



ΚΑΛΛΙΘΕΑ 21/7/2021
ΑΡΙΘ.ΑΠΟΦΑΣΗΣ :2146

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 553

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθ. 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 26.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του Συνταξιούχου, κατοίκου οδός αρ., με Α.Φ.Μ. και της του Συνταξιούχου, κατοίκου οδός αρ., με Α.Φ.Μ., κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

α. Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχείριση 01.01.2009 – 31.12.2009) με τον οποίο προσδιορίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 95.258,88 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 47.629,44 Ευρώ πλέον τόκου άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ύψους 58.412,75 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 201.301,07 Ευρώ.

γ. Του υπ' αριθμ./2020 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 4 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2009, με τον οποίο επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 300,00 Ευρώ

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

Επί της από 26.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς
προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ.
..... και της του, με
Α.Φ.Μ., 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:

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

2ος Λόγος Προσφυγής: Παράνομο, αναιτιολόγητο και εσφαλμένο πόρισμα περί δήθεν ασκήσεως επιχειρηματικής δραστηριότητας.

* * * * *

Επειδή, από την με ημερομηνία 29.12.2020 έκθεση μερικού έλεγχου φορολογίας εισοδήματος των υπαλλήλων του ΚΕΦΟΜΕΠ, διαπιστώθηκαν τα πιο κάτω:

Με το υπ αριθμ./2005 συμβόλαιο της Συμβ/φου του , ο πρώτος των προσφευγόντων του με Α.Φ.Μ. αποκτήσε με αγορά, από κοινού και κατ' αναλογία ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ο ίδιος και ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου η σύζυγός του με Α.Φ.Μ., την πλήρη κυριότητα σε ένα αγροτεμάχιο μετά της επ' αυτού οικίας συνολικής επιφανείας 312,80 τμ ευρισκόμενο στο Δήμο , στο Οικοδομικό Τετράγωνο που περικλείεται από τις οδούς και συγκεκριμένα επί της οδού στην οποία φέρει τον αριθμό , ως κατωτέρω:

Περιγραφή ακινήτου	Συμβόλαιο αγοράς	Αγοραστές	Κόστος απόκτησης	Συνολικό κόστος
Αγροτεμάχιο εκτάσεως ευρισκόμενο στο Δήμο στο Οικοδομικό Τετράγωνο επί της οδού στην οποία φέρει τον αριθμό	Συμβόλαιο αγοράς/2005 της συμβολαιογράφου	-..... 50% -50%		
Αξία Ακινήτου			233.322,05	
Εκτίμηση Δ.Ο.Υ.			208.785,02	
Συνολικό Κόστος			233.322,05	233.322,05
Συνολικό Κόστος σε ευρώ			233.322,05	233.322,05

Στη συνέχεια, με το υπ' αριθμ./2005 προσύμφωνο μεταβίβασης ποσοστών εξ αδιαιρέτου οικοπέδου – εργολαβικό της Συμβ/φου , οι και , ήλθαν σε συμφωνία με τον εργολάβο του με ΑΦΜ και με το παρόν της ανέθεσαν την ανέγερση πολυώροφης οικοδομής (πολυκατοικίας) αποτελούμενη από Β' υπόγειο, Α' υπόγειο, ισόγειο, πρώτο (Α), δεύτερο (Β), τρίτο (Γ), τέταρτο (Δ) και πέμπτο (Ε) πάνω από το ισόγειο – πυλωτή και δώμα.

Με το παραπάνω Εργολαβικό Προσύμφωνο, οι οικοπεδούχοι ανέλαβαν την υποχρέωση να μεταβιβάσουν προς την εργολήπτρια εταιρεία ή τα τρίτα πρόσωπα που θα υποδειχθούν από αυτή, τα 398/1.000 εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου με τις οριζόντιες ιδιοκτησίες που αντιστοιχούν στο ποσοστό αυτό, ήτοι όλες οι υπόλοιπες οριζόντιες ιδιοκτησίες (εκτός από τις παρακάτω περιγραφόμενες που θα περιέλθουν στους οικοπεδούχους).

Οι οικοπεδούχοι θα παρακρατήσουν κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας τους στο αγροτεμάχιο, δηλαδή ο κατά 50% εξ αδιαιρέτου και η κατά 50% εξ αδιαιρέτου, τα 602/1.000 εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου στα οποία αντιστοιχούν οι παρακάτω οριζόντιες ιδιοκτησίες:

- Α) Η υπό στοιχεία Άλφα Πι Κεφαλαία αριθμός τρία (ΑΠ-3) αποθήκη του Β' υπογείου
- Β) Η υπό στοιχεία Άλφα Πι Κεφαλαία αριθμός τέσσερα (ΑΠ-4) αποθήκη του Β' υπογείου
- Γ) Η υπό στοιχεία Άλφα Πι Κεφαλαία αριθμός πέντε (ΑΠ-5) αποθήκη του Β' υπογείου
- Δ) Η υπό στοιχεία Ύψιλον Πι Κεφαλαία αριθμός ένα (ΥΠ-1) θέση στάθμευσης αυτοκινήτου του Α' υπογείου

Ε) Η υπό στοιχεία Ύψιλον Πι Κεφαλαία αριθμός δύο (ΥΠ-2) θέση στάθμευσης αυτοκινήτου του Α΄ υπογείου
 ΣΤ) Η υπό στοιχεία Ύψιλον Πι Κεφαλαία αριθμός τρία (ΥΠ-3) θέση στάθμευσης αυτοκινήτου του Α΄ υπογείου
 Ζ) Η υπό στοιχεία Γιώτα Σίγμα Πι Κεφαλαία αριθμός πέντε (ΙΣΠ-5) κλειστή θέση στάθμευσης αυτοκινήτου του ισογείου
 Η) Το υπό στοιχεία Γάμα Κεφαλαίο αριθμός ένα (Γ-1) διαμέρισμα του τρίτου (Γ) ορόφου με αποκλειστική χρήση την υπό στοιχεία Γιώτα Σίγμα Πι Κεφαλαία αριθμός τρία (ΙΣΠ-3) θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου του ισογείου.
 Θ) Το υπό στοιχεία Δέλτα Κεφαλαίο αριθμός ένα (Δ-1) διαμέρισμα του τέταρτου (Δ) ορόφου με αποκλειστική χρήση την υπό στοιχεία Γιώτα Σίγμα Πι Κεφαλαία αριθμός τέσσερα (ΙΣΠ-4) θέση στάθμευσης αυτοκινήτου του ισογείου.
 Ι) Το υπό στοιχεία Έψιλον Κεφαλαίο αριθμός ένα (Ε-1) διαμέρισμα του πέμπτου (Ε) ορόφου.

Με την υπ΄ αριθμ./2008 Πράξη Σύστασης Οριζοντίου Ιδιοκτησίας της συμβολαιογράφου, με την οποία το όλο ακίνητο υπήχθη στις διατάξεις του Νόμου 3741/29 και των άρθρων 1002 και 1117 του Αστικού Κώδικα, καθορίστηκαν οι ανεξάρτητες και αυτοτελείς οριζόντιες ιδιοκτησίες και οι κοινόκτητοι και κοινόχρηστοι χώροι, πράγματα και εγκαταστάσεις που αποτελούν την πολυώροφη οικοδομή (πολυκατοικία), συνετάγη ο Κανονισμός που ρυθμίζει τις σχέσεις των εκάστοτε συνιδιοκτητών και καθορίστηκαν οι οριζόντιες ιδιοκτησίες που περιήλθαν στον καθένα από τους οικοπεδούχους και στην εργολήπτρια εταιρεία ως εργολαβικό αντάλλαγμα.

Εν συνέχεια με το υπ΄ αριθμ./2009 Συμβόλαιο πώλησης οριζόντιας ιδιοκτησίας, της συμβολαιογράφου, Το υπό στοιχεία Γ-1 διαμέρισμα του τρίτου (Γ) ορόφου μαζί με την αποκλειστική χρήση της υπό στοιχεία ΙΣΠ-3 θέση στάθμευσης αυτοκινήτου του ισογείου, η υπό στοιχεία ΥΠ-2 θέση στάθμευσης του Α΄ υπογείου, η υπό στοιχεία ΑΠ-5 αποθήκη του Β΄ υπογείου (με συνολικά ποσοστά συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου 200/1000), περιελθούσες και ανήκουσες στους ανωτέρω οικοπεδούχους ιδιοκτησίες, κοινώς, αδιαιρέτως και κατά την άνω αναλογία του καθενός, μεταβιβάστηκε σε τρίτο με πώληση, ως κατωτέρω:

Περιγραφή ακινήτου	Συμβόλαιο πώλησης	Αγοραστής	Κόστος απόκτησης	Συνολικό κόστος
Το υπό στοιχεία Γ-1 διαμέρισμα του τρίτου (Γ) ορόφου μαζί με την αποκλειστική χρήση της υπό στοιχεία ΙΣΠ-3 θέση στάθμευσης αυτοκινήτου του ισογείου, η υπό στοιχεία ΥΠ-2 θέση στάθμευσης του Α΄ υπογείου, η υπό στοιχεία ΑΠ-5 αποθήκη του Β΄ υπογείου στο Δήμο επί της οδού στην οποία φέρει τον αριθμό	Συμβόλαιο πώλησης/2009 της συμβολαιογράφου	 του Α.Φ.Μ.		
Αξία Ακινήτου Εκτίμηση Δ.Ο.Υ.			196.780,00 166.283,70	
Συνολικό Κόστος σε ευρώ			196.780,00	196.780,00

Με το υπ' αριθμ./2009 Συμβόλαιο πώλησης οριζόντιας ιδιοκτησίας, της συμβολαιογράφου, το υπό στοιχεία Δ-1 διαμέρισμα του τετάρτου (Δ) ορόφου μαζί με την αποκλειστική χρήση της υπό στοιχεία ΙΣΠ-4 θέση στάθμευσης αυτοκινήτου του ισογείου και η υπό στοιχεία ΑΠ-3 αποθήκη του Β' υπογείου (με συνολικά ποσοστά συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου 199/1000), περιελθούσες και ανήκουσες στους ανωτέρω οικοπεδούχους ιδιοκτησίες, κοινώς, αδιαιρέτως και κατά την άνω αναλογία του καθενός, μεταβιβάστηκε σε τρίτο με πώληση, ως κατωτέρω:

Περιγραφή ακινήτου	Συμβόλαιο πώλησης	Αγοραστής	Κόστος απόκτησης	Συνολικό κόστος
Το υπό στοιχεία Δ-1 διαμέρισμα του τετάρτου (Δ) ορόφου μαζί με την αποκλειστική χρήση της υπό στοιχεία ΙΣΠ-4 θέση στάθμευσης αυτοκινήτου του ισογείου και η υπό στοιχεία ΑΠ-3 αποθήκη του Β' υπογείου στο Δήμο στο Οικοδομικό Τετράγωνο επί της οδού στην οποία φέρει τον αριθμό	Συμβόλαιο πώλησης/2009 της συμβολαιογράφου του Α.Φ.Μ.	 –	196.305,00 164.420,30	
Αξία Ακινήτου Εκτίμηση Δ.Ο.Υ.				
Συνολικό Κόστος σε ευρώ			196.305,00	196.305,00

Με το υπ' αριθμ./2009 Συμβόλαιο πώλησης οριζόντιας ιδιοκτησίας, της συμβολαιογράφου, το υπό στοιχεία Ε-1 διαμέρισμα του πέμπτου (Ε) ορόφου μαζί με την αποκλειστική χρήση τμήματος του δώματος, η υπό στοιχεία ΑΠ-4 αποθήκη του Β' υπογείου, η υπό στοιχεία ΙΣΠ-5 κλειστή θέση στάθμευσης αυτοκινήτου του ισογείου (με συνολικά ποσοστά συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου 201/1000), περιελθούσες και ανήκουσες στους ανωτέρω οικοπεδούχους ιδιοκτησίες, κοινώς, αδιαιρέτως και κατά την άνω αναλογία του καθενός, μεταβιβάστηκε σε τρίτο με πώληση, ως κατωτέρω:

Περιγραφή ακινήτου	Συμβόλαιο πώλησης	Αγοραστής	Κόστος απόκτησης	Συνολικό κόστος
Το υπό στοιχεία Ε-1 διαμέρισμα του πέμπτου (Ε) ορόφου μαζί με την αποκλειστική χρήση τμήματος του δώματος, η υπό στοιχεία ΑΠ-4 αποθήκη του Β' υπογείου, η υπό στοιχεία ΙΣΠ-5 κλειστή θέση στάθμευσης αυτοκινήτου του ισογείου στο Δήμο στο Οικοδομικό Τετράγωνο επί της οδού στην οποία φέρει τον αριθμό	Συμβόλαιο πώλησης/2009 της συμβολαιογράφου του Α.Φ.Μ.	 του Α.Φ.Μ.	216.430,00 183.162,74	
Αξία Ακινήτου Εκτίμηση Δ.Ο.Υ.				
Συνολικό Κόστος σε ευρώ			216.430,00	216.430,00

Με το υπ' αριθμ./2009 Συμβόλαιο πώλησης οριζόντιας ιδιοκτησίας, της συμβολαιογράφου, την υπό στοιχεία ΥΠ-3 θέση στάθμευσης του Α' υπογείου (με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου

1/1000), περιελθούσα και ανήκουσα στους ανωτέρω οικοπεδούχους ιδιοκτησία, κοινώς, αδιαίρετως και κατά την άνω αναλογία του καθενός, μεταβιβάστηκε σε τρίτο με πώληση, ως κατωτέρω:

Περιγραφή ακινήτου	Συμβόλαιο πώλησης	Αγοραστής	Κόστος απόκτησης	Συνολικό κόστος
Η υπό στοιχεία ΥΠ-3 θέση στάθμευσης του Α΄ υπογείου στο Δήμο στο Οικοδομικό Τετράγωνο επί της οδού στην οποία φέρει τον αριθμό	Συμβόλαιο πώλησης/2009 της του συμβολαιογράφου Α.Φ.Μ.	 του Α.Φ.Μ.		
Αξία Ακινήτου			4.455,00	
Εκτίμηση Δ.Ο.Υ.			4.452,80	
Συνολικό Κόστος σε ευρώ			4.455,00	4.455,00

Επειδή, από την αρμόδια φορολογική αρχή, οι ως άνω πράξεις, ήτοι η αγορά, η κατοχή και η πώληση κοινού δικαιώματος, θεωρήθηκε, ότι είχαν τα χαρακτηριστικά της άτυπης εταιρείας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 741, 748 και 784 του Α.Κ., η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι δημοσιότητας που ο νόμος ορίζει, και ότι οι ως άνω τρεις πωλητές αποτελούν τα μέλη της άτυπης εταιρείας.

Επειδή, περαιτέρω από τον φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκε, ότι, για τα πωληθέντα ακίνητα δεν υπήρξε εκμετάλλευση (εκμίσθωση, ιδιόχρηση κλπ) από τους συνιδιοκτήτες - φυσικά πρόσωπα και μέλη της άτυπης εταιρείας, δεδομένου ότι σε καμία από τις ιδιοκτησίες αυτές δεν είχαν πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100%, πωλήθηκαν σε μικρό χρονικό διάστημα από την ανέγερση του συγκροτήματος κατοικιών. Λειτουργήσαν δηλαδή ως εμπορική - οικοδομική επιχείρηση με σκοπό την αποκομιδή κέρδους από την πώληση των οριζόντιων ιδιοκτησιών του συγκροτήματος δύο κατοικιών που είχαν ανεγείρει από κοινού, σε ιδιόκτητο, κοινό και αδιαίρετο ακίνητο.

Συνεπώς η αγορά του ακινήτου (οικοπέδου) πραγματοποιήθηκε από τους ως άνω με μοναδικό σκοπό την ανέγερση συγκροτήματος κατοικιών και την εν συνεχεία πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών που δημιουργήθηκαν, και οι πράξεις αυτές φέρουν τα χαρακτηριστικά της εμπορικής δραστηριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 2238/1994 και της Α.Υ.Ο. 1071439/1418/Α0012/24-7-2007.

Επειδή, κρίθηκε, ότι οι πράξεις πώλησης των ως άνω ακινήτων, πρέπει να λογιστεί ως εμπορική δραστηριότητα και το κέρδος να λογιστεί ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ως ακαθάριστα έσοδα λήφθηκαν τα ποσά τιμήματος πώλησης σε όλες τις περιπτώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2238/94, και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου παρ.3 του ίδιου νόμου, δηλαδή με αφαίρεση από τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα της αναλογίας του κόστους απόκτησης του οικοπέδου, προσδιορίζοντας συνολικό καθαρό κέρδος **381.035,53** ευρώ, ως αποτέλεσμα κέρδους από την άσκηση εμπορικής πράξης, κατανέμοντας το κατά 50% σε κάθε προσφεύγοντα και επιβάλλοντας επί αυτού στη συνέχεια δια των εκδοθεισών πράξεων φόρο εισοδήματος.

Περαιτέρω επιβλήθηκαν, α) πρόστιμο των διατάξεων του άρθρου 4, Ν. 2523/1997 λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από την ΠΟΛ.1102/14.7.2005 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ 1062 Β' 27-07-2005) και το άρθρ. 36§1 Ν. 2859/2000, δήλωση έναρξης εργασιών και

β) πρόστιμο των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3ζ του ν. 4337/15 επειδή δε θεώρησε και δεν τήρησε βιβλία και στοιχεία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 § 1, 4 §§ 1, 5 & 7, 6 § 1 & 2 και 19 §§ 1,2 & 3 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92).

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

Άρθρο 2.Υποκείμενο του φόρου

1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό Πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. ...

4.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').

Άρθρο 28.Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος

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.

4.Τα κατά το άρθρο αυτό εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν:

α) Στις περιπτώσεις της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρίας, της κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα από κάθε έναν εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία, κοινοπραξία ή κοινωνία.

Άρθρο 98.Επιβολή του φόρου

Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 101.

Άρθρο 101.Υποκείμενο του φόρου

1.Στο φόρο υπόκεινται:

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.

β)Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.

γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.

δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

Επειδή, σύμφωνα με την 2051/2020 απόφαση του ΣτΕ, {σκέψη 3} “....., δεδομένου ότι οι αναφερόμενες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις του ΚΦΕ συνεπάγονται φορολογικές αλλά και λειτουργικές υποχρεώσεις (υποβολή φορολογικών δηλώσεων, τήρηση βιβλίων και στοιχείων κ.α.) των υπαγόμενων σε αυτές προσώπων καθώς και σοβαρούς περιορισμούς στα περιουσιακά τους δικαιώματα και στην οικονομική τους ελευθερία, πρέπει, ενόψει και των συνταγματικών αρχών της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου καθώς και της ασφάλειας δικαίου, να ερμηνεύονται στενά (πρβλ. ΣτΕ 176/2018, 3334, 295/2017, 2121/2016, 3327/2015, 3379/1998 επταμ. κ.α.). Εκ τούτου έπεται ότι η απαρίθμηση στις διατάξεις του ΚΦΕ των φυσικών και νομικών προσώπων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος είναι εξαντλητική και όχι ενδεικτική και δεν είναι δυνατή η αναλογική ή διασταλτική εφαρμογή των διατάξεων αυτών και σε άλλα, πλην των ρητώς αναφερομένων σε αυτές, πρόσωπα. Συνεπώς, νομικό μόρφωμα, όπως είναι η «άτυπη εταιρία», η οποία δεν αναφέρεται ρητώς στις ως άνω (άλλα ούτε

και σε άλλες ισχύουσες κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο) διατάξεις που καθορίζουν τα πρόσωπα που υπάγονται στον φόρο εισοδήματος, δεν μπορεί να είναι υποκείμενο του προβλεπόμενου στον προαναφερθέντα Κώδικα φόρου εισοδήματος των φυσικών ή νομικών προσώπων”.

Επειδή, περαιτέρω στην {σκέψη 7} της ως άνω απόφασης του ΣΤΕ: “.... με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση αίτησης προβάλλεται, μεταξύ άλλων, ότι το Διοικητικό Εφετείο έκρινε εσφαλμένα ότι προκειμένου να φορολογηθεί η δραστηριότητα της αγοραπωλησίας ακινήτων, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, αρκούσε να υφίσταται σκοπός κέρδους μόνο κατά την πώληση του ακινήτου, ενώ, κατά τους αναιρεσιδόντες, έπρεπε, προκειμένου να εφαρμοστεί η ως άνω διάταξη, ο σκοπός του κέρδους να υφίσταται όχι μόνο κατά το χρόνο πώλησης αλλά και κατά το χρόνο αγοράς του ακινήτου. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, προβάλλεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του ως άνω νομικού ζητήματος σχετικά με την εφαρμογή της διατάξεως της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994. Ο ισχυρισμός περί μη υπάρξεως νομολογίας, κατά το χρόνο άσκησης της υπό κρίση αιτήσεως (5.12.2014), για το ως άνω ζήτημα είναι βάσιμος και, συνεπώς, ο λόγος προβάλλεται παραδεκτώς και πρέπει να εξεταστεί περαιτέρω. Προϋπόθεση όμως για την απάντηση στον ως άνω λόγο αναιρέσεως σχετικά με το χρόνο κατά τον οποίο θα πρέπει να υφίσταται ο σκοπός του κέρδους από την άτυπη εταιρεία προκειμένου να επιβληθεί σε αυτήν φόρος εισοδήματος, και ανεξάρτητα από τη βασιμότητα του υπό κρίση λόγου, είναι να επιλυθεί κατ’ αρχάς το ζήτημα κατά πόσον η άτυπη εταιρεία μπορεί κατά τον ν. 2238/1994 να είναι υποκείμενο του φόρου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 2111/2018, 1864/2019), δεδομένου ότι στην ένδικη υπόθεση **ο φόρος επιβλήθηκε όχι στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία είχαν δηλώσει την πώληση, του επιμάρχου ακινήτου με τις ατομικές δηλώσεις τους φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2005 (οικονομικού έτους 2006), τις οποίες η φορολογική αρχή έπρεπε να ελέγξει εντός της πενταετούς παραγραφής (δηλαδή έως 31.12.2011) -μεταξύ άλλων, και από την άποψη της συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής των παρ. 2 και 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994- αλλά σε «άτυπη εταιρεία», την οποία η φορολογική αρχή θεώρησε ως υποκείμενο φόρου εισοδήματος διαφορετικό από τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα.** Δεδομένου δε ότι, όπως έγινε δεκτό στη σκέψη 3, η άτυπη εταιρεία δεν μπορούσε να είναι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΕ, υποκείμενο του φόρου εισοδήματος, το δικάσαν εφετείο έσφαλε, ανεξαρτήτως αιτιολογίας, κρίνοντας ότι μπορούσε να φορολογηθεί η επίδικη αγοραπωλησία ακινήτου. Επομένως, για τον ειδικότερο αυτό λόγο, ο οποίος προβάλλεται και με το από 18.1.2018 δικόγραφο προσθέτων λόγων, πρέπει να γίνει δεκτή η υπό κρίση αίτηση και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση, καθό μέρος, κατά μερική μόνον αποδοχή της προσφυγής των αναιρεσιδόντων τροποποιεί την/2013 οριστική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος, χρήσης 2005, του Προϊσταμένου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) Θεσσαλονίκης και διατάσσει νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου. Κατόπιν τούτου παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των υπόλοιπων λόγων αναιρέσεως. Ενόψει δε του ότι η υπόθεση δεν χρειάζεται διευκρίνιση κατά το πραγματικό, πρέπει να κρατηθεί, να εκδικασθεί η προσφυγή, καθό μέρος στρέφεται κατά της ως άνω/2013 πράξης, να γίνει αυτή δεκτή κατά το μέρος τούτο για τον ίδιο ως άνω λόγο και να ακυρωθεί η πράξη αυτή.”

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, **ο φόρος επιβλήθηκε όχι στα φυσικά πρόσωπα, στα οποία η αρμόδια φορολογική υπηρεσία έπρεπε να ελέγξει το οικ. έτος 2010 εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (δηλαδή έως**

31.12.2016), αλλά στην ‘.....’,
την οποία η φορολογική αρχή θεώρησε ως υποκείμενο φόρου εισοδήματος διαφορετικό
από τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα, εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση του ΣΤΕ, η άτυπη εταιρεία δεν μπορούσε
να είναι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΕ, υποκείμενο του φόρου εισοδήματος.
Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος και οι πράξεις επιβολής προστίμων, ακυρώνονται σύμφωνα με το ως άνω
σκεπτικό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. 26.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής του του, με
Α.Φ.Μ. και της του, με
Α.Φ.Μ., και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου
του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

α. Της υπ’ αριθμ. /2020 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχείριση 01.01.2009 – 31.12.2009).

β. Του υπ’ αριθμ. /2020 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ.
διαχειριστικής περιόδου 2009

γ. Του υπ’ αριθμ. /2020 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 4 του
Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2007.

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

ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2009

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ : 201.301,07 ευρώ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ : ΜΗΔΕΝ
2. ΚΒΣ : 195,33 ευρώ	ΚΒΣ : ΜΗΔΕΝ
3. ΑΡΘΡ.4 Ν.2523/97 : 300,00 ευρώ	ΑΡΘΡ.4 Ν.2523/97 : ΜΗΔΕΝ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.