



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1266

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

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' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **26/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ:**....., κατοίκου , επί της οδού , Τ.Κ., με την ιδιότητα του καθολικού διαδόχου –κληρονόμου του του (ΑΦΜ), κατά της με αριθ. **/24-12-2021** Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ. πρωτ./26-01-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του **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:

Με την με αρ./24-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του του με ΑΦΜ, κύριος φόρος, ύψους 57.972,61 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4173/2014) ύψους 28.986,31 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 11.630,55€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **98.589,47 €**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε), δυνάμει της με αρ./08-02-2021 εντολής ελέγχου, για το φορολογικό έτος 2015. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου/12-03-2018 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς (αρ. πρωτ. εισερχ./15-03-2018 της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης), για τον του με ΑΦΜ, με το οποίο γνωστοποιήθηκε ότι, κατά τη διαδικασία της διακοπής εργασιών της ατομικής επιχείρησης του ανωτέρω, με αντικείμενο «εργολάβος οικοδομών», που δηλώθηκε εκπρόθεσμα στις 07/03/2018, με ημερομηνία 31/12/1993, προέκυψαν από την υποβληθείσα φορολογική δήλωση του φορολογικού έτους 2015 «έσοδα από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων». Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η με αριθ./08-02-2021 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με βάση τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/26-01-2022 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων επιχείρηση ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και τη σχετική νομολογία, για να χαρακτηριστεί το κέρδος από την αγοραπωλησία ακινήτου ως εισόδημα από εμπορική (επιχειρηματική) δραστηριότητα, πρέπει κατά το χρόνο της αγοράς του περιουσιακού στοιχείου να υπάρχει η πρόθεση για επίτευξη κέρδους. Αν όμως το περιουσιακό στοιχείο αγοράστηκε απλώς για επένδυση του κεφαλαίου ή για ιδιοχρησιμοποίηση και όχι για μεταπώληση, τότε το κέρδος που έχει τυχόν προκύψει δεν έχει την έννοια του εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση και

δεν υπόκειται σε φόρο (ΔεφΑΘ 2096/2015, ΔΕφΘεσσαλ 2054, 2056/2014, ΔΕφΑΘ 186/2010, ΣτΕ 1386/1981, κλπ). Ενόψει αυτών, εφόσον για το χαρακτηρισμό των εκάστοτε πράξεων αγοραπωλησίας ακινήτων ως κερδοσκοπικών, κρίσιμο είναι εάν η πρόθεση για την επίτευξη κέρδους υπήρχε κατά το χρόνο κτήσης του ακινήτου, κριτήριο δε για τη διακρίβωση της ύπαρξης κερδοσκοπικής πρόθεσης, αποτελεί το χρονικό διάστημα, που παρήλθε από το χρόνο της αγοράς – απόκτησης μέχρι την πώληση – διάθεση του ακινήτου, καθώς και η διακρίβωση της αξιοποίησης κεφαλαίου εκ μέρους του ελεγχόμενου, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι στην εξεταζόμενη περίπτωση, παρήλθε μεγάλο χρονικό διάστημα από τότε που ο πατέρας του είχε αποκτήσει το ένδικο ακίνητο μέχρι να το πουλήσει και συγκεκριμένα τουλάχιστον 44 έτη (από την παραλαβή της οικοδομής και τη γέννηση της υποχρέωσης των οικοπεδούχων να του το μεταβιβάσουν), άλλως 9 έτη (από την περιέλευση της κυριότητας σ' αυτόν εξαιτίας της αυτοσύμβασης). Συνακόλουθα θα πρέπει να κριθεί ότι από την πώληση αυτή δεν μπορεί αν θεμελιωθεί ύπαρξη κερδοσκοπικής πρόθεσης εκ μέρους του, η δε πώληση του, κατά κανόνα, στην αντικειμενική και όχι στην εμπορική αξία του, αποδεικνύει ότι η πράξη δεν έγινε στο πλαίσιο οργανωμένης εμπορικής επιχείρησης, αλλά αποτελεί μεμονωμένη – συμπτωματική πράξη, η οποία δεν έγινε με σκοπό την πραγματοποίηση – επίτευξη κέρδους από τη μεταβίβαση του ακινήτου, αλλά αξιοποίηση κεφαλαίου, προκειμένου να ανταπεξέλθει στις αυξημένες βιοτικές του δαπάνες, μετά την απώλεια του μεγαλύτερου μέρους του εισοδήματός του από την εκμίσθωση του ακινήτου.

- 2) Εντελώς αυθαίρετα και αντισυνταγματικά η ΑΑΔΕ, διαχωρίζει την ισχύ της νομοθετικής πρόβλεψης σε κατασκευαστές οικοδομών, που ασκούν ατομική επιχείρηση και σε κατασκευαστές οικοδομών που έχουν εταιρεία. Σε κάθε δε περίπτωση, είναι εφαρμοστέα εν προκειμένω, η διάταξη του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, όπως τούτο αναμφίβολα προκύπτει και από τα έγγραφα της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με αρ.πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1007305 ΕΞ 2016.
- 3) Εσφαλμένος υπολογισμός του κόστους κατασκευής στο ύψος των 73.719,37€, αντί του ορθώς προσδιορισθέντος με βάση σχετική τεχνική έκθεση μηχανικού ύψους 284.704,00€.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή στο άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι : «Άρθρο 21.Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. ... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα

με «τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία»..... «3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη 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 δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαρακτηριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών. ... 5. Για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, ως μεμονωμένη πράξη νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 41 ή 42.».

Επειδή με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1097/28-4-2015**: Οδηγίες συμπλήρωσης Ε3 (Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2014. ορίζεται: «...ΠΙΝΑΚΑΣ Ι'. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ. Στον πίνακα αυτό παρέμεινε μόνο ο υποπίνακας που αφορά τις οικοδομικές επιχειρήσεις καθόσον η μεταβατική διάταξη της παρ.23 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 αναφέρεται μόνο στις οικοδομικές επιχειρήσεις (ανέγερσης και πώλησης οικοδομών) και δεν αφορά γενικά τις τεχνικές επιχειρήσεις. Με τις ως άνω διατάξεις εφαρμόζεται ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος για τις οικοδομικές επιχειρήσεις που πωλούν οικοδομές των οποίων η άδεια κατασκευής εκδόθηκε από 1.1.2006 και μετά. Ειδικά, για τις ατομικές οικοδομικές επιχειρήσεις, όπου μέχρι 31.12.2013 ίσχυαν οι διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/1994 , επισημαίνονται τα εξής: Με βάση τη μεταβατική διάταξη της παρ. 23 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 , οι διατάξεις του Κώδικα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα των οικοδομικών επιχειρήσεων εφαρμόζονται για ακίνητα για τα οποία η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από την 1.1.2006 και μετά. Δηλαδή, για πωλήσεις οικοδομών από 1.1.2014 και μετά οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα όταν η οικοδομική άδεια έχει εκδοθεί από 1.1.2006 και μετά, ενώ για πωληθέντα ακίνητα με ημερομηνία έκδοσης της άδειας μέχρι 31.12.2005 εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/1994 . Τίθεται θέμα, μετά την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013, το πώς θα προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα από ακίνητα που ήδη έχουν ανεγερθεί σε προηγούμενα έτη και πωλούνται από 1.1.2014 και μετά που εφαρμόζεται ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών, ενώ το κόστος κατασκευής έχει καταχωρηθεί στο έτος κατασκευής της οικοδομής. Επ' αυτού διευκρινίζουμε τα εξής: α) Για πωλήσεις ακινήτων από 1.1.2014 και μετά, των οποίων η άδεια οικοδομής εκδόθηκε από 1.1.2006 και μετά, για να εξαχθεί ορθό λογιστικό αποτέλεσμα, λαμβάνονται υπόψη οι καταχωρηθείσες δαπάνες που αφορούν τα πωληθέντα ακίνητα, έστω και αν αυτές

πραγματοποιήθηκαν και καταχωρήθηκαν σε προηγούμενο φορολογικό έτος, δηλαδή στο έτος ή στα έτη κατασκευής. Ειδικότερα, οι δαπάνες ανέγερσης (κόστος), που πραγματοποιήθηκαν από την έκδοση της άδειας και μέχρι 31.12.2013, για τις οικοδομές που πωλήθηκαν εντός του έτους 2014 λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του αποτελέσματος από πωλήσεις οικοδομών του έτους. **Επισημαίνεται, ότι οι οικοδομικές επιχειρήσεις που ανεγείρουν οικοδομές προς πώληση όταν μετά την ανέγερση τους, επακολουθήσει εκμετάλλευση της οικοδομής με οποιοδήποτε τρόπο, όπως εκμίσθωση, ιδιοχρησιμοποίηση κλπ., τότε τα εν λόγω ακίνητα αποκτούν την ιδιότητα του ενσώματου πάγιου στοιχείου της επιχείρησης, σε αντιδιαστολή με τα εμπορεύσιμα στοιχεία αυτής, οπότε κατά την πώληση αυτών η επιχείρηση αποκτά εισόδημα που προσδιορίζεται σε κάθε περίπτωση λογιστικά και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα του χρόνου έκδοσης της οικοδομικής άδειας.** β) Για οικοδομικές επιχειρήσεις και για τα πωληθέντα ακίνητα των οποίων η οικοδομική άδεια έχει εκδοθεί πριν την 1.1.2006, ανεξάρτητα εάν αυτή στη συνέχεια αναθεωρήθηκε για οποιοδήποτε λόγο, το κέρδος από την πώλησή τους θα υπολογιστεί με τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994, δηλαδή με συντελεστή 20% επί των πωλήσεων. Η ρύθμιση αυτή έχει εφαρμογή για οικοδομές με άδεια πριν την 1.1.2006, ανεξάρτητα του εύρους της παλαιότητας της οικοδομής, υπό την προϋπόθεση που τέθηκε στην προηγούμενη παράγραφο. γ) Τέλος, για οικοδομές που σύμφωνα με την παράγραφο 2 της 1024543/1717/389/Α0014/ ΠΟΛ. 1038/9.3.2006 Απόφασης, εξαιρέθηκαν από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), εφόσον είχαν καταθέσει πλήρη φάκελο στην πολεοδομία για την έκδοση ή την αναθεώρηση της άδειας και είχε υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, γίνεται δεκτό ότι, έστω και αν η άδεια οικοδομής εκδόθηκε μετά την 1.1.2006 να φορολογούνται με τον τεκμαρτό προσδιορισμό του άρθρου 34 του Ν.2238/1994, καθόσον για τις οικοδομές αυτές δεν υπήρχε υποχρέωση προσδιορισμού του κόστους ανέγερσης κατά οικοδομή και δεν υπάρχει δυνατότητα συλλογής των στοιχείων κόστους (δαπάνες ανέγερσης για κάθε οικοδομή).

Επειδή, με το Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1007305 ΕΞ 2016/19-01-2016, έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με θέμα «Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από τεχνικά έργα που αποκτούν μετά την 01.01.2014 τεχνικές επιχειρήσεις που προσδιόριζαν τεκμαρτά τα κέρδη τους για αναληφθέντα έργα μέχρι την 31.12.2006 με βάση τις διατάξεις του Ν.2238/1994 (πρώην Κ.Φ.Ε.)», κοινοποιήθηκαν τα εξής : «Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 26 του Ν.4223/2013 , με τις οποίες προστέθηκε παράγραφος στο άρθρο 72 του Ν. 4172/2013, οι διατάξεις του Κώδικα (νέος Κ.Φ.Ε.) για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα των

οικοδομικών επιχειρήσεων εφαρμόζονται για ακίνητα για τα οποία η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί ή αναθεωρηθεί από την 1.1.2006 και μετά.

2. Επίσης, με τις διατάξεις 11 του ίδιου άρθρου και νόμου, με τις οποίες επίσης προστέθηκε παράγραφος στο άρθρο 72 του Ν. 4172/2013 , ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν.2238/1994, συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.

3. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/1994 , τα καθαρά κέρδη των ατομικών επιχειρήσεων και των υποχρεών της παρ. 4 του άρθρου 2 του νόμου αυτού (πλην κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν νομικά πρόσωπα του άρθρου 101) που ασχολούνταν με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, προσδιορίζονταν με τεκμαρτό τρόπο για τα τεχνικά έργα των οποίων η αρχική σύμβαση ανάληψης υπεγράφη μέχρι 31.12.2006, ενώ για τα τεχνικά έργα των οποίων η σύμβαση ανάληψης υπεγράφη μετά την 1.1.2007, με λογιστικό τρόπο.

4. Οι διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/1994 έχουν πάψει να ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά και περαιτέρω για τις τεχνικές επιχειρήσεις δεν υφίσταται μεταβατική διάταξη, όπως αυτή που αφορά περιοριστικά τις οικοδομικές επιχειρήσεις, δηλαδή τις επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών (παράγραφος 1 του παρόντος).

5. **Κατόπιν των ανωτέρω, οι ατομικές επιχειρήσεις** (φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα), καθώς και τα πρόσωπα της περ. β' του άρθρου 45 του Ν.4172/2013 (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.) και της περ. στ' του ίδιου άρθρου και νόμου (κοινοπραξίες) στα οποία δεν συμμετέχει νομικό πρόσωπο της παρ.1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 (πρώην Κ.Φ.Ε.), **όταν αποκτούν εισόδημα από τεχνικά έργα μετά την 1.1.2014, ημερομηνία εφαρμογής των διατάξεων του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013), ανεξάρτητα της ημερομηνίας υπογραφής της σύμβασης, προσδιορίζουν το εισόδημα αυτό σε κάθε περίπτωση λογιστικά.** Τέλος, για την εξαγωγή του λογιστικού αποτελέσματος, στις περιπτώσεις αυτές, γίνεται δεκτό, κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων εφαρμόζονται για τις οικοδομικές επιχειρήσεις (ΠΟΛ.1113/2015 και ΠΟΛ.1097/2015 εγκύκλιοι), οι δαπάνες που αφορούν εισοδήματα από τεχνικά έργα τα οποία θα φορολογηθούν από 1.1.2014 και μετά, να λαμβάνονται υπόψη στις περιπτώσεις που αυτές πραγματοποιήθηκαν και καταχωρήθηκαν σε προγενέστερα έτη.»

Επειδή περαιτέρω με την ΔΕΑΦ Α 1136043 ΕΞ/17-09-2018 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από πώληση αδιάθετων ακινήτων ατομικής επιχείρησης ανέγερσης και πώλησης οικοδομών μετά την διακοπή των εργασιών της , καθώς και από την πώληση ακινήτων που είχαν ανεγερθεί με σκοπό την ιδιοχρησιμοποίηση ή ιδιοκατοίκηση, αναφέρονται τα εξής: «Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων

και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από τη πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης αυτής, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Για τους σκοπούς του άρθρου 21 ως επιχειρηματική συναλλαγή θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. **Δεδομένου ότι, στη περίπτωση των ατομικών επιχειρήσεων, το φυσικό πρόσωπο αποτελεί και τον μοναδικό φορέα της επιχείρησης αυτής, συνάγεται ότι όταν ατομική επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών διακόπτει της εργασίες της, τα εμπορεύσιμα αγαθά της, δηλαδή τα διαμερίσματα που δεν έχουν πωληθεί, παραμένουν στη κυριότητα του φυσικού προσώπου – εργολάβου και δεν θεωρείται ότι αποκτάται ακαθάριστο έσοδο για τον φορέα της. Το όποιο κέρδος (αξία πώλησης μείον κόστος κατασκευής) θα προκύψει μελλοντικά από την πώληση των πιο πάνω διαμερισμάτων και φορολογείται στο όνομα του φυσικού προσώπου ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν 4172/2013, ανεξάρτητα από τον χρόνο έκδοσης της άδειας.** Ομοίως, στη περίπτωση κατά την οποία ένας κατασκευαστής πολυκατοικιών, που ασκεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, αποφασίσει να κρατήσει ένα από τα διαμερίσματα που ανέγειρε προς πώληση (εμπορεύσιμα αγαθά της επιχείρησης) με σκοπό την επαγγελματική του εγκατάσταση (ιδιοχρησιμοποίηση) ή την ικανοποίηση στεγαστικών αναγκών του (ιδιοκατοίκηση) ή την εκμίσθωση, η αξία της οικοδομής αυτής δεν προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του, καθότι ελλείπει το στοιχείο του κέρδους. Το κέρδος που τυχόν θα προκύψει από την πώληση μελλοντικά του πιο πάνω διαμερίσματος αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του Ν 4172/2013, για τον προσδιορισμό του οποίου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν 4172/2013, καθώς και τα όσα έχουν ειδικότερα διευκρινιστεί με την ΠΟΛ 1113/2015 εγκύκλιο μας.»

Επειδή ακόμη και με τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν. 2238/1994, και ειδικότερα το με αριθ.πρωτ. 1092052/1632/Α0012/22.9.1997 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Φορολογική μεταχείριση στην περίπτωση αδιάθετων διαμερισμάτων ατομικής εργολαβικής επιχείρησης κατά την παύση των εργασιών της», προβλεπόταν ότι : «3.Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ν.2238/1994, ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982.

4.- Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

5.- Κατά συνέπεια, ύστερα από τα παραπάνω, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών της ατομικής εργολαβικής επιχείρησής σας τα εμπορεύσιμα αγαθά, δηλαδή τα τυχόν διαμερίσματα που δεν έχουν πωληθεί, παραμένουν στην κυριότητά σας, καθόσον είσθε ο μοναδικός φορέας της επιχείρησης. Εξαιτίας αυτού του γεγονότος, σε περίπτωση παύσης των εργασιών της επιχείρησής σας, δεν αποκτάτε ακαθάριστο έσοδο κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του ίδιου νόμου. Όμως, το κέρδος που τυχόν θα προκύψει από την πώληση, μελλοντικά, των πιο πάνω διαμερισμάτων αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994.»

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος του, με ΑΦΜ, υπέβαλε την υπ. αριθμό/10-06-2016 δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, στην οποία δήλωσε στον κωδικό 781 «Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. Κεφαλαίων αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, επίδομα αλλοδ., εφάπαξ» ποσό 209.000,00€. Από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία και συγκεκριμένα του με αριθ./21-01-2015 συμβολαίου αγοραπωλησίας οριζοντίου ιδιοκτησίας (καταστήματος μετά υπογείου) και του με αριθμό/15-12-2006 Συμβολαίου μεταβίβασης ποσοστού εξ αδιαιρέτου οικοπέδου σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 3741/29, σε εκτέλεση προσυμφώνου μεταβίβασης και εργολαβικού, με αυτοσύμβαση, προέκυψαν τα παρακάτω:

- Με το αριθ./21-01-2015 συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζοντίου ιδιοκτησίας (καταστήματος μετά υπογείου) συνολικού τιμήματος 260.000,00€, πωλητής είναι ο του και αγοραστής ο του και αντικείμενο της αγοραπωλησίας είναι ένα αυτοτελές και διαιρεμένο Κατάστημα του ισογείου της οικοδομής, εμβαδού μέτρων τετραγωνικών εκατόν τριάντα επτά και εξήντα εννιά εκατοστά (137,69τμ) , με πρόσοψη στην οδό,

- Από το συνολικό τίμημα του ως άνω ακινήτου, ποσό 1.000,00€ κατέβαλε ο αγοραστής πριν από την υπογραφή του από 30/12/2014 προσυμφώνου μεταξύ των δύο και ποσό 50.000,00€ με την υπ. αριθμό/30-12-2014 επιταγή της τράπεζας ALPHA BANK.

- Το υπόλοιπο του τιμήματος, δηλαδή το ποσό των 209.000,00€ κατεβλήθη στον πωλητή με την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου στις 21/01/2015 με μετρητά και επιταγές.

- Το ποσό των 209.000,00€ δηλώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ενώ δε δηλώθηκε από τον ελεγχόμενο στον κωδικό «781» το ποσό των 51.000,00€ στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

- Με το συμβόλαιο μεταβίβασης ποσοστού εξ αδιαιρέτου οικοπέδου σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 3741/29, σε εκτέλεση προσυμφώνου μεταβίβασης και εργολαβικού, τακτοποιήθηκε με το σύστημα της αντιπαροχής, η μεταβίβαση του εργολαβικού ανταλλάγματος

από τους οικοπεδούχους στον ελεγχόμενο (εργολάβος οικοδομών κατά την ανέγερση της οικοδομής το έτος 1970), ποσοστού 15,25% του υπ. αρ. 1 οικοπέδου, του^{ου} οικοδομικού τετραγώνου του Δήμου στη διασταύρωση των οδών και , το οποίο αντιστοιχεί στο επίμαχο αυτοτελές και διαιρεμένο κατάστημα του ισογείου της οικοδομής, σε πλήρη εκπλήρωση των υποχρεώσεων που ανέλαβαν οι οικοπεδούχοι έναντι του υπ. αριθμό/4-5-1970 εργολαβικού συμβολαίου.

- Ελέγχθηκαν οι δηλώσεις Ε9 του ελεγχόμενου και διαπιστώθηκε ότι μέχρι και το έτος 2014 (περιουσιακή κατάσταση στις 01/01/2014), το ακίνητο περιλαμβάνονταν στις δηλώσεις του.
- Διαπιστώθηκε επίσης από τις δηλώσεις Ε2 του ελεγχόμενου ότι το εν λόγω κατάστημα μέχρι και το φορολογικό έτος 2014 εκμισθώνονταν από αυτόν, με μισθωτή την Τράπεζα Κύπρου. Ο φορολογούμενος δήλωνε δηλαδή εισοδήματα Α πηγής από το συγκεκριμένο ακίνητο.

Επειδή μετά την ανέγερση της επίμαχης πολυκατοικίας στη, επακολούθησε εκμετάλλευση της οικοδομής με εκμίσθωση, με αποτέλεσμα το εν λόγω ακίνητο-κατάστημα να έχει αποκτήσει την ιδιότητα του ενσώματου πάγιου στοιχείου της επιχείρησης. Κατά την πώληση του καταστήματος απέκτησε ο θανών εργολάβος εισόδημα που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο λογιστικά και φορολογήθηκε ως εισόδημα από τη μεμονωμένη επιχειρηματική πράξη της επίμαχης πώλησης ακινήτου, ανεξάρτητα του χρόνου έκδοσης της οικοδομικής άδειας.

Επειδή η παρέλευση μεγάλου χρονικού διαστήματος από την ολοκλήρωση ανέγερσης του επίμαχου καταστήματος, αβάσιμα προβάλλεται λόγω του γεγονότος ότι αυτό αποτελούσε εργολαβικό αντάλλαγμα και η κατασκευή του είχε αποκλειστικό σκοπό την επίτευξη κέρδους από τον ελεγχόμενο ως εργολάβου οικοδομών. Το γεγονός ότι η επίτευξη κέρδους μετατέθηκε στο μέλλον, έστω και μετά τη συνταξιοδότηση του ελεγχόμενου δεν αναιρεί τη φύση του ακινήτου ως εργολαβικό αντάλλαγμα. Τόσο κατά την κατασκευή του ακινήτου, όσο και κατά την πώλησή του ο σκοπός της επίτευξης κέρδους ήταν προφανής, παρά την παρέλευση μεγάλου διαστήματος από την ολοκλήρωση της ανέγερσης και πώλησης του από τον θανόντα εργολάβο. Το κατάστημα δεν αγοράστηκε από τον εργολάβο ως επένδυση κεφαλαίου, αλλά κατασκευάστηκε από τον ίδιο, ενώ δεν ιδιοχρησιμοποιήθηκε, με αποτέλεσμα το κέρδος που προέκυψε από την πώλησή του να έχει την έννοια του εισοδήματος από εμπορική πράξη και να υπόκειται σε φόρο. Τα συναφή περιστατικά προς μία πώληση, όπως το χρονικό διάστημα ανάμεσα στην αγορά και πώληση ενός ακινήτου, συνολικώς ορώμενα, προκειμένου να συναχθεί ο σκοπός της, δεν είναι ικανά να ανατρέψουν την κρίση του ελέγχου περί πρόθεσης επίτευξης κέρδους, δεδομένου ότι η επίμαχη πώληση έγινε από τον κατασκευαστή εργολάβο του ακινήτου.

Επειδή η επικαλούμενη διαφορετική αντιμετώπιση ανάμεσα σε εταιρίες και φυσικά πρόσωπα στον χειρισμό περιπτώσεων διακοπής εργασιών με αδιάθετο περιουσιακό στοιχείο οικοδομικής επιχείρησης, δεν οφείλεται σε άνιση μεταχείριση του φορολογικού νομοθέτη ιδίων περιπτώσεων. Λόγω της ιδιαίτερης φύσης της ατομικής επιχείρησης, και δη ανέγερσης και

πώλησης οικοδομών, η οποία διακόπτει τις εργασίες της και δεν έχει πωλήσει τα εμπορεύσιμα αγαθά της, δηλαδή τα διαμερίσματα, αυτά παραμένουν στη κυριότητα του φυσικού προσώπου – εργολάβου, χωρίς να θεωρείται ότι αποκτάται ακαθάριστο έσοδο για τον φορέα της. Αυτή η φορολογική αντιμετώπιση οφείλεται στην ταύτιση της επιχείρησης με το φυσικό πρόσωπο. Αντίθετα, στο νομικό πρόσωπο δεν έχουμε τέτοια ταύτιση, το οποίο διαθέτει ίδια νομική προσωπικότητα, γι αυτό υπάρχει ειδική νομοθετική πρόβλεψη. Συνεπώς, κατά το χρόνο της διάλυσης του ΝΠ περιέρχονται στα μέλη του υπόχρεου ΝΠ τα αδιάθετα ακίνητα, η αξία των οποίων θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο του υπόχρεου ΝΠ κατά το χρόνο της διάλυσης τους.

Επειδή η επίκληση του Άρθρου 34 του ν.2238/1994 ως επεικέστερης διάταξης είναι απορριπτέα, δεδομένου ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής ευμενέστερης διάταξης αφορά τις διοικητικές κυρώσεις και όχι την εφαρμογή νομοθετικού πλαισίου, και μάλιστα προγενέστερο της ελεγχόμενης χρήσης, για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθήσει τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, όπως αυτές διατυπώνονται μέσω των ερμηνευτικών εγκυκλίων χωρίς να εξετάζει τη «συνταγματικότητα» ή όχι αυτής, αρμοδιότητα που εναπόκειται στα χέρια της δικαστικής εξουσίας.

Κατόπιν των ανωτέρω οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σχετικά με την από 10/12/2021 τεχνική έκθεση του Διπλωματούχου Αρχιτέκτονα Μηχανικού που συνυποβλήθηκε στη φορολογική αρχή μαζί με το υπόμνημα/20-12-2021, ως προς το σημερινό κόστος κατασκευής του επίμαχου ακινήτου, ο έλεγχος σημείωσε τα εξής :

«Βάσει των προεκτεθέντων, το κέρδος που προκύπτει από την πώληση του ακινήτου αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του Ν 4172/2013, για τον προσδιορισμό του οποίου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν 4172/2013, βάσει των οποίων το κέρδος προκύπτει από την αξία πώλησης μείον το κόστος κατασκευής.

Βάσει της ανωτέρω τεχνικής έκθεσης, το σημερινό κόστος κατασκευής όπως προκύπτει από την ανάλυση του κόστους των εργασιών ανέρχεται στο ποσό των 284.704,00€

Από την ανωτέρω τεχνική έκθεση προκύπτει ότι το κόστος κατασκευής υπερβαίνει το τίμημα της πώλησης του ακινήτου κατά το ποσό των (284.704,00€ - 260.000,00€)= 24.704,00€

Κατά τη κρίση του ελέγχου, το κόστος κατασκευής όπως προσδιορίστηκε με την ανωτέρω τεχνική έκθεση είναι αυθαίρετο και απολύτως ενδεικτικό.

Ο υπολογισμός έγινε με τρόπο γενικό και δεν υπάρχει η αναγκαία εξειδίκευση των δαπανών ώστε να θεωρηθεί η τεχνική αυτή έκθεση αξιόπιστη και χρήσιμη για τον έλεγχο. Δεν υπάρχει

δηλαδή επαρκής κοστολόγηση και ανάλυση της αξίας των υλικών και των υπηρεσιών που απαιτούνται για την κατασκευή του επίμαχου κτιρίου.

Το κόστος κατασκευής όπως καταγράφεται στην τεχνική έκθεση του Αρχιτέκτονα Μηχανικού αφορά στην κατασκευή ολόκληρης της οικοδομής και όχι μόνο του επίμαχου ισογείου καταστήματος (π.χ. κόστος εκσκαφής οικοδομήματος, εργασίες οπλισμένου σκυροδέματος, τοιχοποιία, κλπ)

Κατά τη κρίση του ελέγχου και βάσει των δεδομένων της αγοράς, το κόστος κατασκευής όπως καταγράφεται στην τεχνική έκθεση του Αρχιτέκτονα Μηχανικού είναι σαφώς υπερεκτιμημένο.

Ως μοναδικό αντικειμενικό τρόπο υπολογισμού του κόστους κατασκευής, ο έλεγχος αναγνωρίζει το υπ. αριθμό/15-12-2006 Συμβόλαιο μεταβίβασης ποσοστού εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, σε εκτέλεση προσυμφώνου μεταβιβάσεως και εργολαβικού με αυτοσύμβαση.

Στο ανωτέρω συμβόλαιο αναφέρεται ότι : «οι οικοπεδούχοι όπως εδώ συμβάλλονται, σε πλήρη εκπλήρωση των υποχρεώσεων που ανέλαβαν απέναντι στον εργολάβο κατασκευαστή με το υπ. αριθμό/04-05-1970 προσύμφωνο μεταβιβάσεως ποσοστών και εργολαβικό συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης , μεταβιβάζουν, παραχωρούν και παραδίδουν κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή προς τον αφετέρου συμβαλλόμενο , σαν εργολαβικό αντάλλαγμα, ποσοστό δέκα πέντε εκατοστά και είκοσι πέντε εκατοστά του εκατοστού (15,25%) εξ αδιαιρέτου όλου του υπ. αριθμό οικοπέδου, τουου οικ. Τετραγώνου του Δήμου , το οποίο αντιστοιχεί σε ένα αυτοτελές και διαιρεμένο Κατάστημα του ισογείου της οικοδομής, εμβαδού 92,50τμ με πρόσοψη στην οδό με το κάτω από αυτό υπόγειο, με το οποίο επικοινωνεί με εσωτερική σκάλα, εμβαδού 80τμ.»

Το κόστος κτήσης του επίμαχου ακινήτου όπως προκύπτει από το ανωτέρω υπ. αριθμό/15-12-2006 Συμβόλαιο, ανέρχεται στο ποσό των 42.479,26€, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό.

Το επίμαχο ακίνητο περιγράφεται στο προαναφερθέν συμβόλαιο ως εξής:

Ισόγειο 92,50τμ και Υπόγειο 80τμ

Συνολικά τμ: 172,50

Επίσης, στο προσύμφωνο υπ. αρ./30-12-2014 που αφορά τη πώληση του καταστήματος με πωλητή τον ελεγχόμενο και αγοραστή τον κύριο έναντι συνολικού τιμήματος 260.000,00€, το αντικείμενο της πώλησης (επίμαχο ακίνητο) περιγράφεται επίσης ως ανωτέρω (σύνολο τμ: 172,50).

Στο υπ. αριθμό/21-01-2015 συμβόλαιο που αφορά την πώληση του καταστήματος με πωλητή τον ελεγχόμενο και αγοραστή τον κύριο έναντι συνολικού τιμήματος 260.000,00€, το αντικείμενο της πώλησης (επίμαχο ακίνητο) περιγράφεται ως εξής: Ισόγειο 154,32 τμ, Υπόγειο 93,43 τμ και Πατάρι 51,61 τμ.

συνολικά τμ: 299,36

Για τη διαφορά των τετραγωνικών μέτρων, στο οριστικό υπ. αριθμό/21-01-2015 συμβόλαιο αναφέρεται ότι : «Σύμφωνα με τη τεχνική έκθεση της πολιτικού μηχανικού, που συνοδεύει τη βεβαίωση του Ν 4178/2013, η οποία φέρει τη σφραγίδα της άνω μηχανικού και της Μονοπρόσωπης ΙΚΕ με την επωνυμία ΙΚΕ, το ανωτέρω κατάστημα ανεγέρθηκε βάσει της υπ. αριθμό/70 οικοδομικής αδείας. Έναντι της αδείας εσωτερικά κατασκευάστηκαν σκάλες επικοινωνίας με το υπόγειο και το πατάρι σε διαφορετική θέση, το δε πατάρι και ο καθαρός εκμεταλλεύσιμος χώρος του υπογείου είναι μικρότερος από τον προβλεπόμενο και υπολογίζονται ως μια παράβαση, ενώ το wc του καταστήματος εμβαδού 16,63τμ κατασκευάστηκε εκτός του νομίμου περιγράμματος στον ακάλυπτο χώρο και περιγράφεται στο φύλλο καταγραφής. Αναλυτικά, τακτοποιείται και περιγράφεται το υπόγειο ως προς τη μορφή του . Ενώ από την άδεια/70 προβλεπόταν υπόγειο εμβαδού 149,95τμ στην κατασκευή λόγω εισροής υδάτων ο καθαρός εκμεταλλεύσιμος χώρος περιορίστηκε στα 93,42τμ. Το ισόγειο προβλεπόταν από την άδεια στα 137,69 τμ αλλά αυθαίρετα εκτός του περιγράμματος του κατασκευάστηκε κουζίνα και τα wc εμβαδού 16,63τμ. Το δε πατάρι βάσει άδειας προβλεπόταν να γίνει 114,61 τμ ενώ κατασκευάστηκε μόνο τμήμα 51,61 τμ . όπως αποτυπώνεται στην αντίστοιχη κάτοψη παταριού με σκάλα επικοινωνίας στη νέα θέση. Οι τροποποιήσεις του υπογείου και του παταριού υπολογίζονται σαν παράβαση του ακινήτου στο φύλλο καταγραφής 1».

Έτσι σύμφωνα με τα παραπάνω αναφερόμενα, η ορθή περιγραφή του καταστήματος στο υπ. αριθμό/21-01-2015 οριστικό συμβόλαιο πώλησης, κατά την επισυναπτόμενη τεχνική έκθεση του άνω μηχανικού πέρα των περιγραφέντων στο προσύμφωνο υπ. αρ./30-12-2014 είναι:

-Ένα αυτοτελές διαιρεμένο κατάστημα του ισογείου 154,32 τμ

-Ένα υπόγειο καθαρού εκμεταλλεύσιμου χώρου 93,43 τμ

-Ένα πατάρι 51,61 τμ

Συνεπώς, εφόσον ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

A. την αξία πώλησης όπως προκύπτει από το υπ. αριθμό/21-01-2015 οριστικό συμβόλαιο πώλησης

B. τα τετραγωνικά μέτρα, όπως αυτά καταγράφονται ως αντικείμενο πώλησης στο ίδιο συμβόλαιο, κατόπιν των τροποποιήσεων που έγιναν, ως η ανωτέρω τεχνική έκθεση της μηχανικού, όπου καταγράφονται τα πραγματικά τετραγωνικά μέτρα. (σύνολο: 299,36 τ.μ.),

Προσδιορίζει:

ως κόστος κατασκευής (αξία κτήσης), το κόστος που αντιστοιχεί στα πραγματικά τετραγωνικά μέτρα του ακινήτου καθώς ο ελεγχόμενος εισέπραξε το τίμημα των 260.000,00€ για την πώληση ακινήτου συνολικού εμβαδού 299,36 τ.μ..

Συνεπώς το κόστος κτήσης όπως προκύπτει από το υπ. αριθμό/15-12-2006 Συμβόλαιο απόκτησης του επίμαχου ακινήτου από τον ελεγχόμενο και όπως προαναφέρθηκε ανέρχεται στο ποσό των 42.479,26€, υπολείπεται του πραγματικού κόστους καθώς αντιστοιχεί μόνο στα 172,50 τ.μ.

Ως εκ τούτου: Για λόγους χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος δέχεται ως τελικό κόστος κατασκευής (κόστος κτήσης) το ποσό των 73.719,37€, υπολογίζοντας το αναλογικά αφού έλαβε υπόψη όλα τα προαναφερθέντα»

Επειδή τόσο η προσκομιζόμενη στον έλεγχο «τεχνική έκθεση» του αρχιτέκτονος - μηχανικού, η οποία λήφθηκε ήδη υπόψη από τον έλεγχο, όσο και η προσκομιζόμενη στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής από τον προσφεύγοντα «τεχνική έκθεση» της πολιτικού- μηχανικού συνιστούν γνωμοδότηση σχετικά με το κόστος κατασκευής και δεν είναι δεσμευτικές για τη φορολογική αρχή. Η δεύτερη τεχνική έκθεση καταλήγει σε ένα δυσθεώρητο διογκωμένο κόστος κατασκευής του 2015, ήτοι του έτους πώλησης του καταστήματος και χρησιμοποιεί ως εσφαλμένη βάση την εμπορική αξία του ποσού 448.000€, ενώ η εμπορική αξία του προκύπτει αδιαμφισβήτητα από το τίμημα του συμβολαίου αγοραπωλησίας ποσού 260.000€.

Επειδή οι επικαλούμενες τεχνικές εκθέσεις υπολογισμού του κόστους κατασκευής περιέχουν απλώς τις υποκειμενικές εκτιμήσεις του συντάκτη και μελετών των αναφερόμενων σ' αυτήν μηχανικών και δεν είναι ικανές να ανατρέψουν την κρίση του ελέγχου ούτε σε καμία περίπτωση να την αντικαταστήσουν (334/2018 ΔΕΦ ΠΑΤΡ).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί εσφαλμένου προσδιορισμού του κόστους κατασκευής του ως άνω ακινήτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **26-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ:**.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.//24-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

	δήλωσης	Ελέγχου	απόφασης	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	7.561,89	193.842,52	193.842,52	186.280,63
Φόρος εισοδήματος	42,36	58.014,97	58.014,97	57.972,61
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4172/2013		28.986,31	28.986,31	28.986,31
Εισφορά αλληλεγγύης		11.630,55	11.630,55	11.630,55
Συνολικό ποσό φόρων – τελών - εισφορών	42,36	98.631,83	98.631,83	98.589,47

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.