ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 11/12/2013

Αριθμός απόφασης : 146

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Έχοντας υπ' όψη :

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70 Β΄ «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του Ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α΄ 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το Ν. 4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α΄107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^{α} της ιδίας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 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. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της απόφασης ΠΟΛ 1209/06.09.2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ 1211/12-9-2013 του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β΄ 2542).

4. **Την από 25/10/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου …… ενδικοφανή προσφυγή του ……**, **……**, κατοίκου Θεσ/κης, οδός **……**, Πυλαία, ΑΦΜ : **……**, ***κατά του υπ' αρ. …… /20-09-2013 προσωρινού φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008)*** του Προϊσταμένου της Ε΄ Δ.Ο.Υ Θεσ/κης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το ως άνω αναφερόμενο προσωρινό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 13-09-2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής .

7. *Την από 11/12/2013 εισήγηση του υπαλλήλου* **……**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση του υπ΄ αριθ. …… /20-09-2013 προσωρινού φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008) του Προϊσταμένου της Ε΄ Δ.Ο.Υ Θεσ/κης, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 423.601,40 €, πλέον 440.545,46 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από την μη δήλωση από τον προσφεύγοντα εισοδημάτων, από την συμμετοχή του σε *<<άτυπη>>* εταιρεία, όπως αυτά προσδιορίστηκαν από την φορολογική αρχή (Ε΄ Δ.Ο.Υ Θεσ/κης) η οποία διενήργησε τον έλεγχο, μετά την πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εισοδήματος που συντάχτηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε - Επιχειρησιακή Δ/νση Ειδικών Υποθέσεων Θεσ/κης.

Επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ), <<τα όρια για την κατηγορία τήρησης βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων της προηγούμενης χρήσης, ως ακολούθως : . . '' για την τρίτη κατηγορία άνω του 1.500.000 €''. Ειδικά οι Ο.Ε, Ε.Ε , οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες οι οποίες ασχολούνται με με την ανέγερση και πώληση οικοδομών στις οποίες δεν συμμετέχει νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε καθώς και οι επιτηδευματίες που ασχολούνται με το ίδιο αντικείμενο εργασιών για διαχειριστικές περιόδους **μετά την 1/1/2008** εντάσσονται στην Τρίτη (Γ) κατηγορία βιβλίων για την δραστηριότητα αυτή εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου ***υπερβαίνουν*** τα πέντε εκατομμύρια **(5.000.000) €**.

Επειδή, με το άρθρο 2 & 4 του Ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε), ορίζεται ότι σε φόρο εισοδήματος υπόκεινται οι Ο.Ε, Ε.Ε, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση η επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές η μη εταιρείες, οι συμμετοχικές η αφανείς καθώς και οι κοινοπραξίες του άρθρου 2 & 2 του Κ.Β.Σ

Επειδή *σύμφωνα με το άρθρο 28 & 2 του Ν. 2238/94, ''επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη η συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη* κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας, εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο ***34 & 2 του Ν. 2238/94,*** <<τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών εξευρίσκονται με την χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό **(15%)** στα ακαθάριστα έσοδα τους { (είκοσι τοις εκατό (20%) από 1/1/2010 και μετά, με το άρθρο 6 & 2 του Ν. 3842/2010}. ***Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο η δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία*** *η τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ, η τηρούνται ανεπαρκή η ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και* ***ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται***. Επίσης σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32. Επιπρόσθετα αναφέρουμε ότι, <<Αν φυσικό πρόσωπο ανεγείρει και πουλάει οικοδομές θεωρείται ότι ασκεί επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης ακινήτων και φορολογείται με το άρθρο 34 του Κ.Φ.Ε. Τα καθαρά του κέρδη αν αποκτήθηκαν πριν την 1/1/2010 θα εξευρεθούν με την χρήση συντελεστή **15%** στα ακαθάριστα έσοδα. Ως ακαθάριστο έσοδο θα ληφθεί η αξία των διαμερισμάτων η λοιπών χώρων όπως προσδιορίζεται με το άρθρο 34 & 1 του Κ.Φ.Ε. ***Εάν όμως δεν τηρήθηκαν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ ο συντελεστής καθαρού κέρδους διπλασιάζεται, δηλαδή γίνεται 30% για πριν την 1/1/2010***. Επίσης δεν αφαιρούνται οι δαπάνες που προβλέπονται από το άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε (Σχετ. εγγρ. 1173460/23-12-2010).

Επειδή με την Δ 12 1043846 ΕΞ 11-3-2013 Διαταγή Υπ. Οικ. διευκρινίστηκε ότι, <<όταν ιδιοκτήτης οικοπεδούχος (φυσικό πρόσωπο) αναθέτει χωρίς αντιπαροχή την ανέγερση ακινήτου για λογαριασμό του, με

σκοπό την πώληση διαμερίσματος θεωρείται ότι ασκεί επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης ακινήτων και *φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε>>*.

Επειδή το άρθρο 10 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε), ορίζει ότι, <<*Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του του Ν. 2238/94, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του Κώδικα, φορολογούνται (για χρήσεις από 1/1/2007 μέχρι και 31/12/2009 σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 3296/2004),* ***α)*** με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση η επάγγελμα *και* ***β)*** *με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), προκειμένου για κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ και για αστικές, συμμετοχικές και αφανείς εταιρείες>>*.

Επειδή με την υπ΄ αριθμ. 532/2012 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι, <<κατά ρητή διατύπωση του άρθρου 28 & 3 του Κ.Φ.Ε θεωρείται κατά πλάσμα δικαίου, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και άρα φορολογείται, το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων, ενώ κατά την παράγραφο 2 του ιδίου άρθρου επιχείρηση αποτελεί : α) ***η μεμονωμένη η συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους*** και β) η πώληση εδαφικών εκτάσεων εκτός σχεδίου πόλεως και μεγάλης αξίας μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση τους εξ επαχθούς αιτίας. *Κατά την έννοια αυτών των διατάξεων, εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί ιδιόκτητου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποιήσεως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επιτεύξεως κέρδους από την μεταβίβαση οριζόντιων ιδιοκτησιών της οικοδομής*. Ο σκοπός αυτός μπορεί 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 διαμερισμάτων κ.λ.π σε σχετικά σύντομο χρονικό διάστημα, η αναλογία μεταξύ των διαμερισμάτων που πουλήθηκαν και εκείνων που παρέμειναν στον ιδιοκτήτη, η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και πώλησης κ.λ.π (Σ.τ.Ε 2843/1992, 4035/1998, 3564/1997). *Η κρίση όμως περί της συνδρομής η μη του ανωτέρου σκοπού ανάγεται στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των αρμόδιων δικαστηρίων.* 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 (δωρεά, κληρονομιά, αγορά – Σ.τ.Ε 4035/1988), ο δε χαρακτηρισμός δεν αναιρείται ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση της οικοδομής δεν πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο τον ιδιοκτήτη, αλλά με ανάθεση σε εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής (Σ.τ.Ε 2843/1992), ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση της οικοδομής και η πώληση των χώρων δεν έγιναν με την συστηματική οργάνωση επιχειρήσεως αγοραπωλησίας ακινήτων, αφού εμπορική επιχείρηση αποτελεί και η μεμονωμένη η συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

Επειδή σύμφωνα με την υπ΄ αριθμ. Δ 12 1111830 ΕΞ /8-8-2011 Διαταγή του Υπ. Οικ., με τις διατάξεις του άρθρου 64 & 4 και 5 του Κ.Φ.Ε, ο προιστάμενος της Δ.Ο.Υ των υπόχρεων που υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 αυτού του νόμου, ύστερα από σχετικό έλεγχο, *εκδίδει και κοινοποιεί σε αυτές*, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, *πράξη προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου*, μαζί με την σχετική έκθεση ελέγχου και τα οικονομικά αποτελέσματα που προσδιορίζονται με βάση την οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου η το πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, καθώς και αυτά που οριστικοποιούνται λόγω μη άσκησης προσφυγής, δεν μπορεί να αμφισβητηθούν από τους εταίρους η τα μέλη της κοινωνίας η της κοινοπραξίας. Επιπρόσθετα διευκρινίζεται ότι όταν δύο φυσικά πρόσωπα από κοινού, εξ αδιαιρέτου και με ίσο ποσοστό το καθένα

είναι ιδιοκτήτες οικοπέδου, επί του οποίου ανεγείρουν οικοδομή, την οποία στην συνέχεια πωλούν, αποκτούν εισόδημα το οποίο θεωρείται Δ΄ Πηγής, κατ΄ εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 & 3 του Ν. 2238/94 και *εν τοις πράγμασι τα δύο φυσικά πρόσωπα αποτελούν τους εταίρους, με ποσοστό 50% ο καθένας* ***άτυπης εταιρείας***, *η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει. Επομένως η πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο εκδίδεται στο όνομα των δύο εταίρων – φυσικών προσώπων ως μελών άτυπης εταιρείας.*

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.1340/Εγκ.5/22.1.1968 εγκύκλιο, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη αποβλέπουσα στην επίτευξη κέρδους, ιδίως όταν αυτή αναφέρεται σε σοβαρό αντικείμενο συναλλαγής. *Επί ακινήτων επιχείρηση υπάρχει όχι μόνο σε κατά σύστημα άσκηση περισσοτέρων πράξεων αγοράς και πώλησης ακινήτων, αλλά και όταν διενεργείται και μία μόνο πράξη πώλησης*.

Επειδή, με το υπ΄ αριθμό 9613/4-11-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσ/κης ……, δύο φυσικά πρόσωπα, ήτοι ο προσφεύγων ……, ***από κοινού*** με τον ……, ***αγόρασαν*** το με αριθμό …… αγροτεμάχιο, έκτασης 8.022 τ.μ , το οποίο βρίσκεται στην Κτηματική Περιοχή του Δήμου …… Θεσ/κης, το συνολικό τίμημα του οποίου (αγροτεμαχίου) ανήλθε στο ποσό των 700.000 €, πλέον ποσού 64.272 € για φόρο μεταβίβασης και 8.700 € για συμβολαιογραφικά έξοδα, ήτοι το κόστος κτήσης του εν λόγω αγροτεμαχίου ανήλθε συνολικά στο ποσό των 772.972 €.

Επειδή, οι ως άνω αναφερόμενοι αγοραστές στην συνέχεια μετά την έκδοση της υπ΄ αριθμό …… /4-8-2006 οικοδομικής άδειας, ***ανήγειραν από κοινού και κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου έκαστος***, ένα κτιριακό συγκρότημα αποτελούμενο από τρείς **(3)** διώροφες κατοικίες με υπόγειο. Τα δύο ως άνω αναφερόμενα φυσικά πρόσωπα, συγκύριοι (και κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ο καθένας) σε ότι αφορά αρχικά την αγορά του αγροτεμαχίου και στην συνέχεια των ανεγερθέντων επ΄ αυτού ακινήτων, ***δεν συνέστησαν οποιασδήποτε νομικής μορφής εταιρία για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής (****και από τα στοιχεία του φακέλου* ***δεν προέκυπτε*** *η βούληση των δύο ως άνω αναφερόμενων φυσικών προσώπων για την σύσταση κοινωνίας)*, ***αποτελούν*** εν τοις πράγμασι, με ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ο καθένας, ***μέλη άτυπης εταιρίας*** *η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθ' όσον δεν υφίστανται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι δημοσιότητας που ορίζει ο νόμος, και δεν έχουν υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 παρ.1α' και 38 του Ν.2859/00 περί Φ.Π.Α, δεν έχουν θεωρήσει επίσης βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 4 παρ.5 σε συνδυασμό με τα άρθρα 6,19,21 & 30 παρ.4 του Π.Δ.186/92 του Κ.Β.Σ. Για φυσικά πρόσωπα τα οποία αποτελούν (όπως στην περίπτωση μας άτυπη εταιρεία) η πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο εκδίδεται στο όνομα της άτυπης εταιρείας και επειδή η ανωτέρω άτυπη εταιρεία δεν προέβη σε έναρξη εργασιών και στερείται Α.Φ.Μ, θα αναφέρονται τα στοιχεία των δύο εταίρων – φυσικών προσώπων*.

Επειδή στην συνέχεια συντάχτηκε το υπ΄ αριθμό 5949/24-6-2008 προσύμφωνο του συμβολαιογράφου Θεσ/κης ……, σύμφωνα με το οποίο οι ως άνω αναφερόμενοι πωλητές, α…… ***(προσφεύγων)*** και ……, ***από κοινού και αδιαίρετα συμβαλλόμενοι***, μεταβίβασαν – πούλησαν στους α) …… και β) …… (αγοραστές) την μία εκ των ανεγερθέντων κατοικιών και κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου στον καθένα εκ των αγοραστών, *με συνολικό τίμημα αγοραπωλησίας το ποσό των* ***2.400.000 €.*** Η μεταβιβασθείσα διώροφη κατοικία σύμφωνα με το υπ΄αριθμό 15830/20-2-2006 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου

Θεσ/κης ……, με το οποίο έγινε σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας στο αγροτεμάχιο στο οποίο ανεγέρθησαν οι τρεις (3) διώροφες κατοικίες έχει ποσοστό συμμετοχής στο αγροτεμάχιο **34%**.

Επειδή από το ως άνω αναφερόμενο υπ΄ αριθμό 5949/24-6-2008 προσύμφωνο του συμβολαιογράφου Θεσ/κης …… και την πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εισοδήματος που συντάχτηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε - Επιχειρησιακή Δ/νση Ειδικών Υποθέσεων Θεσ/κης, και στάλθηκε στην Ε΄ Δ.Ο.Υ Θεσ/κης (αριθμός πρωτοκ. Σ.Δ.Ο.Ε Κεντρικής Μακεδονίας …… /18-1-2011, αριθμός πρωτοκ. Ε΄ Δ.Ο.Υ Θεσ/κης : …… /21-3-2011) ***προκύπτει – τεκμηριώνεται***, ότι οι ως άνω αναφερόμενοι αγοραστές (…… και ……) κατέβαλλαν εντός του έτους **2008** στους πωλητές (…… και ……), ***από κοινού*** και αδιαίρετα για την μία εκ των ανεγερθέντων κατοικιών την οποία αγόρασαν, το ποσό του 1.900.000 € και το υπόλοιπο - εναπομένον ποσό από το συνολικό τίμημα το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 500.000 € πιστώθηκε και ανέλαβαν οι αγοραστές να το καταβάλλουν με την ολοκλήρωση της ανέγερσης και της παράδοσης σ' αυτούς της ως άνω αναφερθείσας κατοικίας.

Επειδή η ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο που αγόρασαν από κοινού και εξ αδιαιρέτου δυο (2) φυσικά πρόσωπα με σκοπό την πώληση αυτοτελών χώρων (διαμερισμάτων κ.λ.π) ***συνιστά εμπορική πράξη που θεωρείται σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 2238/94 εμπορική επιχείρηση***, όπως επίσης με το ίδιο άρθρο επιχείρηση ***αποτελεί και μεμονωμένη πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους***.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 2238/94, <<χρόνος απόκτησης του ακαθαρίστου εσόδου από την πώληση οικοδομών γενικά, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου>> και στην περίπτωση μας, μέχρι και την ημερομηνία διεξαγωγής του ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ (Ε΄ Θεσ/κης) δεν είχε συνταχτεί οριστικό συμβόλαιο για την πώληση της ως άνω αναφερθείσας κατοικίας.

Επειδή σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα το συνολικό κέρδος από την πώληση της εν λόγω κατοικίας και με ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου για τον καθένα από τους …… (προσφεύγοντα) και ……, αποτελεί εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων του άρθρου 28 του Ν. 2238/94 ***άτυπης εταιρείας, της οποίας εν τοις πράγμασι τα δύο αυτά φυσικά πρόσωπα αποτελούν τους εταίρους με ποσοστό 50% ο καθένας, το κέρδος της εν λόγω άτυπης εταιρείας προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/94 – Κ.Φ.Ε και η πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων της άτυπης εταιρείας εκδίδεται στο όνομα των εταίρων – φυσικών προσώπων, ως μελών της άτυπης εταιρείας και κοινοποιείται σ' αυτούς .***

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την ***ακύρωση*** *του υπ΄ αριθ. …… /20-9-2013 προσωρινού φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε΄ Θεσ/κης που εκδόθηκε επ' ονόματι και κατά του προσφεύγοντα ……, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα.*

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ
ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ