφάσεις ΣτΕ 1111/88, ΣτΕ 1633/80, επί της όμοιας προισχύσασας ρύθμισης).

Πιο συγκεκριμένα, με τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή στις οποίες διαπιστώθηκε: α) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων, β) η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων παράλληλα προς τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα, γ) η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή η έκδοση ανακριβούς, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, δ) η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος ή επιχείρησης ή άσκηση σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ε) η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής, ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%). Στις λοιπές περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Με το άρθρο 34 του ν. 2238/1994 προβλέπεται ειδικός τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι σε κάθε περίπτωση τα καθαρά κέρδη των τεχνικών επιχειρήσεων εξευρίσκονται με τη χρήση των μνημονευομένων σε αυτές συντελεστών, ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών τους. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου ορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα των εργοληπτικών επιχειρήσεων.

Από το συνδυασμό των διατάξεων των παραπάνω άρθρων, προκύπτει ότι σαφώς για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόζεται η ειδική διαδικασία του άρθρου 34, βάσει της οποίας τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σε κάθε περίπτωση τεκμαρτά, δι' εφαρμογής συντελεστού επί των ακαθάριστων εσόδων. Ως ακαθάριστα δε έσοδα τούτων και στην περίπτωση ακόμα της μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή ανακριβούς τήρησης τούτων, θεωρούνται τα εργολαβικά ανταλλάγματα, τα οποία καθορίζονται με κάθε νόμιμο μέσο. Η μέθοδος δε αυτή, όπως πάγια γίνεται δεκτό από τη νομολογία εφαρμόζεται υποχρεωτικά από το νόμο, ανεξάρτητα από την ανακρίβεια ή την ανεπάρκεια των βιβλίων (Σ.τ.Ε. 1111/88, 1633/80 κ.α.).

Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, προκύπτει ότι, σε περίπτωση διαπίστωσης σε βάρος τεχνικών επιχειρήσεων των αναφερομένων στα δύο τελευταία εδάφια της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 παραβάσεων (μη τήρηση, ανακρίβεια, έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων κ.λπ.), για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των εν λόγω επιχειρήσεων, οι συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται από την παράγραφο 4 του άρθρου 34 του ίδιου νόμου δεν προσαυξάνονται με τα ποσοστά, που ορίζονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 32, καθόσον, οι διατάξεις αυτές δεν

έχουν εφαρμογή για τις τεχνικές επιχειρήσεις ανέγερσης οικοδομών.

Συνεπώς και εξ αυτού του λόγου οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες και δέον όπως ακυρωθούν.»

III. Ισχυρίζονται ακόμα ότι: «σε κάθε περίπτωση ο προσδιορισμός του φόρου με προσαύξηση κατά 100% βρίσκεται σε αντίθεση με την αρχή της χρηστής διοίκησης. Συγκεκριμένα η εν λόγω προσαύξηση τεκμηριώνεται στη μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων, σχετικών με την ανέγερση του επίμαχου ακινήτου, συνιστά δηλ. κύρωση για τη μη τήρηση της υποχρέωσης για τήρηση βιβλίων και τη μη έκδοση και λήψη φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να υπάρχει η δυνατότητα φορολογικού ελέγχου.

Πράγματι δεν τηρούσαμε βιβλία και στοιχεία ως άτυπη εταιρία, καθόσον εύλογα θεωρούσαμε ότι λειτουργούσαμε ως φυσικά πρόσωπα- ιδιώτες και όχι ως αφανής εταιρία. Όμως όπως δέχεται ο έλεγχος, είχαμε διαφυλάξει και προσκομίσει σ' αυτόν όλα τα πρωτότυπα τιμολόγια, που αφορούσαν την ανέγερση της οικοδομής. Ο έλεγχος δε έλεγξε τα υποβληθέντα ως άνω στοιχεία, και κατέληξε στο ότι σε ότι αφορά την επίδικη οικοδομή, ο τελικός πίνακας είναι ισοσκελισμένος και δεν υπάρχει οποιαδήποτε διαφορά σε κανένα στάδιο εργασίας μεταξύ των προσκομισθέντων πρωτότυπων παραστατικών και του κόστους ανά εργασία του αρχικού πίνακα. Για το λόγο άλλωστε αυτό, τροποποιώντας το προσωρινό πόρισμα των παραβάσεων ΚΒΣ, δεν προέβη στην επιβολή προστίμου για τη μη ζήτηση, μη λήψη, και μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Συνεπώς στο μέτρο που υπάρχει πλήρης απεικόνιση των συναλλαγών της «άτυπης» εταιρίας σε σχέση με τους πελάτες και τους προμηθευτές, η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους κατά 100%, βρίσκεται σε αντίθεση προς την αρχή της χρηστής διοίκησης και υπερακοντίζει κατ' εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας, το σκοπό της διάταξης.»

Οι προσφεύγουσες, είχαν στην αποκλειστική τους κυριότητα, νομή και κατοχή κοινά και αδιαίρετα, κατά ποσοστό 12,50% εξ αδιαιρέτου, η, 18,75% εξ αδιαιρέτου, ηκατά ποσοστό 18,75% εξ αδιαιρέτου και οκατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου, ένα οικόπεδο που βρίσκεται εντός των ορίων του Δήμου Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης και επί των οδών (διαμπερές) έκτασης σύμφωνα με τους αρχικούς τίτλους κτήσεως μέτρων τετραγωνικών πεντακοσίων τριάντα επτά και εξήντα εκατοστών (537,60) και κατόπιν επακριβέστερης εμβαδομέτρησης του μέτρων τετραγωνικών πεντακοσίων τριάντα τεσσάρων και ενενήντα εκατοστών (534,90). Το ως άνω οικόπεδο μετά την απαλλοτρίωση τμήματος αυτού από τον Δήμο Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης για την ανέγερση του της οποίας όλα τα δικαιώματα και υποχρεώσεις παρακρατούν οι αφ' ενός συνιδιοκτήτες οικοπεδούχοι, απέμεινε εμβαδού μέτρων τετραγωνικών τετρακοσίων σαράντα επτά και δώδεκα εκατοστών (447,12). Το παραπάνω οικόπεδο και κατά τα προαναφερόμενα ποσοστά εξ αδιαιρέτου στον καθένα, περιήλθε ως εξής : α) Στις, σύζυγο καιαπό κληρονομιά κατά το έτος 1993 χωρίς να αφήσει διαθήκη του αποβιώσαντα στη Θεσσαλονίκη συζύγου της πρώτης και πατέρα των λοιπώνκαι της, την κληρονομιά του οποίου αποδέχθηκαν δυνάμει της με αριθμό/21.2.1996 πράξης δήλωσης αποδοχής κληρονομιάς της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, που μεταγράφηκε νόμιμα στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου Θεσσαλονίκης στον τόμοκαι αριθμό Στον δικαιοπάροχο δε αυτώνείχε περιέλθει το προπεριγραφόμενο οικόπεδο κατά ποσοστό ενός δευτέρου (1/2) εξ αδιαιρέτου από αγορά και δυνάμει του με αριθμό/20.8.1982 πωλητηρίου συμβολαίου του Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκηςπου μεταγράφηκε νόμιμα στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου Θεσσαλονίκης στον τόμο και αριθμό και β) στοαπό αγορά και δυνάμει του με αριθμό/3.12.1975 πωλητηρίου συμβολαίου του Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης που μεταγράφηκε νόμιμα στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου Θεσσαλονίκης στον

τόμο και αριθμό, σε συνδυασμό και με την με αριθμό/1976 πράξη εξόφλησης πιστωμένου τιμήματος και κατάργησης διαλυτικής αίρεσης του ιδίου ως άνω συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης που μεταγράφηκε νόμιμα στα αυτά ως άνω βιβλία μεταγραφών στον τόμο και αριθμό

Οι ανωτέρω συνιδιοκτήτες οικοπεδούχοι αποφάσισαν αυτόβουλα και αυτόνομα με κοινό σκοπό την αξιοποίηση του παραπάνω οικοπέδου τους με την ανέγερση επ' αυτού με δικά τους έξοδα και φροντίδες πολυώροφης οικοδομής – πολυκατοικίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3741/1929 των άρθρων 1002 και 1117 του Α.Κ. και για το σκοπό αυτό με το μηχανικό τους εκπόνησαν τα σχετικά σχέδια τα οποία κατέθεσαν στο αρμόδιο Πολεοδομικό Γραφείο και έλαβαν την ως άνω αναφερόμενη με αριθμό/5.11.2001 άδεια του Πολεοδομικού Γραφείου Δυτικής Θεσσαλονίκης για την ανέγερση μιας (1) πενταόροφης οικοδομής με ισόγειο κατάστημα και υπόγειο πάρκινγκ. Οι ως άνω οικοπεδούχοι άρχισαν την ανέγερση της προαναφερόμενης οικοδομής βάσει των εγκεκριμένων σχεδίων της εκδοθείσας άδειας, οι δε εργασίες ανοικοδόμησης έχουν ήδη αποπερατωθεί.

Η εν λόγω οικοδομή αποτελείται σύμφωνα με την άδεια οικοδομής από :

Υπόγειο το οποίο περιλαμβάνει α) μια υπόγεια αποθήκη εμβαδού 3 τ.μ. που αποτελεί παρακολούθημα του Διαμερίσματος Δ1 του 4^{ου} ορόφου, β) μια υπόγεια αποθήκη εμβαδού 110,70 τ.μ. και γ) υπόγειο χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων (πάρκινγκ) εμβαδού 107 τ.μ.

0. Ισόγειο το οποίο περιλαμβάνει α) ένα κλειστό χώρο στάθμευσης αυτοκινήτου εμβαδού 14,58 τ.μ. και β) κατάστημα καθαρού εμβαδού 126,79 τ.μ. . και μικτού εμβαδού 137,91 τ.μ.
1. 1^ο όροφο το οποίο περιλαμβάνει α) ένα διαμέρισμα καθαρού εμβαδού 74,20 τ.μ. και μικτού εμβαδού 91,24 τ.μ. (Α1) και β) ένα διαμέρισμα καθαρού εμβαδού 84,58 τ.μ. και μικτού εμβαδού 104 τ.μ. (Α2)
2. 2^ο όροφο το οποίο περιλαμβάνει α) ένα διαμέρισμα καθαρού εμβαδού 74,20 τ.μ. και μικτού εμβαδού 91,24 τ.μ. (Β1) και β) ένα διαμέρισμα καθαρού εμβαδού 84,58 τ.μ. και μικτού εμβαδού 104 τ.μ. (Β2)
3. 3^ο όροφο το οποίο περιλαμβάνει α) ένα διαμέρισμα καθαρού εμβαδού 74,20 τ.μ. και μικτού εμβαδού 91,24 τ.μ. (Γ1) και β) ένα διαμέρισμα καθαρού εμβαδού 84,58 τ.μ. και μικτού εμβαδού 104 τ.μ. (Γ2)
4. 4^ο όροφο το οποίο περιλαμβάνει α) ένα διαμέρισμα καθαρού εμβαδού 74,20 τ.μ. και μικτού εμβαδού 91,24 τ.μ. (Δ1) και β) ένα διαμέρισμα καθαρού εμβαδού 84,58 τ.μ. και μικτού εμβαδού 104 τ.μ. (Δ2)
5. 5^ο όροφο το οποίο περιλαμβάνει α) ένα διαμέρισμα καθαρού εμβαδού 73,21 τ.μ. και μικτού εμβαδού 90,04 τ.μ. (Ε1) και β) ένα διαμέρισμα καθαρού εμβαδού 84,58 τ.μ. και μικτού εμβαδού 104 τ.μ. (Ε2)
6. Δώμα : Σ' αυτό υπάρχει η απόληξη του ανελκυστήρα και η απόληξη του κλιμακοστασίου.

Εν συνεχεία , οι συνιδιοκτήτες προέβησαν στην πώληση των πιο κάτω διαμερισμάτων – οριζοντίων ιδιοκτησιών με βάση τα ποσοστά συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου που είχε ο καθ' ένας ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΑΡ. ΣΥΜΒ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙ Α	ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΟΣ	ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ
--------------------	--------------	----------------	-----------------	--------------------

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2003 (Διαχείριση 1/1-31/12/2002)				
Διαμέρισμα 5ου ορόφου Νο 1 εμβαδού 73,21 τ.μ.	.....	27/03/2002	.....	140.865,74
Διαμέρισμα 1ου ορόφου Νο 1 εμβαδού 74,20 τ.μ.	.....	24/07/2002	.....	117.388,11
Διαμέρισμα 4ου ορόφου Νο 1 εμβαδού 74,20 τ.μ. με παρακολούθημα μια αποθήκη στο υπόγειο Νο 2 εμβαδού 3 τ.μ.	.....	04/11/2002	.....	56.984,89
Διαμέρισμα 5ου ορόφου Νο 2 εμβαδού 84,58 τ.μ. και ποσοστό 1/6 εξ αδιαιρέτου του υπόγειου πάρκινγκ συνολικού εμβαδού 107 τ.μ.	.....	18/12/2002	.....	137.931,03
ΣΥΝΟΛΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2003 : 453.169,77 €				
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2004 (Διαχείριση 1/1-31/12/2003)				
Διαμέρισμα 4ου ορόφου Νο 2 εμβαδού 84,58 τ.μ	.....	03/03/2003	.....	83.000,00
Διαμέρισμα 2ου ορόφου Νο 2 εμβαδού 84,58 τ.μ. και ποσοστό 1/6 εξ αδιαιρέτου του υπόγειου πάρκινγκ συνολικού εμβαδού 107 τ.μ.	.....	26/06/2003	.....	81.682,90
Διαμέρισμα 3ου ορόφου Νο 2 εμβαδού 84,58 τ.μ. και ποσοστό 1/6 εξ αδιαιρέτου του υπόγειου πάρκινγκ συνολικού εμβαδού 107 τ.μ.	.....	10/07/2003	.....	77.217,10
ΣΥΝΟΛΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2004 : 241.900,00 €				
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2005 (Διαχείριση 1/1-31/12/2004)				
Διαμέρισμα 1ου ορόφου Νο 2 εμβαδού 84,58 τ.μ και δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης αποθήκης Νο 10 στον κοινόχρηστο χώρο άνωθεν της κυρίας εισόδου	.....	28/04/2004	.....	80.000,00
Διαμέρισμα 3ου ορόφου Νο 1 εμβαδού 74,20 τ.μ	.....	23/12/2004	.....	120.000,00
ΣΥΝΟΛΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2005 : 200.000,00 €				
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2006 (Διαχείριση 1/1-31/12/2005)				

Διαμέρισμα 2ου ορόφου Νο 1 εμβαδού 74,20 τ.μ	.....	24/02/2005	.....	100.000,00
ΣΥΝΟΛΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2006 :		100.000,00 €		

Ακόμα κατά το έτος 2008 με το με αριθμό/22.10.2008 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκηςέγινε σύσταση οριζοντίου ιδιοκτησίας των οριζοντίων ιδιοκτησιών: της αποθήκης του υπόγειου ορόφου εμβαδού 110,70 τμ. και το κατάστημα του ισόγειου ορόφου εμβαδού 126,79 τ.μ. έτσι ώστε να αποτελούν αυτοτελείς και ανεξάρτητες οριζόντιες ιδιοκτησίες. Σημειώνεται ότι παραμένουν δε συγκύριοι σ' αυτούς τους χώρους κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ο, κατά ποσοστό 12,50% εξ αδιαιρέτου ηκαι κατά ποσοστό 18,75% εξ αδιαιρέτου η κάθε μία από τις

Το παραπάνω περιγραφόμενο ισόγειο κατάστημα εκμισθώθηκε για επαγγελματική χρήση από τους συνιδιοκτήτες για τις διαχειριστικές περιόδους από 1/1/2004 έως 31/12/2013 όπως προκύπτει από τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος (ηλεκτρονικό αρχείο NEO TAXIS και χειρόγραφο αρχείο στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ). Πιο συγκεκριμένα από την αξιοποίηση των παραπάνω στοιχείων προκύπτει ότι στις ατομικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων - μελών της άτυπης-αφανούς εταιρίας, (Έντυπο Ε2 – Αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων), **δηλώθηκαν χωριστά για το καθένα ακαθάριστα εισοδήματα από την εκμίσθωση του ισόγειου καταστήματος κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2004-2013.**

Ο έλεγχος του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. απεφάνθη στις οικείες έκθεσεις ελέγχου, ότι οι υπόχρεοι,,,, ως συνιδιοκτήτες του οικοπέδου από κοινού και εξ αδιαιρέτου, ανέγειραν από κοινού με σκοπό την πώληση, εκμίσθωση και εμπορική εκμετάλλευση τις παραπάνω οριζόντιες ιδιοκτησίες, και ως εκ τούτου λειτούργησαν από κοινού ως εμπορική κατασκευαστική εταιρία του άρθρου 2 § 4 του Ν. 2238/94, η οποία είχε ως αντικείμενο εργασιών την κατασκευή, πώληση και εκμίσθωση ακινήτων, χωρίς όμως για την κοινή τους δραστηριότητα αυτή να τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει, καθώς και να υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών στη χρήση 2001, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 36 § 1 α' και 38 του Ν. 2859/00 περί Φ.Π.Α. , **οπότε και εκδόθηκε η υπ' αριθ./2001 οικοδομική άδεια** (πρώτη πράξη για την ανέγερση της πενταόροφης οικοδομής με ισόγειο κατάστημα και υπόγειο παρκινγκ), μέσα στην προθεσμία που ορίζει ο νομοθέτης. Εν συνεχεία ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του προκύπτοντος κέρδους σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. καθώς και στον καταλογισμό παραβάσεων για την μη θεώρηση - μη τήρηση βιβλίων, μη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών, μη υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (όπου δεν προέκυπτε φόρος για καταβολή) οικ. ετών 2002-2015 (διαχειριστικών περιόδων από 01-01-2001 έως 31-12-2014).

Επί των προβαλλομένων λόγων:

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 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 περιέχονται 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 ίδιου 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 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 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., 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,...

Επειδή Σύμφωνα με τις σχετικές με αριθ. πρωτ. 1093725/2163/Α0012/2.5.2007 και Δ12 Α 1043846 ΕΞ 2013/11.3.2013 εγκυκλίους 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 ο σκοπός και η από κοινού εμπορική εκμετάλλευση των πωληθέντων οριζοντίων ιδιοκτησιών του ακινήτου εν προκειμένω σύμφωνα με την 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 οριζόντιων ιδιοκτησιών),
- β) Το γεγονός ότι οι συνιδιοκτήτες προβαίνουν σε πωλήσεις από τις 27.3.2002, όπως άλλωστε αναλυτικά αναφέρεται και στην ενότητα των πωλήσεων, σχεδόν αμέσως μετά την έναρξη των εργασιών (οικ. άδεια/5.11.2001) και πολύ πριν την αποπεράτωσή τους (το έργο αποπερατώθηκε έως 30-6-2003 και χορηγήθηκε βεβαίωση για σύνδεση με την Δ.Ε.Η. με Α.Π./30-6-2003,
- γ) Το μεγάλο αριθμό των οριζοντίων ιδιοκτησιών που πουλήθηκαν από τους οικοπεδούχους και μάλιστα μεγάλο μέρος (βλ. παραπάνω) πριν την αποπεράτωσή τους,
- 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 στην πώλησή μεγάλου αριθμού οριζοντίων ιδιοκτησιών.

Επειδή ηδηλώνει κατ' επάγγελμα πολιτικός μηχανικός έχουσα επαγγελματική οργάνωση και δραστηριότητα απόλυτα συναφή με την εμπορική ανέγερση της υπό κρίση οικοδομής και πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών (Υπ. Οικ. αρ. πρωτ. 1001986/40/Α0012/25-4-2007), ενώ το γεγονός ότι τα πωληθέντα δεν χρησιμοποιήθηκαν από τους συγκυρίους πριν την πώλησή τους 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/5.11.2001.

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 ωστόσο 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 έγgyρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος ορίζει.

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 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 άλλων (ιδιότητα εμπλεκομένων 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.**

Επειδή, καταρχήν προέκυψε και απεδείχθη από τον έλεγχο ότι οι συνιδιοκτήτες (και οι κληρονόμοι προσφεύγοντες) διενήργησαν από κοινού μεθοδευμένες ενέργειες, ήτοι έκδοση αδείας οικοδομής, από κοινού ανέγερση **και σε ιδιαίτερος σύντομο χρόνο από την άδεια οικοδομής/5.11.2001 πώλησή** (με έναρξη πριν την ολοκλήρωση της ανέγερσης και πολύ πριν την αποπεράτωσή τους καθώς το έργο αποπερατώθηκε έως 30-6-2003) μεγάλου αριθμού οριζοντίων ιδιοκτησιών, για την επί σκοπό δημιουργία εμπορικού κέρδους από την ανέγερση και πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών με τα παρακάτω συμβόλαια:

κατά το έτος 2002 με τα υπ' αριθμ./27.3.2002 αξίας 140.865,74€,/24.7.2002 αξίας 117.388,11€,/04.11.2002 αξίας 56.984,89€,/18.12.2002 αξίας 137.931,03€, συμβόλαια της συμβολαιογράφου,

κατά το έτος 2003 με τα υπ' αριθμ./03.03.2003, αξίας 83.000€,/26.06.2003 αξίας 81.682,90€,/10.07.2003 αξίας 77.217,10€, συμβόλαια της συμβολαιογράφου,

κατά το έτος 2004 με τα υπ' αριθμ./28.04.2004 αξίας 80.000,00€,/23.12.2004 αξίας 120.000,00€ συμβόλαια της συμβολαιογράφουκαι

κατά το έτος 2005 με το υπ' αριθμ./24.02.2005 αξίας 100.000,00€ συμβόλαιο της συμβολαιογράφου

Επειδή αλυσιτελώς προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι το χρηματικό ποσό που προέκυψε από τις πωλήσεις των επίμαχων οριζοντίων ιδιοκτησιών χρησιμοποιήθηκε για την κάλυψη των δαπανών απόκτησης από μιας κατοικίας για κάθε μία (.....), στην περιοχή της Πυλαίας καθώς, αφενός δεν προκύπτει από τα συνυποβληθέντα υπ' αριθμόν/2005 και/2005 συμβόλαια της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης που αφορούν Πώληση δικαιώματος δόμησης οριζόντιου ιδιοκτησίας –γραφείου- σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3741/1929 και των άρθρων 1002 και 1117 του Αστικού Κώδικα, ενώ αφετέρου δεν προκύπτει το στοιχείο της «αναγκαστικής πώλησης» πχ για κάλυψη ιατρικών εξόδων (Σ.τ.Ε.3384/1980) που θα επέκρουε την επί σκοπό το κέρδος πώληση που καταλόγισε η φορολογική αρχή.

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.

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 αδείας οικοδομής (ως πρώτη συναλλαγή στα πλαίσια της επιχείρησης) ως ημερομηνία της έναρξης της από κοινού και εξ' αδιαιρέτου ανέγερσης των οριζοντίων ιδιοκτησιών, **αλλά καταλαμβάνει (βλ ΣτΕ 4035-6/1988 εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται προς τον σκοπό της αξιοποίησεως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό της πραγματοποιήσεως 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 άτυπη-αφανής (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 άρθρου 28 και 34 παρ.1 και 2 του Κ.Φ.Ε. Κατά συνέπεια αβάσιμος προκύπτει ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι δεν πληρούνται για τις πωληθείσες ιδιοκτησίες οι προϋποθέσεις του άρθ. 34 και 28 του ΚΦΕ. και ως εκ τούτου ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος για τις πράξεις αυτές για τις χρήσεις 2002-2005 είναι σύννομος.

Ακόμα, επειδή η τοίς πράγμασι άτυπη-αφανής (χωρίς δημοσιότητα και αδήλωτη) κατασκευαστική και εμπορική εταιρεία, 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 προσφεύγουσες.

Περαιτέρω, πρέπει να σημειωθεί ότι πλέον της διαπίστωσης ότι υφίσταται ξεχωριστό νομικό πρόσωπο - τοίς πράγμασι άτυπη-αφανής (χωρίς δημοσιότητα και αδήλωτης) κατασκευαστική και εμπορική εταιρεία, προέκυψε ότι ούτε τα φυσικά πρόσωπα που την απαρτίζουν συμπεριέλαβαν στις δηλώσεις τους, έστω ποσοστό των προκυψάντων

κερδών 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-αφανής 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 2002-2005 καθώς στην προκειμένη περίπτωση από τις διατάξεις προβλέπεται δεκαπενταετής παραγραφή.

Για τους ίδιους λόγους νόμω αβάσιμος είναι και ο ισχυρισμός περί υποχρέωσης ύπαρξης «νέων στοιχείων», κατ' άρθρο 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθώς εν προκειμένω το πρώτον δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις περί συμπληρωματικής εγγραφής.

Άλλωστε επειδή ακόμα και στην περίπτωση όπου πωλήσεις των οριζοντίων ιδιοκτησιών θεωρούνταν εμπορικές πράξεις των φυσικών προσώπων (κατά το ποσοστό ιδιοκτησίας τους), τότε νομίμως θα χαρακτηρίζονταν ως ανακριβείς οι δηλώσεις τους (κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 1 του ν.2523/1997) και οι πωλήσεις των οριζοντίων ιδιοκτησιών ως στοιχεία συμπληρωματικά, διότι δεν δηλώθηκε και δεν φορολογήθηκε το κέρδος εξ εμπορικής δραστηριότητας από την ανέγερση και πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών) με συνέπεια την δεκαετή παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου κοινοποίησης συμπληρωματικής (ή αρχικής) πράξης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με αυτές της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου. Λεκτέο είναι ότι η συμπερίληψη του τιμήματος από την πώληση ως πληροφοριακό στοιχείο του πίνακα 6 στους κωδικούς 781-782 της δήλωσης των προσφυγουσών του οικ. έτους 2006, δεν συνιστά δήλωση του εμπορικού κέρδους από την πώληση, αλλά στοιχείο που μειώνει την τεκμαρτή δαπάνη και που δηλώθηκε με τελείως διαφορετικό χαρακτήρα από τον πραγματικό (Σ.τ.Ε.), συνεπώς η αποκάλυψη ότι οι πωλήσεις των υπό κρίση ακινήτων είχαν εμπορικό χαρακτήρα, ο οποίος απεκρύβει, καθώς δεν δηλώθηκαν ως εμπορικές πράξεις ούτε συμπεριλήφθησαν σε περαίωση, αποτελούν αναντίρρητα συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, καθώς συμπληρωματικά στοιχεία θεωρούνται και αυτά που έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις Σ.τ.Ε.1426/2000 αδημ.). Σε αυτή την περίπτωση για τις χρήσεις 2002, 2003, 2004 και 2005 το δικαίωμα κοινοποίησης φύλλων ελέγχου παραγραφόταν αρχικά την 31-12-2013, την 31-12-2014, την 31-12-2015 και την 31-12-2016 αντίστοιχα. Ακόμα, επειδή για τις χρήσεις 2002 και 2003 που ήταν εκκρεμείς για έλεγχο με την ψήφιση της παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 που αντικατέστησε την παρ. 4β του άρθρου 84 του ν.2238/1994, δεν απαιτείται η διενέργεια ή ύπαρξη αρχικού φύλλου ελέγχου προκειμένου τα στοιχεία να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά και να υφίσταται δεκαετής παραγραφή για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, ήτοι έως 31-12-2013 και 31-12-2014 αντίστοιχα. Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίστηκε ότι οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που έληγαν στις 31.12.2013, παρατάθηκαν κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Ακόμα, **επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270) ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, **που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος** από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή **θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014** εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. ».

Περαιτέρω, επειδή σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, **οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.**».

Εν προκειμένω επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε στην (τοίς πράγμασι άτυπη (χωρίς δημοσιότητα και αδήλωτη) κατασκευαστική και εμπορική εταιρεία συνεπεία της με αριθμό/12-12-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Θεσσαλονίκης, χρήσεων 2002-2005, με την παρατήρηση επί του σώματος αυτής, ότι ο έλεγχος αφορά τους, για το ακίνητο επί της οδούΘεσσαλονίκης, ως μέλη άτυπης – αφανούς εταιρείας. Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζονται οι προσφεύγουσες παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων καθώς για καμία εξ' αυτών δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου, το πρώτον διότι υφίσταται δεκαπενταετής παραγραφή ως προς τις υπό κρίση πράξεις διότι δεν υπεβλήθησαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της υπό κρίση εταιρείας, αλλά και με τις διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής συνεπεία του χαρακτηρισμού των δηλώσεων των φυσικών προσώπων ως ανακριβών επί τη βάσει συμπληρωματικών στοιχείων κατ' εφαρμογή των διατάξεων της

παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με αυτές της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου, όπου για την χρήση 2002 το δικαίωμα του ελέγχου με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013, που έληγε στις 31.12.2013 παρατάθηκε για δύο έτη έως 31-12-2015, ενώ το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης 2003 που παραγραφόταν στις 31-12-2014 παρατάθηκε έως 31-12-2015 με την διάταξη της παρ.5 του άρθρου 87 Ν 4316/2014.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να απορριφθεί η με αρ./08-01-2016 ενδικοφανής προσφυγή των:ως μέλη της μεταξύ των και του άτυπης – αφανούς εταιρείας, και να επικυρωθούν οι με αριθμό/17-11-2015 για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2002,/17-11-2015 για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2003,/17-11-2015 για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2004 και/17-11-2015 για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2005 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϋσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Φορολογητέα κέρδη, οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος 01-01/31-12-2002)	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (από δήλωση)
Φορολογητέα κέρδη:	0,00	135.950,93	135.950,93	135.950,93
Φόρος εισοδήματος:	0,00	47.582,82	47.582,82	47.582,82
Πρόσθετος φόρος (ανώτατο 120%):		57.099,38	57.099,38	57.099,38
Συνολικό ποσό οφειλής:	0,00	104.682,20€	104.682,20€	104.682,20€

Οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 01-01/31-12-2003)	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (από δήλωση)
Φορολογητέα κέρδη:	0,00	72.570,00	72.570,00	72.570,00
Φόρος εισοδήματος:	0,00	25.399,50	25.399,50	25.399,50
Πρόσθετος φόρος (ανώτατο 120%):		30.479,40	30.479,40	30.479,40
Συνολικό ποσό οφειλής:	0,00	55.878,90€	55.878,90€	55.878,90€

Οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 01-01/31-12-2004)	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (από δήλωση)
Φορολογητέα κέρδη:	0,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00
Φόρος εισοδήματος:	0,00	21.000,00	21.000,00	21.000,00

Πρόσθετος φόρος (ανώτατο 120%):		25.200,00	25.200,00	25.200,00
Συνολικό ποσό οφειλής:	0,00	46.200,00€	46.200,00€	46.200,00€

Οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος 01-01/31-12-2005)	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (από δήλωση)
Φορολογητέα κέρδη:	0,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00
Φόρος εισοδήματος:	0,00	9.600,00	9.600,00	9.600,00
Πρόσθετος φόρος (ανώτατο 120%):		11.520,00	11.520,00	11.520,00
Συνολικό ποσό οφειλής:	0,00	21.120,00€	21.120,00€	21.120,00€

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).