



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 30.01.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 249

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), όπως αναριθμύθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

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

4. Την από 02.10.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των **Α)** '..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., και **Β)** '..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., φερόμενων ως αποτελούντων άτυπη εταιρεία, κατά των **1)** υπ' αρ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Άτυπης Εταιρείας, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής χρήσης 01.01.-31.12.2007), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **2)** υπ' αρ. /**2019** Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2007, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **3)** της υπ' αρ. /**2019** Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), διαχειριστικής χρήσης 2007, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές 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 από 02.10.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των Α) '..... του με ΑΦΜ και Β) '..... του με ΑΦΜ, 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:

1) Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, άτυπης Εταιρείας, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής χρήσης 01.01.-31.12.2007), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας (..... -), ποσό φόρου εισοδήματος 31.839,55 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 15.919,78 €, πλέον τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013 ποσού 15.572,72 €. ήτοι σύνολο 63.332,05 €.

2) Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2007, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας (..... -), πρόστιμο 300,00 €, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών ως άτυπη εταιρεία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 § 1 του Ν. 2859/2000, που επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν. 4174/2013.

3) Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), διαχειριστικής περιόδου 2007, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας (..... -), πρόστιμο $586,00 * 1/3 = 195,33$ €, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 4 § 1, 6 § 1, 17 § 1, και 19 §§ 1 και 2 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 του ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 2523/1997.

Οι ως άνω πράξεις, εκδόθηκαν κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου, βάσει της υπ' αρ./...../...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν:

- ❖ Να γίνει δεκτή στο σύνολό της η παρούσα Ενδικοφανής Προσφυγή.
- ❖ Να επανεξετασθεί η νομιμότητα και η ορθότητα της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2007 – 31.12.2007) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία προσδιορίζεται διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ύψους 127.358,21 Ευρώ και καταλογίζεται διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 31.839,55 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 15.919,78 Ευρώ, πλέον τόκων άρθρου 53 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 15.572,72 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 63.332,05 Ευρώ.
- ❖ Να επανεξετασθεί η νομιμότητα και η ορθότητα της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007 – 31.12.2007 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο λόγω μη υποβολής δηλώσεως έναρξεως εργασιών ύψους 300,00 Ευρώ.
- ❖ Να επανεξετασθεί η νομιμότητα και η ορθότητα της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007 – 31.12.2007 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο Κ.Β.Σ. λόγω μη τήρησης βιβλίου εσόδων - εξόδων ύψους 195,33 Ευρώ.
- ❖ Να επανεξετασθεί η νομιμότητα και η ορθότητα κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξεως ή παραλείψεως της Διοικήσεως.

- ❖ Να διαταχθεί η ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ως και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξεως ή παραλείψεως της Διοικήσεως.
- ❖ Να υποχρεωθεί η Φορολογική Αρχή να επιστρέψει, και δη εντόκως, από της καταβολής του, άλλως από της ασκήσεως της παρούσης, κάθε ποσό, το οποίο καταβάλαμε ή θα καταβάλουμε, εκουσίως ή αναγκαστικώς, δυνάμει των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων,

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή της χρήσεως 2007

2. Μη στοιχειοθέτηση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 § 3 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

3. Μη στοιχειοθέτηση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 § 2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

4. Επικουρικώς μη νόμιμη η εφαρμογή του λογιστικού προσδιορισμού του φερόμενου ως καθαρού κέρδους από την πώληση ακινήτου δυνάμει του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, αντί της εφαρμογής του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, με το υπ αριθ./1999 συμβόλαιο του Συμβολαιογράφου
....., ο ανωτέρω προσφεύγων του με Α.Φ.Μ.
..... απόκτησε εξ επαχθούς αιτίας, από κοινού και κατ' αναλογία ποσοστό 85% εξ αδιαιρέτου ο ίδιος και ποσοστό 15% εξ αδιαιρέτου η με Α.Φ.Μ., την πλήρη κυριότητα σε ένα αγροτεμάχιο συνολικής επιφανείας 8.163 τ.μ. ευρισκόμενο στη θέση '..... της κτηματικής περιφέρειας της Κοινότητας Νομού του τέως Δήμου εκτός σχεδίου πόλης και ζώνης, με συνολικό κόστος αγοράς 51.501,04 €.

Επειδή, στη συνέχεια, με το υπ αριθ./2003 συμβόλαιο του Συμβολαιογράφου
....., μεταβιβάστηκαν τα 33/100 εξ αδιαιρέτου τμήματος του ανωτέρω αγροτεμαχίου, (το υπ' αριθμόν τέσσερα (4) αγροτεμάχιο εκτάσεως 4.101,05 τμ) που βρίσκεται στη θέση '..... της κτηματικής περιφέρειας της Κοινότητας Νομού του τέως Δήμου εκτός σχεδίου πόλης και ζώνης, στον δεύτερο προσφεύγοντα του και της με Α.Φ.Μ. Συγκεκριμένα ο (πρώτος προσφεύγων) μεταβίβασε τα δέκα οκτώ εκατοστά (18%) εξ αδιαιρέτου και η τα δέκα πέντε εκατοστά (15%) εξ αδιαιρέτου, με συνολικό κόστος αγοράς 1.425,08 €. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, στους προσφεύγοντες, και ανήκει κατά πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή, κοινά, αδιαίρετα και συγκεκριμένα στον πρώτο κατά εξήντα επτά εκατοστά (67%) εξ αδιαιρέτου και στον δεύτερο κατά τριάντα τρία εκατοστά (33%) εξ αδιαιρέτου, το υπ' αριθμόν τέσσερα (4) αγροτεμάχιο με έκταση 4.101,05 τ.μ.

Σε συνέχεια των ανωτέρω μεταβιβάσεων, η αξία αγοράς του αγροτεμαχίου υπ' αρ. 4, εκτάσεως 4.101,05 τ.μ., με συνδικαιούχους τους του και του έχει ως ακολούθως:

Αξία αγροτεμαχίου στη θέση "....." 8.163 τμ	51.504,04
Αξία ιδανικού μεριδίου 4.101,05 τμ (αγροτεμάχιο 4)	25.875,37
Αξία ποσοστού 85% ιδιοκτησίας επί του αγροτεμαχίου 4	21.994,06
(+) αξία αγορασθέντος από τον ποσοστού 33% του αγροτεμαχίου 4, 1.425,08 ευρώ, από την οποία λαμβάνεται υπόψη η αναλογία του 15% (εκ του 33%) του αγροτεμαχίου 4 το οποίο αποκτήθηκε από την	647,73

Συνολική διαμορφωθείσα αξία απόκτησης αγροτεμαχίου 4	22.641,79
--	-----------

Επειδή, ακολούθως, με το υπ' αριθμ./2004 προσύμφωνο και εργολαβικό Συμβόλαιο του Συμβολαιογράφου, οι προσφεύγοντες και, προκειμένου να ανεγερθεί στο ανωτέρω αγροτεμάχιο οικοδομικό συγκρότημα αποτελούμενο από οριζόντιες ιδιοκτησίες κατά την έννοια του Ν. 3741/1929 και των άρθρων 1002 και 1117 του Αστικού Κώδικα, ήλθαν σε συμφωνία με την εταιρεία '.....' με την ιδιότητά της ως εργολήπτριας εταιρείας και ανέθεσαν σε αυτή την ανέγερση οικοδομικού συγκροτήματος με δικές της δαπάνες και ευθύνη και με τους όρους και συμφωνίες του ως άνω εργολαβικού.

Το ως άνω οικοδομικό συγκρότημα αποτελείται από κοινόκτητους και κοινόχρηστους χώρους και από τρία (3) διώροφα κτίρια με υπόγειο και γκαράζ, έκαστο εκ των οποίων αποτελεί οριζόντια ιδιοκτησία και φέρουν τους αριθμούς ένα (1), δύο (2) και τρία (3).

Με το παραπάνω Εργολαβικό Προσύμφωνο, οι προσφεύγοντες οικοπεδούχοι ανέλαβαν την υποχρέωση να μεταβιβάσουν προς την εργολήπτρια εταιρεία ή τα τρίτα πρόσωπα που θα υποδειχθούν από αυτή, τα 728/1.000 εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου με τις παρακάτω αναφερόμενες οριζόντιες ιδιοκτησίες που αντιστοιχούν στο ποσοστό αυτό, ήτοι, την υπ' αριθμόν 1 κατοικία αποτελούμενη από υπόγειο, ισόγειο και Α' όροφο και την υπ' αριθμόν 3 κατοικία, αποτελούμενη από υπόγειο, ισόγειο και Α' όροφο.

Οι προσφεύγοντες οικοπεδούχοι θα παρακρατήσουν κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας τους στο αγροτεμάχιο, δηλαδή ο κατά 67% εξ αδιαιρέτου και ο κατά 33% εξ αδιαιρέτου, τα υπόλοιπα 272/1.000 εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου, στα οποία αντιστοιχεί η υπ' αριθμόν 2 κατοικία αποτελούμενη από υπόγειο, ισόγειο και Α' όροφο.

Επειδή, στη συνέχεια, με την υπ αριθμ./2004 Πράξη Σύστασης Οριζοντίου Ιδιοκτησίας της συμβολαιογράφου, οι προσφεύγοντες και οικοπεδούχοι και, ως μοναδικοί συγκύριοι, συννομείς και συγκάτοχοι του παραπάνω αγροτεμαχίου, συνέστησαν οριζόντια ιδιοκτησία επί του εν λόγω οικοδομικού συγκροτήματος κτιρίων και υπήγαγαν αυτό υπό το σύστημα και το θεσμό του Νόμου 3741/1929 "περί της κατ' όροφο ιδιοκτησίας" και των άρθρων 1002 και 1117 του Αστικού Κώδικα, προσδιορίζοντας τα κτίρια τα οποία αποτελούν αντικείμενο χωριστής ανεξάρτητης και διακεκριμένης οριζόντιας ιδιοκτησίας, βάσει των διατάξεων του Ν. 3741/1929, του Ν.Δ. 1024/1971 και των άρθρων 1002 και 1117 του Αστικού Κώδικα, καθώς και τους κοινοχρήστους και τους κοινόκτητους χώρους, μέρη, πράγματα και εγκαταστάσεις του όλου συγκροτήματος.

Κατόπιν η εργολήπτρια εταιρεία άρχισε να ανεγείρει το οικοδομικό συγκρότημα βάσει της/2004 άδειας οικοδομής του Πολεοδομικού Γραφείου

Από τις συσταθείσες οριζόντιες ιδιοκτησίες, περιήλθε στους προσφεύγοντες οικοπεδούχους κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή κοινώς και αδιαιρέτως και κατά την ως άνω αναλογία που είχαν στο οικοπέδο, η ιδιοκτησία με στοιχεία "ΚΤΙΡΙΟ 2", το δε συνολικό κόστος απόκτησης ανήλθε στο ποσό των 22.641,79 €.

Επειδή, με το υπ αριθ. με το υπ' αριθμ./2007 Συμβόλαιο πώλησης οριζόντιας ιδιοκτησίας, του συμβολαιογράφου, η ανωτέρω περιελθούσα και ανήκουσα στους ανωτέρω προσφεύγοντες οικοπεδούχους ιδιοκτησία (η υπό στοιχεία "ΚΤΗΡΙΟ 2" οριζόντια ιδιοκτησία, συνολικής επιφανείας 134,10 τ.μ., ευρισκόμενη στη θέση '.....' της κτηματικής περιφέρειας της Κοινότητας, Νομού, του τέως Δήμου, κοινώς, αδιαιρέτως και κατά την ως άνω αναλογία ενός εκάστου, μεταβιβάστηκε στην '.....' με Α.Φ.Μ., αντί

συνολικού τιμήματος 150.000,00 €, και με την ίδια αντικειμενική αξία. Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 28 §3 του Ν.2238/1994 ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναγραφόμενο τίμημα των 150.000,00 € τα δε καθαρά κέρδη πώλησης της ως άνω οριζόντιας ιδιοκτησίας ανήλθαν στο ποσό των 127.358,21 € (ακαθάριστα έσοδα 150.000,00 € – κόστος πωληθέντων 22.641,79 €).

Επειδή, σύμφωνα με την Υπ. Οικ. Ε. 1944/ΠΟΛ.48/1986 με θέμα: Φορολογία άτυπων και αφανών εταιριών “Άτυπος είναι η εταιρεία η οποία πραγματικά λειτουργεί σαν εταιρεία, χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για τη σύστασή της διατυπώσεις.

Αφανής ή συμμετοχική είναι η σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Εμπορικού Νόμου εταιρεία, η οποία αποβλέπει σε μία η περισσότερες εμπορικές εργασίες, και η σύστασή της δεν υπόκειται σε διατυπώσεις οι οποίες απαιτούνται για τη σύσταση των λοιπών εμπορικών εταιριών.

Εξάλλου, άτυπος είναι επίσης και η εταιρεία η οποία προέρχεται από νομοτύπως συσταθείσα εταιρεία (ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη και περιορισμένης ευθύνης) η οποία μετά τη λήξη του χρόνου διάρκειας της εξακολουθεί να λειτουργεί, χωρίς να έχουν τηρηθεί για την εκ νέου σύστασή της, οι νόμιμες διατυπώσεις.

Κάθε άτυπη εταιρεία που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, θεωρείται επιτηδευματίας και έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών [άρθρο 36 Ν.2859/2000 & ΠΟΛ.1169/9.6.1998(ΦΕΚ 634/Β)] και τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρο 2 Π.Δ. 186/92), όπως κάθε άλλος επιτηδευματίας. Είναι δε πρόσωπο υποκείμενο σε Φ.Π.Α. (άρθρο 3 Ν.2859/2000) όπως και οποιαδήποτε ένωση προσώπων που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα. Επίσης, είναι υποκείμενο στη φορολογία εισοδήματος (άρθρα 10 & 64 Ν.2238/94).

Τα κέρδη που αποκτούν οι άτυπες και αφανείς (συμμετοχικές) εταιρείες, θεωρούνται ότι αποκτήθηκαν από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο αυτών. Αν αποδειχθεί ότι οι εμφανείς εταίροι είναι περισσότεροι, τα κέρδη κατανέμονται σ’ αυτούς κατ’ ισομοιρία (άρθρο 28 § 48’ Ν. 2238/1994)”.

Επειδή, εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και το προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυωρόφου οικοδομής επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου, αλλά προς το σκοπό πραγματοποιήσεως κέρδους από τη μεταβίβαση των διαμερισμάτων της οικοδομής. (Σ.τ.Ε. 630/85, 2307/85, 4035/88, 1369/89)

Σύμφωνα δε, με το 1059197/1184/14.6.2005 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών “εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις αποτελεί το κέρδος από τη μεμονωμένη ή συμπτωματική πώληση οικοπέδων, εφόσον αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους”.

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 π.χ. κάποιο πρόσωπο διαμεσολαβεί στην κατάρτιση σύμβασης από την οποία αμείβεται με προμήθεια και αποκομίζει κέρδος, η διαμεσολάβηση δε αυτή έγινε για επίτευξη κέρδους ή ωφελείας. Αν το πρόσωπο αυτό δεν προβεί στην συνέχεια στη διενέργεια παρομοίων πράξεων, θα υπαχθεί σε φόρο για το κέρδος που αποκόμισε από τη μεμονωμένη αυτή πράξη”.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. πρωτ. 1095314/1870/Α0012 έγγραφο του Υπ. Οικ. με ΘΕΜΑ: Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις που αφορά αγοραπωλησία ακινήτων, αναφέρεται, ότι:

“Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του αρ.28 του ν.2238/1994 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. Επιπλέον, στην παρ. 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι 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. 4. Στην υπό κρίση περίπτωση, η πώληση οικοπέδων τα οποία αποκτήθηκαν από επαχθή αιτία από κοινού και εξ αδιαιρέτου από φυσικά πρόσωπα χωρίς να έχουν συστήσει εταιρία, συνιστά εμπορική επιχείρηση και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.. Εν τοις πράγμασι, τα φυσικά πρόσωπα αποτελούν τους εταίρους άτυπης εταιρίας, η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρούνται οι όροι δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει. Τα δε έξοδα συμβολαιογράφου και δικηγόρου καθώς και ο ΦΜΑ δεν θα ληφθούν υπόψη, καθώς δεν αποτελούν δαπάνες του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., αφού το άρθρο 31 έχει εφαρμογή σε εμπορικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και όχι φυσικά πρόσωπα.....”

Επειδή, διαπιστώθηκε, ότι, τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα, απέκτησαν με επαχθή αιτία τη συνιδιοκτησία του ως άνω αγροτεμαχίου (4) κοινώς και εξ αδιαιρέτου και με τα προαναφερθέντα ποσοστά συνιδιοκτησίας και περαιτέρω ως συνιδιοκτήτες αυτού, ανήγειραν οικοδομή, την ανέγερση της οποίας ανέθεσαν σε εργολήπτρια εταιρεία, με το σύστημα της αντιπαροχής.

Στη συνέχεια, δε, και ένεκα της αντιπαροχής, απέκτησαν την οριζόντια ιδιοκτησία που περιγράφηκε ως “ΚΤΗΡΙΟ 2” κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή, κοινώς και εξ αδιαιρέτου και κατά την αναλογία που είχαν αρχικώς στο οικόπεδο. Ακολούθως δε, η κτηθείσα και ανήκουσα στους ανωτέρω προσφεύγοντες οικοπεδούχους ιδιοκτησία, κοινώς, αδιαιρέτως και κατά την άνω αναλογία στον καθένα τους, μεταβιβάστηκε σε τρίτο πρόσωπο, με επαχθή αιτία (πώληση).

Από τα προαναφερθέντα, είναι προφανές, ότι τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα, προέβησαν στην απόκτηση της συνιδιοκτησίας του αγροτεμαχίου τέσσερα (4) κατά τα ποσοστά που αναφέρθηκαν ανωτέρω, με σκοπό την ανέγερση οριζοντίων ιδιοκτησιών (στη συγκεκριμένη περίπτωση, με ανάθεση σε εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής) και την εν συνεχεία πώληση της περιελθούσας σε αυτούς οριζόντιας ιδιοκτησία, με απώτερο σκοπό και πρόθεση την επίτευξη κέρδους.

Σημειώνετε, ότι από τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα - οικοπεδούχοι, ο πρώτος εκ των προσφευγόντων, έχει αποκτήσει την εμπορική ιδιότητα ως κατασκευαστής κτιρίων για κατοικίες και μη, ενώ και οι δύο προσφεύγοντες συμμετέχουν ως μέλη και στη διοίκηση νομικών προσώπων με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή και πώληση οικοδομών.

Τέλος επισημαίνεται, ότι, από τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση μας από την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και των υπ’ αρ./2019,/2019 και/2019 ενδικοφανών προσφυγών, προέκυψε ότι ο προσφεύγων ως συνιδιοκτήτης-οικοπεδούχος, προέβη σε πληθώρα περιπτώσεων, στην ανέγερση οικοδομών επί οικοπέδων συνιδιοκτησίας του με το σύστημα της αντιπαροχής, και εν συνεχεία πώληση των περιελθουσών ένεκα της αντιπαροχής οριζοντίων ιδιοκτησιών, γεγονός που αποδεικνύει ότι ασκούσε συστηματικά και όχι μεμονωμένα εμπορική δραστηριότητα πώλησης ακινήτων και είχαν ως απώτερο σκοπό και πρόθεση την επίτευξη κέρδους.

Στη συγκεκριμένη υπό κρίση υπόθεση, ασκήθηκε εμπορική επιχείρηση, καθόσον υφίστανται η άσκηση πράξεων αγοράς και εν συνεχεία πώλησης ακινήτων αποβλέπουσα στην επίτευξη κέρδους που συνιστά εν τοις πράγμασι τη θεμελίωση του εμπορικού επαγγέλματος, το δε σημαντικό κέρδος που τελικά προέκυψε, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες ισχύουσες διατάξεις, καθώς και τις λύσεις που έχουν δοθεί από τη Διοίκηση, συνιστά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις που εντάσσεται στις διατάξεις του άρθρου 28 Ν. 2238/94 και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των άρθρων 2§4 και 10§1 του ν. 2238/1994.

Επειδή, εξ' όλων των ανωτέρω προκύπτει, ότι ο πρώτος εκ των προσφευγόντων πραγματοποιούσε **κατά σύστημα** πράξεις αγοράς και πώλησης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου ακινήτων, με σκοπό την επίτευξη κέρδους και όχι την αξιοποίηση κεφαλαίων, δεδομένου ότι καμία από τις ως άνω ιδιοκτησίες δεν αξιοποιήθηκε περαιτέρω. Ενήργησε, εν τοις πράγμασι ως μέλος άτυπων εταιριών, οι οποίες στερούνταν νομικής προσωπικότητας, καθόσον δεν είχαν καταρτιστεί έγκυρα καταστατικά και δεν είχαν τηρηθεί οι όροι δημοσιότητας όπως ο νόμος ορίζει και για τις οποίες δεν τηρήθηκαν οι υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), του Π.Δ. 182/92(Κ.Β.Σ) και του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.).

Στη συγκεκριμένη δε περίπτωση, οι προσφεύγοντες αποτελούν τους εταίρους μιας άτυπης εταιρίας, με ποσοστό συμμετοχής 67% ο του και 33% ο του, η οποία στερείται μεν νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι δημοσιότητας που προβλέπει ο νόμος αλλά άσκησε εμπορική πράξη και απέκτησε εισόδημα από την πώληση της οριζόντιας ιδιοκτησίας που έλαβε ως εργολαβικό αντάλλαγμα από τις ανεγερθείσες στο ιδιόκτητο οικόπεδο της οικοδομές.

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι "το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007), έχει παραγραφεί".

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2238/1994, (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

"1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

5. 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. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης".

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α'), οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ίδιου νόμου, πρέπει να υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος στον Προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Επειδή, οι προσφεύγοντες πραγματοποίησαν, πράξεις αγοράς και πώλησης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου ακινήτου, με σκοπό το κέρδος, χωρίς να έχουν προβεί στη σύσταση οποιασδήποτε νομικής μορφής εταιρία, για την άσκηση της δραστηριότητας τους αυτής, ενήργησαν εν τοις πράγμασι ως μέλη άτυπης εταιρίας.

Επειδή, κάθε άτυπη εταιρεία που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, θεωρείται επιτηδευματίας και έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών (Άρθ. 36 Ν. 2859/2000), τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.), είναι υποκείμενη σε ΦΠΑ (Άρθρο 3 Ν. 2859/2000) και σε φορολογία εισοδήματος (Ν. 2238/94).

Επειδή, η ως άνω «άτυπη εταιρεία», δεν υπέβαλε ως όφειλε δήλωση φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2008 (χρήση 2007), το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη καταλογισμού φόρου, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, δεν τίθεται θέμα παραγραφής, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων

Επειδή, η εντολή ελέγχου και κατ' επέκταση η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου βάσει της οποίας καταλογίστηκε στην άτυπη εταιρεία ο οφειλόμενος από την άσκηση εμπορικής πράξης φόρος, δεν στηρίχτηκε σε συμπληρωματικά στοιχεία όπως από τη συνταχθείσα έκθεση τακτικού ελέγχου προκύπτει, αλλά από τον αυτοτελή φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε, καθόσον από το 23.122/04.04.2007 συμβόλαιο πώλησης της υπό στοιχεία «κατοικία 2» οριζόντιας ιδιοκτησίας προέκυψε ότι υποκείμενο σε φόρο από τη μεταβίβαση του εν λόγω ακινήτου είναι η άτυπη εταιρεία μεταξύ των προσφευγόντων.

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται, ότι *"δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής καμιάς εκ των λοιπών προθεσμιών παραγραφής (δεκαετής, δεκαπενταετής), που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς, το τίμημα από την πώληση των επίμαχων ακινήτων συμπεριλήφθηκε κανονικώς στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να γίνει λόγος ούτε για «συμπληρωματικό (νέο) στοιχείο», ούτε για τυχόν μη υποβολή δηλώσεως", ο ισχυρισμός αυτός δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται, δεδομένου ότι η δήλωση των ποσών αυτών από τα φυσικά πρόσωπα - μέλη της ελεγχόμενης Άτυπης Εταιρίας σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά την υποχρέωση της εταιρίας για υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.2238/1994.*

Σημειώνεται, ότι, ο πρώτος εκ των προσφευγόντων , στον κωδ. 781 *"ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή συναλλάγματος, δάνεια, δωρεές κλπ",* της υποβληθείσας Δ.Φ.Ε. οικ. έτους 2008, δήλωσε το ποσό του 1.917.000,00 €, ο δε δεύτερος εκ των προσφευγόντωνς στο ίδιο κωδικό το ποσό των 49.500,00 €, στα οποία, κατά δήλωση τους, συμπεριελήφθη και το ποσό της πώλησης της ανωτέρω οριζόντιας ιδιοκτησίας. Τα ποσά αυτά, στον κωδικό που δηλώνονται, μειώνουν την ετήσια δαπάνη διαβίωσης του εκάστοτε φορολογούμενου που τα επικαλείται, με αποτέλεσμα την αποφυγή φορολόγησης του λόγω τεκμηρίων.

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι *"δεν στοιχειοθετούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 § 3 του ν. 2238/1994"*.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 741, 748 και 784 του Α.Κ ορίζεται ότι:

"Α.Κ. 741: Με τη σύμβαση της εταιρείας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.

Α.Κ. 748: 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.

Α.Κ. 748: Η εταιρεία 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 εταιρείες. Η προσωπικότητα αυτή της αστικής εταιρείας εξακολουθεί να υπάρχει ωστόσο περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της”.

Επειδή, ως προαναφέρθηκε, άτυπη είναι η εταιρεία η οποία πραγματικά λειτουργεί σαν εταιρεία, χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για την σύσταση της διατυπώσεις.

Κάθε άτυπη εταιρεία που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, θεωρείται επιτηδευματίας και έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών (Άρθρο 36 Ν. 2859/2000) και επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., τις υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, όπως κάθε άλλος επιτηδευματίας. (Άρθρο 2 ΠΔ 186/92).

Είναι δε πρόσωπο υποκείμενο σε ΦΠΑ (Άρθρο 3 Ν. 2859/2000) όπως και οποιαδήποτε ένωση προσώπων που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητα οικονομική δραστηριότητα, επίσης δε και πρόσωπο υποκείμενο στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/94.

Τα κέρδη που αποκτούν οι άτυπες και αφανείς εταιρείες, θεωρούνται ότι αποκτήθηκαν από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο αυτών (Άρθρο 28 παρ.4β Ν.2238/1994). Αν αποδειχθεί ότι οι εταίροι είναι περισσότεροι, τα κέρδη κατανέμονται σ’ αυτούς κατά το ποσοστό τους και εφόσον αυτό δεν είναι σαφές, κατ’ ισομοιρία.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 §§ 1, 3 του ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι:

“1.Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.

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 (ΦΕΚ43/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 με την ΠΟΛ.1047/11.3.2013 με θέμα: “Αποδοχή της με αρ. 532/2012 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σχετικά με την εφαρμογή διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ σε περιπτώσεις πωλήσεων ακινήτων που αποκτήθηκαν από επαχθή ή μη επαχθή αιτία”

“Με την γνωμοδότηση αυτή 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 αξιοποίησής του 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.

Τέλος, η προϋπόθεση πωλήσεως μέσα σε δύο έτη από την απόκτηση του ακινήτου δεν έχει εφαρμογή στην προκείμενη περίπτωση, καθόσον αναφέρεται στην δεύτερη περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 και συγκεκριμένα στην πώληση εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και όχι στην ανέγερση και μεταβίβαση οριζοντίων ιδιοκτησιών επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, η οποία συνιστά μεμονωμένη πράξη αγοραπωλησίας ακινήτων και αποτελεί διαφορετική περίπτωση.”

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε, ότι, η ανέγερση των οριζοντίων ιδιοκτησιών στο ευρισκόμενο στη θέση “.....” της κτηματικής περιφέρειας της Κοινότητας, Νομού, του τέως Δήμου, αγροτεμάχιο (4), δεν έγινε προς το σκοπό αξιοποιήσεως κεφαλαίου, αλλά προς το σκοπό επίτευξης κέρδους από τη μεταβίβαση της κτηθείσας και ανήκουσας στους προσφεύγοντες ιδιοκτησίας, κοινώς, αδιαιρέτως και με τα ποσοστά συνιδιοκτησίας που είχαν στο αγροτεμάχιο (4).

Η πράξη της ανέγερσης οριζοντίων ιδιοκτησιών με το σύστημα της αντιπαροχής και την εν συνεχεία πώληση της περιελθούσας στους προσφεύγοντες, και οριζόντιας ιδιοκτησίας, είναι πράξη εμπορική και το εισόδημα που αποκτήθηκε εισόδημα από εμπορικές πράξεις δεδομένου ότι αυτή δεν πραγματοποιήθηκε με σκοπό την αξιοποίηση του κεφαλαίου τους, η περιελθούσα δε, σε αυτούς ιδιοκτησία δεν εκμισθώθηκε σε τρίτους, ούτε ιδιοχρησιμοποιήθηκε με οιονδήποτε τρόπο από τα φυσικά πρόσωπα κατά την αναλογία που τους ανήκε, αλλά πουλήθηκε στο σύνολο της. Επίσης, η περιελθούσα στους προσφεύγοντες οριζόντια ιδιοκτησία δεν προορίζονταν να καλύψει προσωπικές ή οικογενειακές ανάγκες, δεδομένου ότι δεν είχαν πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100%. Παρέμειναν δηλαδή συνιδιοκτήτες, επιλογή η οποία καταδεικνύει την πρόθεση τους να εμπορευθούν την οριζόντια ιδιοκτησία, μεταβιβάζοντας την σε τρίτους. Επιπλέον, η οριζόντια ιδιοκτησία πωλήθηκε σε σύντομο χρονικό διάστημα από την ανέγερση του συγκροτήματος ακινήτων.

Όπως δε προαναφέρθηκε, από τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση μας από την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και των υπ’ αρ./2019,/2019 και/2019 ενδικοφανών προσφυγών, προέκυψε ότι ο προσφεύγων σε συνεργασία με άλλα φυσικά πρόσωπα “..... του ..”, “..... του ..” (μέλη της οικογενείας του ή/και τρίτους), προέβη σε πανομοιότυπες διαδικασίες απόκτησης αγροτεμαχίων, εν συνεχεία ανέγερσης οικοδομών με το σύστημα της αντιπαροχής και τέλος μεταβίβασης με επαχθή αιτία κάθε οριζόντιας ιδιοκτησίας η οποία αποτέλεσε το ένεκα της αντιπαροχής αντάλλαγμα.

Επειδή, από τις αγορές και μεταβιβάσεις ακινήτων, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στην ίδια γεωγραφική περιοχή, με τεμαχισμό των αγροτεμαχίων σε μικρότερα τμήματα ίσης περίπου εκτάσεως και ανεγέρσεως με το σύστημα της αντιπαροχής οριζοντίων ιδιοκτησιών στο σύνολο των αγροτεμαχίων αυτών, είναι πρόδηλη η κερδοσκοπική πρόθεση που υφίστατο κατά την απόκτηση όλων των αγροτεμαχίων, δεδομένου ότι οι

περιελθούσες στους συνιδιοκτήτες οριζόντιες ιδιοκτησίες, συμπεριλαμβανομένης και της υπό κρίση, μεταβιβάστηκαν στο σύνολο τους και δεν παρέμεινε καμία στους συνιδιοκτήτες-οικοπεδούχους καταρρίπτοντας έτσι και τους ισχυρισμούς που προβάλλουν οι προσφεύγοντες ότι αφενός "η ως άνω αστική συναλλαγή δεν υπαγορεύθηκε από την πρόθεση πώλησεως των ανεγερθησομένων οριζοντίων ιδιοκτησιών, αλλά από την πρόθεση ιδιοκατοικήσεως και ιδιοχρησιμοποίησεως αυτών για κάλυψη των σχετικών αναγκών του συνόλου της οικογενείας μας" και αφετέρου ότι "σε κάθε περίπτωση πρόκειται για ένα και μόνο εργολαβικό προσύμφωνο με συνήθεις συναλλακτικούς όρους, ήτοι για μεταβίβαση προς την εργολήπτρια εταιρεία συμφερόντων μας ποσοστού 642/1000, με παρακράτηση 358/1000, ποσοστά από τα οποία διαφαίνεται η πρόθεση αξιοποίησεως του εν λόγω κεφαλαίου και επ' ουδενί οποιαδήποτε κερδοσκοπική πρόθεση".

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι "δεν στοιχειοθετούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 § 2 του ν. 2238/1994".

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 § 2 του ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι:

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.

Επειδή, ως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1047/11.03.2013, και ιδιαίτερα στην τελευταία παράγραφο αυτής αναφέρεται ότι "η προϋπόθεση πώλησεως μέσα σε δύο έτη από την απόκτηση του ακινήτου δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, καθόσον αναφέρεται στην δεύτερη περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 και συγκεκριμένα στην πώληση εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και όχι στην ανέγερση και μεταβίβαση οριζοντίων ιδιοκτησιών επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, η οποία συνιστά μεμονωμένη πράξη αγοραπωλησίας ακινήτων και αποτελεί διαφορετική περίπτωση".

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία του ΣτΕ (3729/1998, 1369/1988, 4034/1988), έχει κριθεί ότι εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής σε ιδιόκτητο οικόπεδο εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται με σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου, αλλά με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους από τη μεταβίβαση των διαμερισμάτων της οικοδομής. Ο σκοπός αυτός μπορεί να συναχθεί από περιστατικά συναφή με την ανέγερση της οικοδομής, όπως από την αγορά του οικοπέδου σε χρόνο που δεν απέχει από την ανέγερση της οικοδομής, από το μέγεθος της, από την πώληση διαμερισμάτων μέσα σε σύντομο σχετικά διάστημα και μάλιστα με μεγάλη αναλογία σχετικά με τα διαμερίσματα που παραμένουν στον ιδιοκτήτη.

Επειδή, στην ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, όπως αυτή παρατίθεται στις γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ. 532/2012 και 355/2013, οι οποίες έχουν γίνει αποδεκτές από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με τις ΠΟΛ 1047/2013 και ΠΟΛ 1100/2014 αντίστοιχα, αναφέρεται ότι, "Η έννοια του εμπορικού εισοδήματος είναι ευρυτάτη περιλαμβάνουσα κάθε εισόδημα προερχόμενο εξ επαγγέλματος μη ελευθερίου και όχι μόνον στο εισόδημα εξ εμπορικής επιχείρησης κατά την έννοια του εμπορικού νόμου (ΣτΕ 1/1961). Άρα είναι ευνόητο ότι η φορολογική επιχείρηση είναι έννοια πολύ ευρύτερη της εμπορικής επιχείρησης. Ήδη δε, μετά την τροποποίηση που επέφερε το άρθρο 8 του α.ν. 239/1967 στο άρθρο 31 του ν.δ. 3323/1955 (νυν άρθρο 28 του ν. 2238/1994), επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, (όπως είναι και η πώληση ακινήτου, με εξαίρεση το κέρδος από την κατασκευή και πώληση οικοδομών το οποίο φορολογείται με τον ειδικό τρόπο του άρθρου 34 ν. 2238/1994, ΣτΕ 1000/1981), εφόσον γίνεται προς το σκοπό επίτευξης κέρδους και όχι προς αξιοποίηση κεφαλαίου (ΣτΕ

4035/1988, 223/1981, 3387/1974 κ.ά.).....". Δηλαδή, συνδέεται άρρηκτα, ο χαρακτηρισμός ως "επιχείρηση", της μεμονωμένης ή συμπτωματικής πράξης, με την πρόθεση επίτευξης κέρδους.

Ως ρητά αναφέρεται ανωτέρω η ανέγερση των οριζοντίων ιδιοκτησιών στο ευρισκόμενο στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας της Κοινότητας , Νομού , του τέως Δήμου , αγροτεμάχιο (4), δεν έγινε προς τον σκοπό αξιοποίησως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επιτεύξεως κέρδους από την μεταβίβαση της κτηθείσας και ανήκουσας στους προσφεύγοντες ιδιοκτησίας, κοινώς, αδιαιρέτως και με τα ποσοστά συνιδιοκτησίας που είχαν στο αγροτεμάχιο (4).

Επειδή, οι προσφεύγοντες, επικαλούνται τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2238/1994 "κέρδη υπεραξίας κεφαλαίου που προκύπτουν από τη μεταβίβαση ακινήτων", όπως τροποποιήθηκαν με το ν. 4110/2013, σημειώνουμε, ότι, οι διατάξεις αυτές αναφέρονται στην απόκτηση ακινήτων μετά την 01/01/2013 και βρίσκονται σε αναστολή από 01/01/2015 έως και σήμερα, και στο φόρο αυτό δεν υπόκειται το κέρδος που πραγματοποιείται από εμπορική δραστηριότητα αγοραπωλησίας ακινήτων, αλλά το εισόδημα που προκύπτει από την υπεραξία της μεταβίβασης της ακίνητης περιουσίας, ήτοι της μεταβίβασης ακινήτων ή ιδανικών μεριδίων αυτών ή εμπράγματος δικαιώματος επί αυτών, σε συνάρτηση με την αύξηση της αξίας του ακινήτου με την πάροδο του χρόνου.

Συγκεκριμένα, στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4110/2013 αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι "με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του ΚΦΕ, ορίζεται το αντικείμενο του φόρου επί των κερδών που προκύπτουν από τη μεταβίβαση ακινήτων, σύμφωνα με το οποίο σε κάθε περαιτέρω μεταβίβαση με επαχθή αιτία ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού που αποκτήθηκε με οποιαδήποτε αιτία μετά την 1.1.2013, επιβάλλεται ο φόρος αυτός στη διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης αυτού και αξίας της τιμής πώλησης του.

Σκοπός του είναι η φορολόγηση του κέρδους που αποκομίζει ο κύριος ακινήτου ή εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου, το οποίο απέκτησε από οποιαδήποτε αιτία μετά την 1.1.2013, όταν προβεί σε περαιτέρω μεταβίβαση του. Το κέρδος αυτό προκύπτει από την αύξηση της αξίας του ακινήτου με την πάροδο του χρόνου, έτσι ώστε σε περίπτωση περαιτέρω μεταβίβαση του, η αξία αυτή να είναι μεγαλύτερη από την αξία της κτήσης του. Για το λόγο αυτό ως βάση υπολογισμού του εν λόγω φόρου κρίθηκε η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης του ακινήτου."

Επειδή, οι προσφεύγοντες, ισχυρίζονται, ότι "και υπό το καθεστώς του σημερινού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), που ισχύει από 1.1.2014 και εξής, επιβεβαιώνεται ότι η μεμονωμένη πώληση ακινήτου δεν συνιστά άσκηση εμπορικής δραστηριότητας. Ειδικότερα, συνεχίζεται το καθεστώς φορολόγησως του εισοδήματος από τη μεταβίβαση κεφαλαίου, το οποίο εισήχθη για πρώτη φορά με τον προαναφερθέντα Ν. 4110/2013. Έτσι, στο άρθρο 41 ορίζονται τα της φορολόγησης του εισοδήματος της μεταβιβαζόμενης ακίνητης περιουσίας. Με το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος επαναβεβαιώνεται, κυρίως, η έννοια της «επιχειρηματικής συναλλαγής» και σε κάθε περίπτωση ορίζεται ρητά και πανηγυρικά ότι μεμονωμένη συναλλαγή που αφορά ακίνητο δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα".

Ο ισχυρισμός αυτός δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται, διότι στην ΠΟΛ 1122/28.04.2014 "φορολόγηση της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας από φυσικά πρόσωπα" αναφέρεται ότι "η παράγραφος 3 του άρθρου 21 του ν. 4174/2013 ορίζει ότι επιχειρηματική συναλλαγή θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του προηγούμενου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Κατά την έννοια των παραπάνω, δεν προκύπτει φόρος υπεραξίας εάν η μεταβίβαση διενεργείται από εργολάβους οικοδομών, από άτομα που διενεργούν συστηματικά πωλήσεις ακινήτων (μέσα στη διάρκεια δύο

ετών τρεις και άνω πωλήσεις) ή ακόμα και σε περίπτωση διενέργειας μεμονωμένης ή συμπτωματικής πράξης που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, οπότε το εισόδημα που προκύπτει συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα".

Κατά την έννοια των παραπάνω, αποτελεί επιχειρηματική συναλλαγή και η ενέργεια μιας μόνο πράξης ή συμπτωματικής πράξης αρκεί να αποσκοπεί στην πραγματοποίηση κέρδους. Δηλαδή, βασικό στοιχείο για να χαρακτηριστεί μία "μεμονωμένη πράξη" ως επιχειρηματική συναλλαγή είναι, όπως προαναφέραμε, η πρόθεση για την πραγματοποίηση κέρδους. Ως εκ τούτου οι διατάξεις του άρθρου 21 παράγραφος 3 του Ν. 4172/2013, αλλά και οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, ως προϋπόθεση του χαρακτηρισμού μίας μεμονωμένης πράξης ως εμπορικής θέτουν την πρόθεση πραγματοποίησης κέρδους.

Η αναφορά δε, στις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα -αναφορικά για ακίνητα- εντός δύο ετών, αφορά το χαρακτηρισμό των πράξεων ως συστηματικών και όχι ως μεμονωμένων και οι διατάξεις του άρθρου 21 § 3 του ν. 4172/2013 που τις ορίζουν, ισχύουν για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01/01/2014 και μετά (ήδη με παρ. 5 του ίδιου άρθρου και νόμου όπως προστέθηκε με το άρθρο 115 παρ. 38 του ν. 4549/2018 και ισχύει από το φορολογικό έτος 2019 και επόμενα, καταργήθηκε).

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται, ότι, "ως κόστος του πωληθέντος ακινήτου λαμβάνεται η αξία κατασκευής του κτιρίου, το οποίο μας δόθηκε ως αντιπαροχή (κατοικία 2) και το οποίο θα μπορούσε να υπολογισθεί μόνο κατόπιν ελέγχου στα βιβλία της εργολήπτριας Εταιρείας, η οποία, ως Ανώνυμη Εταιρεία, τηρεί λογιστικά βιβλία Γ Κατηγορίας (διπλογραφικά), όπου καταχωρείται αναλυτικώς όλο το κατασκευαστικό κόστος, (βλ. ΣτΕ 2169/1983, 3325/1987)", ο ισχυρισμός αυτός δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται, διότι, ως εισόδημα (ακαθάριστο έσοδο) εξ εμπορικών επιχειρήσεων θεωρείται το κέρδος ή η ωφέλεια που αποκτάται από τον πωλητή του ακινήτου και αντιστοιχεί, κατά τις ρητές διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 περ. α', β' του ν. 2238/1994, - στην επί πλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου που πωλήθηκε και της αξίας αυτού κατά τον χρόνο της καθ' οιονδήποτε τρόπο κτήσης του ακινήτου (ΝΣΚ 532/2012, 634/2012) ή τον χρόνο πριν την κατάτμηση ή ρυμοτόμησή του (ΣτΕ 4392/1985). Ως αξία πώλησης, κατά τη ρητή πρόβλεψη του άρθρου 28§3 ΚΦΕ, λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική αξία του ακινήτου (όπως αυτή προσδιορίζεται κατ' άρθρο 41 του ν. 1249/1982), εκτός εάν στο πωλητήριο συμβόλαιο αναγράφεται τίμημα μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, οπότε ως αξία πώλησης λαμβάνεται το ποσόν αυτό.

Σύμφωνα δε, με την από 31.07.2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σελίδες 15-16, αναφέρεται ρητά, ότι ο έλεγχος, κατά τον υπολογισμό της διαφοράς μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο μεταβιβάστηκε με επαχθή αιτία και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς του, έλαβε υπόψη του την αξία πώλησης του ακινήτου με στοιχεία "κατοικία 2" βάσει του/2007 Συμβολαίου πώλησης οριζόντιας ιδιοκτησίας, καθόσον η κατοικία αυτή αφενός αποτέλεσε το εργολαβικό αντάλλαγμα της μεταβίβασης από τους προσφεύγοντες των 728/1.000 εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου του οποίου ήταν συνιδιοκτήτες και αφετέρου η αξία του είναι αυτή της πώλησης του.

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι δεν είναι νόμιμη η εφαρμογή του λογιστικού προσδιορισμού του φερόμενου ως καθαρού κέρδους από την πώληση ακινήτου δυνάμει του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, αντί της εφαρμογής του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994 "Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή 15% στα ακαθάριστα έσοδα τους".

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ.: 1040754/679/Α0012/08.05.2008 έγγραφο του Υπ. Οικ. με ΘΕΜΑ: "Φορολογική μεταχείριση σε περίπτωση ανέγερσης- πώλησης ακινήτων".

“1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε, 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 αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α (ν.2859/2000, ΦΕΚ 248 Α') όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής. Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

2. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε, τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15) στα ακαθάριστα έσοδα τους.

3. Με βάση τα πιο πάνω, η επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης (Κοινοπραξία της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., Ο.Ε ή Ε.Ε), που αναφέρεσθε, θα φορολογηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε για τα ακίνητα (διαμερίσματα) εκείνα, που αποτελούν το εργολαβικό αντάλλαγμα αυτής.

Περαιτέρω, τα διαμερίσματα, που περιέρχονται λόγω αντιπαροχής στους ιδιοκτήτες οικοπεδούχους - μέλη, οι οποίοι προβαίνουν σε πωλήσεις αυτών, θα φορολογηθούν στο όνομα των οικοπεδούχων αυτών ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε, καθόσον η συμμετοχή αυτών στην κατασκευάστρια επιχείρηση θεωρείται ως προέκταση της δραστηριότητας ανέγερσης - πώλησης ακινήτων. Τα παραπάνω, βέβαια, σε κάθε περίπτωση, ως θέματα πραγματικά ελέγχονται και κρίνεται η φορολόγησή τους από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της ΔΟΥ, στον οποίο πρέπει να απευθύνεστε.”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 παρ. 2 του ν. 2238/1994, “οι οικοδομικές επιχειρήσεις που λειτουργούν με τη μορφή νομικού προσώπου του άρθρου 101 παρ. 1 του ΚΦΕ (Α.Ε., Ε.Π.Ε., συνεταιρισμοί, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις, καθώς και αλλοδαπές επιχειρήσεις), καθώς και κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν τα πρόσωπα αυτά, προσδιορίζουν τα καθαρά κέρδη τους με τις γενικές διατάξεις της φορολογίας, δηλαδή με λογιστικό τρόπο και όχι με τεκμαρτό”.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο υποσύστημα <https://newtaxis.ggps.gsis> διαπιστώθηκε, ότι η εργολήπτρια εταιρεία "....." είναι κεφαλαιουχική εταιρεία, με τη μορφή της Ανωνύμου, της οποίας το κεφάλαιο είναι διαιρεμένο σε μετοχές. Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος κατά την περίοδο 01/01 - 31/12/2007 ήταν ο του Ο του, δεν αποτέλεσε κατά την ελεγχόμενη περίοδο μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου της.

Επειδή, ως προκύπτει από το προαναφερθέν 1040754/679/A0012/8.5.2008 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, η πώληση των ακινήτων που λαμβάνουν συνιδιοκτήτες-οικοπεδούχοι ως εργολαβικό αντάλλαγμα από την ανέγερση οικοδομής στο οικόπεδο που εκχώρησαν στην κατασκευάστρια εταιρεία στην οποία συμμετέχουν, θα φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε καθόσον η συμμετοχή αυτών στην κατασκευάστρια επιχείρηση θεωρείται ως προέκταση της δραστηριότητας ανέγερσης - πώλησης ακινήτων, μόνο στις περιπτώσεις που η κατασκευάστρια εταιρεία είναι προσωπική εταιρεία ή Κοινοπραξία, δεδομένου ότι ρητά αναφέρεται το είδος αυτής, ήτοι Κοινοπραξία του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., Ο.Ε. ή Ε.Ε.. Εταιρείες δηλαδή για τις οποίες ισχύει ο τεκμαρτός τρόπος εξεύρεσης των καθαρών κερδών τους.

Σύμφωνα δε, με τα ανωτέρω, επειδή η εταιρεία ".....", είναι κεφαλαιουχική εταιρεία, τα καθαρά της κέρδη εξευρίσκονται λογιστικά σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις και ως εκ τούτου η πώληση του ακινήτου με στοιχεία "κατοικία 2", δε δύναται να θεωρηθεί προέκταση της δραστηριότητας ανέγερσης - πώλησης

ακινήτων και τα κέρδη από τη μεταβίβαση του να προσδιορισθούν με τον τεκμαρτό τρόπο που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που στρέφεται κατά των υπ' αρ. **1)**/**2019** Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2007, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και **2)**/**2019** Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), διαχειριστικής περιόδου 2007, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., είναι αόριστη και ανεπίδεκτη εκτίμησης, καθόσον δεν περιέχει κανέναν λόγο που να πλήττει το κύρος και τη νομιμότητα της πράξης αυτής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./01.10.2019 ενδικοφανούς προσφυγής των **Α)** "..... του", με ΑΦΜ, και **Β)** "..... του", με ΑΦΜ, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αρ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Άτυπης Εταιρείας, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής χρήσης 01.01.-31.12.2007), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
0,00	127.358,21	127.358,21

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
0,00	63.332,05	63.332,05

2) της υπ' αρ./**2019** Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2007, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

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

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

ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 300,00 €

3) της υπ' αρ./**2019** Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), διαχειριστικής χρήσης 2007, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :
ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 195,33 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.