



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 26/01/2015

Αριθμός απόφασης:168

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των α) υπ' αριθ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007- 31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και β) υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις α) υπ'αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007- 31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και β) υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως μεταρρύθμιση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Στα πλαίσια εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. έγγραφο-ειδοποίηση για αποστολή στοιχείων λόγω ελλείψεων στο έγγραφο απόψεων της και συγκεκριμένα ως προς το λόγο που προβάλλει ο προσφεύγων, ότι στην περίπτωση κατά την οποία κριθεί ότι οι πωλήσεις των οριζόντιων ιδιοκτησιών Α2 και Β2 με τα παρακολουθήματά τους είναι εμπορικές πράξεις, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος έπρεπε να γίνει με βάση το άρθρο 34 του Κ.Φ.Ε., την υπ' αριθμ. 2754/2006 απόφαση του ΣτΕ, αλλά και τα υπ' αριθμ. πρωτ. **1040754/679/Α0012/8-5-2008, Δ12Α/1043846/ΕΞ2013 και Δ12Α/104262/ΕΞ2010** έγγραφα του Υπ. Οικονομικών, καθόσον ο προσφεύγων τυγχάνει μέλος της κατασκευαστικής εταιρείας – εργολήπτριας «.....», ΑΦΜ, κατά τα κρινόμενα οικ. έτη 2008 και 2009.

Η Δ.Ο.Υ., ως απάντηση στο ανωτέρω έγγραφο, μας απέστειλε το με αριθμό πρωτοκ. (.....) έγγραφο-έκθεση απόψεων το περιεχόμενο του οποίου έχει ως ακολούθως : «...Σύμφωνα με τα ανωτέρω έγγραφα έχει γίνει δεκτό “ότι 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.”

Ο Κος, Α.Φ.Μ:, είναι μέλος της «.....», ΑΦΜ: και με δ/ση από την 23/01/1992 έως και σήμερα (επισυνάπτεται φωτοτυπία των μελών του Ν.Π. από το μητρώο της Υπηρεσίας).

Επίσης, το οικον. έτος 2007 (χρήση 2006) εκδόθηκε η με αριθμό άδεια οικοδομής από τη διεύθυνση πολεοδομίας τομέα Η συγκεκριμένη οικοδομική άδεια αφορούσε ανέγερση 3όροφης οικοδομής με υπόγειο και στέγη, στο οικόπεδο που αγοράστηκε το έτος 2003, επί της οδού στο δήμο

Ο ελεγχόμενος στο έτος 2007, υπέγραψε την υπ' αριθμ. πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας ν. 3741/1929, της συμβολαιογράφου, ως «οικοπεδούχος» στο ανωτέρω οικόπεδο κατά ποσοστό πεντακόσια είκοσι δύο χιλιοστά και 0,50 (522,50/1000), προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο με την εργολήπτρια εταιρεία «.....» ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., προκειμένου με αποκλειστικές της δαπάνες, επιμέλεια και ευθύνη επί του ως άνω οικοπέδου ανεγείρει πολυώροφη οικοδομή (επισυνάπτεται).

Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων θα πρέπει να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/94 του ΚΦΕ και σύμφωνα με όσα αναφέρονται στις ανωτέρω αποφάσεις, καθώς κατά τα ελεγχόμενα οικ. έτη 2008 και 2009 ήταν οικοπεδούχος-μέλος στην κατασκευάστρια επιχείρηση, που προβαίνει σε πώληση διαμερισμάτων, λόγω της συμμετοχής του στην

κατασκευαστική επιχείρηση, θεωρείται ως προέκταση της δραστηριότητας ανέγερση-πώληση ακινήτων.»

A) Με την αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007- 31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού € 49.282,38 πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού € 59.138,85, ήτοι σύνολο € 108.421,23.

B) Με την αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού € 16.950,02 πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας € 20.340,02, ήτοι σύνολο € 37.290,04.

Η διαφορά φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2008 και 2009 προέκυψε βάσει του πορίσματος της από έκθεσης πλήρους ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., και της διαπίστωσης ότι οι πωλήσεις των ακινήτων βάσει των υπ' αριθμ. και συμβολαίων της συμβολαιογράφου, που πραγματοποίησε ο προσφεύγων κατά τα εν λόγω έτη, αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, καθόσον φέρουν τα χαρακτηριστικά της εμπορικής δραστηριότητας, όπως εννοιολογικά προσδιορίζεται από το άρθρο 28 του Ν. 2238/94. Τα αποτελέσματα του ελέγχου (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν.2238/94.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ – ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

A. ΙΣΤΟΡΙΚΟ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν του με αρ. πρωτ. εγγράφου της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Τμήματος Α' της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπ. Οικονομικών, και σύμφωνα με τη ΔΕΛ της Δ/σης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, εκδόθηκε η υπ'αριθμ. εντολή τακτικού φορολογικού ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.για τα οικ. έτη 2001-2012, προκειμένου να ελεγχθεί το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος στους κωδικούς 659-660-781 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008 για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 2, 61, 62, 66 & 68 του Ν.2238/1994.

Από τον έλεγχο που έγινε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2001 - 2009, τις οποίες υπέβαλε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ., από κοινού με τη σύζυγό του, καθώς επίσης και από τον έλεγχο πώλησης ακινήτων από τον προσφεύγοντα στα εν λόγω έτη, διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

Ο προσφεύγων στη φορολογική δήλωση (έντυπο Ε1) **οικ. έτους 2004** (χρήση 2003), δήλωσε την αγορά του οικοπέδου που βρίσκεται στο δήμο, και επί των οδών, βάσει του υπ αριθμ/...-2003 συμβολαίου της συμβ/φου, συνολικού ποσού 75.041,36€ ευρώ. Στη δήλωση στοιχείων ακινήτων Ε9 οικ. έτους 2004 δηλώθηκε μεταβολή για την αγορά του ακινήτου κατά το ήμισυ (50%).

Το **οικον. έτος 2007** (χρήση 2006) εκδόθηκε η με αριθμό/...-2006 άδεια οικοδομής από τη διεύθυνση πολεοδομίας Η συγκεκριμένη οικοδομική άδεια αφορά ανέγερση 3όροφης οικοδομής με υπόγειο και στέγη, στο οικόπεδο που αγοράστηκε το έτος 2003, επί των οδών στο δήμο

Το έτος 2007, ο προσφεύγων υπέγραψε την υπ' αριθμ...../..-2007 πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας ν. 3741/1929, της συμβολαιογράφου, ως «οικοπεδούχος» στο ανωτέρω οικόπεδο κατά ποσοστό πεντακόσια είκοσι δύο χιλιοστά και 0,50 (522,50/1000), προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο με την εργολήπτρια εταιρεία «.....», ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ, προκειμένου η τελευταία με αποκλειστικές της δαπάνες, επιμέλεια και ευθύνη επί του ως άνω οικοπέδου ανεγείρει πολυώροφη οικοδομή.

Στον Κο σύμφωνα με την κατανομή οριζόντιων ιδιοκτησιών περιήλθαν διακόσια εξήντα ένα χιλιοστά (261/1000) εξ αδιαιρέτου του πιο πάνω οικοπέδου στα οποία ανήκουν και αντιστοιχούν οι πιο κάτω οριζόντιες ιδιοκτησίες:

- 1) **Y-1** (αποθήκη υπογείου) κατά πλήρη κυριότητα, ποσοστό ιδιοκτησίας 100% και με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο έξι χιλιοστά (6/1000).
- 2) **Y-6** (αποθήκη υπογείου) κατά πλήρη κυριότητα, ποσοστό ιδιοκτησίας 100% και με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο δεκαοκτώ χιλιοστά (18/1000).
- 3) **A-2** διαμέρισμα κατά πλήρη κυριότητα, ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% και ποσοστό με συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο εβδομήντα εννέα χιλιοστά (79/1000).
- 4) **B-2** διαμέρισμα κατά πλήρη κυριότητα, ποσοστό ιδιοκτησίας 100% και με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο εκατόν πενήντα οκτώ χιλιοστά (158/1000).

Σύμφωνα με την ανάλυση κόστους κατασκευής, το ελάχιστο κόστος οικοδομής (ΚΚΟ) , το οποίο κατατέθηκε με την οικοδομική άδεια στις 12/12/2006 ανήρχετο σε 143.296,23€.

Με το υπ' αριθμ./..-2007 ειδικό έντυπο προϋπολογιστικού κόστους οικοδομής που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ, το κατασκευαστικό κόστος υπολογίσθηκε σε 262.500,00€.

Με το υπ αριθμ ειδικό έντυπο απολογιστικού κόστους οικοδομής, το συνολικό κόστος κατασκευής ανήλθε στο ποσό των 313.365,78€.

Η εργολήπτρια εταιρεία εξέδωσε το υπ' αριθμ. ../..-2008 δελτίο παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο, με τα στοιχεία των παραδοτέων κτισμάτων, συνολικής αξίας 89.124,36€, με βάση τα χιλιοστά που του αντιστοιχούν στο οικόπεδο της οικοδομής, που συμπεριλαμβάνεται και το κόστος του οικοπέδου.

Με το υπ' αριθμ./..-2007 συμβόλαιο, της συμβολαιογράφου μεταβιβάστηκαν το διαμέρισμα B-2, μαζί με τα παρακολουθήματα, αποθήκη Y-5 και parking G-5, έναντι τιμήματος 190.000,00 €, εκ των οποίων ποσό 182.125,00 € αντιστοιχεί στο διαμέρισμα B-2 και το υπόλοιπο ποσό των 7.857,00 € αντιστοιχεί στα παρακολουθήματα (αποθήκη Y-5 και parking G-5). Ο ελεγχόμενος είχε στην κυριότητά του το διαμέρισμα B-2, ενώ τα παρακολουθήματα ήταν στην κυριότητα της ως άνω εργολήπτριας εταιρείας. Η αντικειμενική αξία του διαμερίσματος ανήρχετο στο ποσό των 117.186,69 €.

Ο προσφεύγων, δήλωσε στη φορολογική δήλωση **οικον. έτους 2008** την πώληση του ακινήτου στον κωδ. 781 «Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων» το ποσό των 182.125,00€.

Με το υπ' αριθμ./..-2008 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου μεταβιβάστηκαν το διαμέρισμα A-2, μαζί με τα παρακολουθήματα, αποθήκη Y-1 και parking G-1, έναντι τιμήματος 150.097,00 €, εκ των οποίων ποσό 144.700,00 € αντιστοιχεί στο διαμέρισμα A-2, το ποσό των 1.722,00 € αντιστοιχεί στην αποθήκη Y-1 και το υπόλοιπο ποσό των 3.675,00 € αντιστοιχεί στο parking G-5.

Ο ελεγχόμενος είχε στην κυριότητά του το διαμέρισμα A-2 κατά ποσοστό 50% και την αποθήκη Y-1 κατά ποσοστό 100%, ενώ το parking G-1 ήταν στην κυριότητα της ως άνω εργολήπτριας εταιρείας.

Η αξία του τιμήματος πώλησης που αναλογεί στις ιδιοκτησίες του προσφεύγοντος ανέρχεται στο ποσό των 74.072,00 € $\{(144.700,00 \times 50\%) + 1.722,00\}$.

Η συνολική αντικειμενική αξία του ως άνω ακινήτου ανήρχετο σε 150.074,40 €, ενώ το ποσό της αντικειμενικής αξίας που αναλογεί στις ιδιοκτησίες του προσφεύγοντος ανήρχετο στο ποσό των 74.060,70 € $\{(144.677,40 \times 50\%) + 1.722,00\}$.

Ο προσφεύγων, δήλωσε στη φορολογική δήλωση **οικον. έτους 2009**, στον κωδ. 781 «Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων» το ποσό των 74.072,00 € από την πώληση του ακινήτου.

B. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- Ότι η πώληση των διαμερισμάτων έγινε σε σχετικά σύντομο διάστημα από την ανέγερση της οικοδομής (συμφωνία αντιπαροχής 2007). Το διαμέρισμα B-2 με τα παρακολουθήματα έγινε αμέσως «από τα σχέδια» το έτος 2007, ενώ το διαμέρισμα A-2 πωλήθηκε τον επόμενο χρόνο το 2008.
- Ότι η αναλογία των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν και εκείνων που παρέμειναν στον ιδιοκτήτη ήταν μηδενική.
- Την διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και πώλησης των ιδιοκτησιών του ελεγχόμενου.
- Ότι από τις φορολογικές δηλώσεις και την ανάλυση κεφαλαίου για τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη του ελεγχόμενου, προκύπτει ότι αυτός είχε τη δυνατότητα της ανέγερσης οικοδομής (οικονομικούς πόρους) στην περιοχή της, χωρίς να χρειάζεται την βοήθεια των χρημάτων που θα αποκόμιζε από την εκποίηση των συγκεκριμένων διαμερισμάτων.
- Ότι ο ίδιος αναφέρει ότι η συγκεκριμένη πράξη έγινε με το σκεπτικό της αυξημένης ζήτησης στην «αγορά» για αγορές κατοικιών και όχι για μισθώσεις κατοικιών.
- Ότι το αντικείμενο της εργασίας του προσφεύγοντος ήταν οι κατασκευές οικοδομών, οπότε γνώριζε άριστα τις συνθήκες προσφοράς και ζήτησης που επικρατούσαν στην αγορά εκείνη την περίοδο για την αγορά διαμερισμάτων,

έκρινε ότι οι πωλήσεις των ακινήτων, που πραγματοποίησε ο προσφεύγων δεν αποσκοπούσαν στην αξιοποίηση του κεφαλαίου του, καθόσον σύμφωνα με τα ανωτέρω ενέργησε κατά σύστημα αγορές και πωλήσεις ακινήτων που του αποκόμισαν κέρδος. Κατά συνέπεια η πράξη αυτή φέρει τα χαρακτηριστικά της εμπορικής δραστηριότητας όπως εννοιολογικά την οριοθετεί το άρθρο 28 του ΚΦΕ καθώς και την Α.Υ.Ο 1071439/1418/A0012/24-7-2007.

Ως εκ τούτου οι ανωτέρω πράξεις της πώλησης ακινήτων, λογίζονται ως εμπορική δραστηριότητα και το κέρδος αυτής αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ο προσφεύγων δεν δήλωσε τα ανωτέρω κέρδη από πώληση ακινήτων στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών 2008 & 2009.

Κατόπιν των διαπιστώσεων και του πορίσματος του ελέγχου, προσδιορίστηκαν τα εισοδήματα, σύμφωνα με την παραγρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/94, που ορίζει ότι: «Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς».

Ως ακαθάριστο έσοδο ελήφθη η μεγαλύτερη αξία μεταξύ του τιμήματος πώλησης όπως αναγράφεται στα συμβόλαια μεταβίβασης και αυτής που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν 1249/1982 (αντικειμενικής αξίας).

Ως αξία αγοράς ελήφθη η αξία που αναγράφεται στο υπ' αριθμ. ../...-2008 δελτίο παράδοσης κτισμάτων έκδοσης της εργολήπτριας «.....», ΑΦΜ:

Συγκεκριμένα:

Οικονομικό έτος 2008

Περιγραφή Ακινήτου	Συμβόλαιο	Αξία	Καθαρό κέρδος
Διαμέρισμα Β-2 (158/1000) μαζί με τα παρακολουθήματα, αποθήκη Υ-5 (8/1000) και parking G-5 (7/1000)	/...-2007		
Τίμημα Πώλησης		182.125,00	
Κόστος Απόκτησης ../...-2008 «δελτίο παράδοσης κτισμάτων»		58.919,03	
Κέρδος Άρθρου 28 Ν. 2238/1994			123.205,97

Οικονομικό έτος 2009

Περιγραφή Ακινήτου	Συμβόλαιο	Αξία	Καθαρό κέρδος
Διαμέρισμα Α-2 (158/1000) με ποσοστό ιδιοκτησίας 50% μαζί με τα παρακολουθήματα, αποθήκη Υ-1(6/1000) (100%) και parking G-1	5981/ 18-03-2008		
Τίμημα Πώλησης		74.072,00	
Κόστος Απόκτησης ../...-2008 «δελτίο παράδοσης κτισμάτων»		31.696,96	
Κέρδος Άρθρου 28 Ν. 2238/1994			42.375,04

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση των 1) υπ' αριθμ. και 2) Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2007 (οικ. έτος 2008) και 01/01-31/12/2008 (οικ. έτος 2009) αντίστοιχα, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

Έλλειψη νομιμότητας προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη συνδρομής προϋποθέσεων άρθρου 28 Κ.Φ.Ε.

- Συγκεκριμένα, η αγορά του οικοπέδου επί των οδών -, έγινε τμηματικώς, με χρονική απόσταση μεταξύ των επιμέρους πράξεων. Η πρώτη εκ των ανωτέρω αγορών έγινε το έτος 1994, βάσει του υπ' αριθμ. συμβολαίου του και ο προσφεύγων απέκτησε ποσοστό 15,5% του οικοπέδου. Μετά δε εννέα (9) έτη, ήτοι το έτος 2003, πραγματοποιήθηκε δεύτερη αγορά, οπότε απέκτησε επιπλέον ποσοστό 367,5/1000, δια του υπ' αριθμ. συμβολαίου της Η δε συνομολόγηση του εργολαβικού προσυμφώνου με την κατασκευάστρια εταιρεία «.....» έλαβε χώρα το έτος 2007 (6-2-2007), ήτοι δεκατρία (13) έτη από την πρώτη αγορά και τέσσερα (4) έτη από τη δεύτερη αγορά.

Εν όψει των προαναφερόμενων, ουδόλως υφίσταται το στοιχείο του σύντομου χρόνου μεταξύ των συναλλακτικών πράξεων, το οποίο θα μπορούσε να είναι και δηλωτικό του σκοπού της αγοραπωλησίας και θα μπορούσε να τεκμηριώσει τον σκοπό της απόκτησης κέρδους. Όπως δε έχει νομολογηθεί (απόφαση ΔΕφΠειραιώς 1179/2010), η παρέλευση τριετίας από το χρόνο αγοράς του ακινήτου μέχρι την έκδοση αδείας οικοδόμησης ακινήτων τα οποία εν συνεχεία επωλήθησαν, κρίθηκε μακρύς χρόνος με συνέπεια να μην τεκμηριώνεται ο σκοπός κέρδους, καθιστάμενης ούτως αδύνατης της εφαρμογής του άρθρου 28 του ΚΦΕ.

- Επιπλέον, ο σκοπός των γενομένων πωλήσεων δεν δύναται να χαρακτηριστεί κερδοσκοπικός, ένεκα των συνθηκών που επέβαλαν τις εν λόγω πωλήσεις, ήτοι την χρηματοδότηση της ανεγέρσεως ακινήτου για ιδιοκατοίκηση, καθόσον το σύνολο του επιτευχθέντος τιμήματος εκ των πωλήσεων των οριζόντιων ιδιοκτησιών της διετέθη για την κατασκευή του ακινήτου της
- Το κέρδος που απεκόμισε η κατασκευάστρια εταιρεία, στην οποία συμμετέχει, και ουδέποτε απέκρυψε τη συμμετοχή του, φορολογήθηκε κανονικά, το δε εργολαβικό της αντάλλαγμα ανήλθε σε ποσοστό 50% (500/1000), γεγονός που υποδεικνύει ότι η μεταξύ τους συμφωνία δεν είχε κανένα απολύτως σκοπό φορολογικής απόκρυψης.
- Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 §3 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2014), δεν είναι νόμιμο να κριθούν ως εμπορικές οι μόλις δύο (2) πωλήσεις διαμερισμάτων, διενεργηθείσες σε χρονικό διάστημα δώδεκα ετών. Και μπορεί μεν η τυπική ισχύς του ανωτέρω νόμου να εκκίνησε την 01/01/2014, ωστόσο σύμφωνα με νομολογιακώς διαπλασμένη αρχή του διοικητικού δικαίου, όταν ο νεότερος νόμος εισάγει ευνοϊκότερες διατάξεις για τους πολίτες, έχει αναδρομική εφαρμογή.
- Ουδεμία απόκρυψη εισοδήματος προέκυψε για όλη την δωδεκαετία για την οποία ελέγχθηκε.
- Στην υπό κρίση περίπτωση παρεμβάλλεται η ανέγερση οικοδομής από άλλη επιχείρηση, ενώ το αγορασθέν αγαθό (οικόπεδο) δεν είναι το αυτό με το πωληθέν (οριζόντιες ιδιοκτησίες-διαμερίσματα). Συνεπώς, η φορολόγησή του επί τη βάσει του άρθρου 28§3 Ν. 2238/1994 τυγχάνει και εξ αυτού του λόγου μη νόμιμη και καταχρηστική.

Έλλειψη νομιμότητας προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη νόμιμου διπλασιασμού του συντελεστή άρθρου 34 ν.2238/1994

- Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος πρέπει να προσδιοριστεί εξωλογιστικά και χωρίς καμία προσαύξηση του προβλεπόμενου από το άρθρο 34 ν.2238/1994 συντελεστή.
- Κατά τη μεταβίβαση οικοπέδου σε εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής, εφαρμόζεται το άρθρο 34 του Κ.Φ.Ε. Σύμφωνα με την υπ'αριθμ. 2754/2006 απόφαση του ΣΤΕ με τις διατάξεις του άρθρου 36^α με τον ειδικό τρόπο, φορολογούνται και όσες επιχειρήσεις αναθέτουν σε τρίτους (εργολάβους) την ανέγερση οικοδομών με σκοπό την πώλησή τους, μεταβιβάζοντας στους εργολάβους ποσοστά του οικοπέδου (και τα αντίστοιχα διαμερίσματα) με το σύστημα της αντιπαροχής. Το σκεπτικό της ως άνω απόφασης υιοθέτησε και το Υπουργείο Οικονομικών με τα με αριθμ. πρωτ. 1040754/679/Α0012/8-8-2008, Δ12Α 1043843 ΕΞ 2013 και Δ12Α 104262 ΕΞ 2010 έγγραφά του και επομένως θα μπορούσε να προσδιοριστεί το εισόδημά του, αντιμετωπιζόμενης της δραστηριότητάς του ως προέκταση της κατασκευαστικής-προσωπικής του εταιρείας (Ο.Ε.).
- Η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα προσδιόρισε λογιστικά το φορολογητέο του εισόδημα. Αφαιρώντας μάλιστα λανθασμένα από την αξία πώλησης την αξία που αναγράφεται στο δελτίο παράδοσης κτισμάτων της εργολαβικής επιχείρησης που ανέλαβε την κατασκευή. Διότι, η αξία στο δελτίο παράδοσης κτισμάτων, χρησιμοποιείται μόνο για σκοπούς ΦΠΑ.

- Κατά την εφαρμογή δε του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. δεν είναι δυνατόν να τύχει εφαρμογής η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.2238/94 περί διπλασιασμού του συντελεστή, καθόσον η κατασκευάστρια επιχείρηση «.....», τηρούσε καθ' όλο το διάστημα της κατασκευής κανονικά βιβλία και στοιχεία.

Έλλειψη νομιμότητας επιβολής πρόσθετων φόρων

- Οι επίμαχες πωλήσεις δηλώθηκαν στις ατομικές φορολογικές δηλώσεις ετών 2008 και 2009 και ως εκ τούτου η επιβολή προσαυξήσεων είναι μη σύνηθες.
- Καθόσον η οικεία δήλωση υπεβλήθη εμπροθέσμως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., περιελάμβανε δε και αντίγραφα των συνταχθέντων για το σκοπό της πώλησης συμβολαίων, ουδεμία απόκρυψη ή ανακρίβεια της δήλωσης είναι δυνατόν να επικαλεστεί η φορολογική αρχή. Άλλωστε πρόκειται για διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση του ήδη δηλωθέντος εισοδήματος, για το οποίο μάλιστα ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ δήλωσης και ελέγχου είναι ευθύνη της φορολογικής διοικήσεως.

Μη σύνηθες παράλειψη εφαρμογής εκπτώσεων

- Οι διατάξεις των άρθρων 70 παρ. 10 Ν.2238/94 και 2 παρ. 8 του ν. 2523/97 αφορούν τον τρόπο υπολογισμού του φόρου και συνεπώς εφαρμόζονται ως ίσχυαν για την ελεγχόμενη χρήση ανεξαρτήτως του πότε γίνεται ο προσδιορισμός.
- Η αποστέρηση της δυνατότητας για Διοικητική Επίλυση της Διαφοράς αποτελεί αναδρομική επιβολή φόρου μη επιτρεπτή σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, αλλά και εφαρμογή δυσμενέστερης διατάξεως.

Μη σύνηθες επιβολή πρόσθετων φόρων, αντί τόκων

- Ακόμα και εάν ήθελε κριθεί ως σύνηθες η υπαγωγή σε πρόσθετους φόρους άρθρου 1 ν.2523/97, πρέπει το προκύπτον τελικά καταλογιστέο ποσό πρόσθετων φόρων να συγκριθεί με το ποσό των τόκων εκπρόθεσμης καταβολής 8,51% ετησίως που θα προκύψει βάσει του άρθρου 53 του ν.4174/2013 και της ΔΠΕΙΣ1198598ΕΞ2013/31-12-2013 απόφασης Υπουργού Οικονομικών, και τελικά να επιβληθεί το ευμενέστερο, δεδομένου ότι εάν νεότερος νόμος εισάγει ευνοϊκότερες διατάξεις για τους πολίτες, έχει αναδρομική εφαρμογή, σύμφωνα με την σχετική νομολογιακώς διαπλασμένη αρχή του διοικητικού δικαίου.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης νομιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., αφού δεν θεμελιώνεται ο σκοπός επίτευξης του κέρδους, αλλά αντίθετα ο μόνος επιδιωκόμενος σκοπός στην προκειμένη περίπτωση είναι η αξιοποίηση κεφαλαίου.

Επειδή, με την παρ.1 του άρθρου 28 του Ν.2238 ορίζεται ότι: «*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*».

Επειδή, η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζει ότι: «*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 η πώληση των διαμερισμάτων βάσει των υπ' αριθμ./...-2007 και/...-2008 συμβολαίων της συμβολαιογράφου- έγινε σε **σχετικά σύντομο διάστημα** από την ανέγερση της οικοδομής (συμφωνία αντιπαροχής 2007). Η πώληση του

διαμερίσματος Β-2 με τα παρακολουθήματά του συντελέστηκε αμέσως «από τα σχέδια» το έτος 2007, ενώ η πώληση του διαμερίσματος Α-2 συντελέστηκε τον επόμενο χρόνο, ήτοι το 2008.

Επειδή η αναλογία των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν και εκείνων που παρέμειναν στον ιδιοκτήτη ήταν μηδενική.

Επειδή η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και αξίας κτήσης, είναι θετική.

Επειδή όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2001-2012 του προσφεύγοντος και την **ανάλωση κεφαλαίου** για τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη, ο προσφεύγων, **είχε τη δυνατότητα της ανέγερσης οικοδομής** (οικονομικούς πόρους) στην περιοχή της, που επικαλείται ότι ανήγειρε για ιδιοκατοίκηση, χωρίς να χρειάζεται την βοήθεια των χρημάτων που θα αποκόμιζε από την εκποίηση των συγκεκριμένων διαμερισμάτων. Επομένως, δεν **υφίσταται θέμα χρηματοδότησης της ανέγερσης ακινήτου για ιδιοκατοίκηση μέσω εκποίησης των επίμαχων πωληθέντων ακινήτων.**

Επειδή, το αντικείμενο της εργασίας του ελεγχόμενου ήταν οι κατασκευές οικοδομών, οπότε και το σκεπτικό της ανέγερσης της οικοδομής ήταν το εμπορικό όφελος καθώς γνώριζε τις συνθήκες προσφοράς και ζήτησης που επικρατούσαν στην αγορά εκείνη την περίοδο για την αγορά διαμερισμάτων. Μάλιστα, όπως, ο ίδιος αναφέρει στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η πώληση των οριζόντιων ιδιοκτησιών πραγματοποιήθηκε δεδομένων των ιδιαίτερως ευνοϊκών συνθηκών της εποχής (έτη 2007-2008), οι οποίες επικρατούσαν στην αγορά ακινήτων.

Επειδή από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι συγκεκριμένες πράξεις έγιναν σε **σχετικά σύντομο διάστημα και δεν αφορούσαν ευκαιριακές πράξεις** αλλά αποτελούν μέρος μιας **εμπορικής δραστηριότητας με σκοπό την επίτευξη κέρδους.**

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου **ως προς τεκμηρίωση της πραγματοποίησης των επίμαχων πωλήσεων με σκοπό την επίτευξη κέρδους**, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση πλήρους ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ.,, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου οικ. ετών 2008 και 2009, **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.**

Επειδή από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι πωλήσεις των επίμαχων ακινήτων, που πραγματοποίησε ο προσφεύγων κατά τα οικ. έτη 2008 και 2009, φέρουν τα χαρακτηριστικά της εμπορικής δραστηριότητας, όπως εννοιολογικά προσδιορίζεται από το άρθρο 28 του Ν. 2238/94, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένης ερμηνείας και κακής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 § 1, 2 του Ν.2238/1994, αφού δεν υφίσταται το στοιχείο του σύντομου χρόνου και δεν πληρούται το κριτήριο της πρόθεσης κέρδους, κρίνεται αβάσιμος.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος 1) ότι σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 2238/94, θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/94, άλλως επικουρικώς οι διατάξεις του άρθρου 32 ν.2238/94 (περί εξωλογιστικού προσδιορισμού εισοδήματος γενικώς εμπορικής επιχείρησης, που δεν τηρεί βιβλία) και 2) περί έλλειψης νομιμότητας προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη νόμιμου διπλασιασμού του συντελεστή άρθρου 34 ν.2238/1994

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1043846ΕΞ2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα : «Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος τεχνικής επιχείρησης ανέγερσης και πώλησης οικοδομών που προέρχεται από πώληση διαμερισμάτων που περιήλθαν σε αυτή λόγω αντιπαροχής αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι :

«...για επιχείρηση που δεν ανεγείρει η ίδια σε οικόπεδό της, ούτε αναθέτει σε τρίτο την ανέγερσή της για λογαριασμό της, αλλά η οικοδομή ανεγείρεται από εργολάβο κατά το σύστημα της αντιπαροχής, αποκτά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, το οποίο φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε..

Αντίθετα, αν τα διαμερίσματα περιέρχονται λόγω αντιπαροχής στους ιδιοκτήτες οικοπεδούχους-μέλη κοινοπραξιών ή αστικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ) οι οποίοι προβαίνουν σε πωλήσεις αυτών, το εργολαβικό αντάλλαγμα θα φορολογηθεί στο όνομα των οικοπεδούχων ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΕ, καθόσον η συμμετοχή αυτών στην κατασκευάστρια επιχείρηση θεωρείται ως προέκταση της δραστηριότητας ανέγερσης-πώλησης ακινήτων...».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. Δ12Α 104262ΕΞ2010/31-03-2010 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα : «Χαρακτηρισμός εισοδήματος από την πώληση ακινήτων από φυσικό πρόσωπο τα οποία αποκτά με τη μέθοδο της εργολαβικής αντιπαροχής» αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι : «...ύστερα από τα παραπάνω και όπως έχει γίνει δεκτό και με την 1040754/679/Α0012/8.5.2008 διαταγή μας, για τον οικοπεδούχο-μέλος της κατασκευαστικής επιχείρησης, που προβαίνει σε πώληση των διαμερισμάτων που περιέρχονται σ'αυτόν από αντιπαροχή, το εισόδημα από την πώληση διαμερισμάτων, λόγω συμμετοχής του στην κατασκευαστική επιχείρηση, θεωρείται ως προέκταση της δραστηριότητας ανέγερσης-πώλησης ακινήτων **και θα φορολογηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/94**».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. 1040754/679/Α0012/8.5.2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα : «Φορολογική μεταχείριση σε περίπτωση ανέγερσης-πώλησης ακινήτων» αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι : «...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.»

Επειδή στα πλαίσια εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. έγγραφο-ειδοποίηση για αποστολή στοιχείων λόγω ελλείψεων στο έγγραφο των απόψεών της και συγκεκριμένα ως προς το λόγο που προβάλλει ο προσφεύγων, ότι στην περίπτωση κατά την οποία κριθεί ότι οι πωλήσεις των οριζόντιων ιδιοκτησιών Α2 και Β2 με τα παρακολουθήματά τους είναι εμπορικές πράξεις, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος έπρεπε να γίνει με βάση το άρθρο 34 του Κ.Φ.Ε., την υπ'αριθμ. 2754/2006 απόφαση του ΣτΕ, αλλά και τα υπ'αριθμ. πρωτ. **1040754/679/Α0012/8-5-2008, Δ12Α/1043846/ΕΞ2013 και Δ12Α/104262/ΕΞ2010** έγγραφα του Υπ. Οικονομικών, καθόσον ο προσφεύγων τυγχάνει μέλος της κατασκευαστικής εταιρείας – εργολήπτριας «.....», ΑΦΜ, κατά τα κρινόμενα οικ. έτη 2008 και 2009.

Η Δ.Ο.Υ., ως απάντηση στο ανωτέρω έγγραφο, μας απέστειλε το με αριθμό πρωτοκ. (ΔΕΔ.....) έγγραφο-έκθεση απόψεων το περιεχόμενο του οποίου έχει ως ακολούθως : «...Σύμφωνα με τα ανωτέρω έγγραφα έχει γίνει δεκτό “ότι 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.”

Ο Κος Α.Φ.Μ:, είναι μέλος της «.....», ΑΦΜ: και με δ/ση από την 23/01/1992 έως και σήμερα (επισυνάπτεται φωτοτυπία των μελών του Ν.Π. από το μητρώο της Υπηρεσίας).

Επίσης, το οικον. έτος 2007 (χρήση 2006) εκδόθηκε η με αριθμό/-/-2006 άδεια οικοδομής από τη διεύθυνση πολεοδομίας Η συγκεκριμένη οικοδομική άδεια αφορούσε ανέγερση 3όροφης οικοδομής με υπόγειο και στέγη, στο οικόπεδο που αγοράστηκε το έτος 2003, επί της οδού στο δήμο

Ο ελεγχόμενος στο έτος 2007, υπέγραψε την υπ' αριθμ./-/-2007 πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας ν 3741/1929, της συμβολαιογράφου, ως «οικοπεδούχος» στο ανωτέρω οικόπεδο κατά ποσοστό πεντακόσια είκοσι δύο χιλιοστά και 0,50 (522,50/1000), προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο με την εταιρεία «.....» ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ, ως «εργολήπτρια» εταιρεία, προκειμένου με αποκλειστικές της δαπάνες, επιμέλεια και ευθύνη επί του ως άνω οικοπέδου ανεγείρει πολυώροφη οικοδομή (επισυνάπτεται).

Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων θα πρέπει να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/94 του ΚΦΕ και σύμφωνα με όσα αναφέρονται στις ανωτέρω αποφάσεις, καθώς κατά τα ελεγχόμενα οικ. έτη 2008 και 2009 ήταν οικοπεδούχος-μέλος στην κατασκευάστρια επιχείρηση, που προβαίνει σε πώληση διαμερισμάτων, λόγω της συμμετοχής του στην κατασκευαστική επιχείρηση, θεωρείται ως προέκταση της δραστηριότητας ανέγερση-πώληση ακινήτων.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση και βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων, ο προσφεύγων-οικοπεδούχος,, ΑΦΜ, προέβη σε πώληση των επίμαχων διαμερισμάτων που περιήλθαν σε αυτόν από αντιπαροχή, ενώ τυγχάνει και μέλος, με ποσοστό συμμετοχής 50%, της κατασκευαστικής επιχείρησης -«εργολήπτριας» εταιρείας «.....» ΑΦΜ, η οποία με αποκλειστικές της δαπάνες, επιμέλεια και ευθύνη επί του επίμαχου οικοπέδου ανήγειρε πολυώροφη οικοδομή. **Συνεπώς, το εισόδημα από την πώληση των επίμαχων διαμερισμάτων, λόγω συμμετοχής του προσφεύγοντος στην κατασκευαστική επιχείρηση, θεωρείται ως προέκταση της δραστηριότητας ανέγερσης-πώλησης ακινήτων και φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/94 και επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εφαρμογής του άρθρου 34 ν.2238/94 κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.**

Επειδή, με την παράγραφο 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 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 Α' 43). 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....»

β. Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εκτός ή εντός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας, οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί.

Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που

προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. 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....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 § 1 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 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 248Α') 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. Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 § 2 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα οικ. έτη 2008 και 2009, ορίζεται ότι : «Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό **(15%)** στα ακαθάριστα έσοδά τους.

Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από το ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) φορολογικά βιβλία και στοιχεία.

Επειδή, τα καθαρά κέρδη από την πώληση των επίμαχων ακινήτων πρέπει να προσδιορισθούν βάσει των ανωτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 § 2 του Ν. 2238/1994, με την εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή διπλασιαζόμενου λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ήτοι συντελεστή 30% (15% X 2) επί των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι κατά την εφαρμογή του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. δεν είναι δυνατόν να τύχει εφαρμογής η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.2238/94 περί διπλασιασμού του συντελεστή, καθόσον η κατασκευάστρια επιχείρηση «.....» τηρούσε κανονικά καθ' όλο το διάστημα της κατασκευής βιβλία και στοιχεία, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον η πώληση των επίμαχων διαμερισμάτων φορολογείται στο όνομα του προσφεύγοντος-φυσικού προσώπου- οικοπεδούχου ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Η δε συμμετοχή του στην κατασκευάστρια επιχείρηση θεωρείται ως προέκταση της δραστηριότητας ανέγερσης-πώλησης ακινήτων, προκειμένου να τύχει εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε., ωστόσο η φορολόγηση του εν λόγω εισοδήματος πραγματοποιείται στο όνομα του ιδίου και όχι της εταιρείας στην οποία συμμετείχε.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα κέρδη από την πώληση των επίμαχων ακινήτων βάσει των διατάξεων των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, στο ποσό των € 123.205,97 και € 42.375,04 για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009 αντίστοιχα, αντί του ορθού, ήτοι βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.2238/94.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη για τα οικ. έτη 2008 και 2009 προσδιορίζονται ως ακολούθως:

Πίνακας 1: Προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος βάσει του άρθρ. 34 του Ν. 2238/94.

A. Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007

A. 1. Ακαθάριστα Έσοδα:

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΥΠΟΨΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΔΕΔ ΣΕ ΕΥΡΩ
Υπ' αρ. .../...-2007 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου	Διαμέρισμα Β-2 (158/1000)	117.188,69 €	182.125,00 €	182.125,00 €

A.2. Καθαρά κέρδη

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	Σ Κ Κ*	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ
Υπ' αρ. .../...-2007 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου	182.125,00 €	15%*2=30%	54.637,50 € (182.125,00 € X 30%)
ΣΥΝΟΛΑ	182.125,00 €	30%	54.637,50 €

B. Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008

B. 1. Ακαθάριστα Έσοδα:

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΥΠΟΨΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΔΕΔ ΣΕ ΕΥΡΩ
Υπ' αρ./...-2008 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου	Διαμέρισμα Α-2 με ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% (79/1000) και αποθήκη Υ-1 (100%) (6/1000)	74.060,70 € (144.677,40€/2 + 1.722,00 €)	74.072,00 €	74.072,00 €

B.2. Καθαρά κέρδη

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	Σ Κ Κ*	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ
Υπ' αρ./...-2008 συμβόλαιο της	74.072,00 €	15%*2%=30%	22.221,60 €

συμβολαιογράφου			(74.072,00 € X 30%)
ΣΥΝΟΛΑ	74.072,00 €	30%	22.221,60 €

Ως προς τους λόγους που επικαλείται ο προσφεύγων 1) περί έλλειψης νομιμότητας επιβολής πρόσθετων φόρων, καθόσον οι επίμαχες πωλήσεις δηλώθηκαν στις ατομικές φορολογικές δηλώσεις ετών 2008 και 2009 και επομένως ουδεμία απόκρυψη ή ανακρίβεια της δήλωσης είναι δυνατόν να επικαλεστεί η φορολογική αρχή, και 2) περί μη σύννομης επιβολής φόρων αντί τόκων άρθρου 53 ν.4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :

«17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις **έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.**»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 4174/2013 ρητά απαριθμούνται οι εκτελεστοί τίτλοι δυνάμει των οποίων πραγματοποιείται η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 § 1 περ. β'** του ν. 2523/97 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 24§1 του ν. 3296/2004 και ισχύει σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ιδίου άρθρου και νόμου για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1^{ης} Ιανουαρίου 2005 και μετά) **ρητά ορίζεται ότι :**

1.« Αν ο κατά την φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση **και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:**

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 § 4 εδάφιο πρώτο** του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι :

«4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, **ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή.**»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2§1 εδάφιο πρώτο** του ως άνω νόμου ορίζεται ότι :

«1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2§4 του ν. 2523/97** (όπως τροποποιήθηκε με την παρ.1 άρθρου 26 Ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α 66/31.3.2011) και ισχύει σύμφωνα με την παρ. 2 του αυτού άρθρου και νόμου για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού, ήτοι μετά την 31/03/201), ορίζεται ότι:

4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν:

α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και

β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση :

α) το ποσό των 182.125,00 €, προερχόμενο από τη μεταβίβαση ακινήτου, δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα στον κωδικό 781 «χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008.

Ωστόσο **δεν δηλώθηκε**, ούτε το ακαθάριστο έσοδο από άσκηση ατομικής επιχείρησης, ποσού 182.125,00 €, (στον κωδικό 425 της δήλωσης «Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση»), ούτε τα καθαρά κέρδη, ποσού 54.637,50 € (στον κωδικό 401 της δήλωσης «Καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση»), που αναλογούν στα ακαθάριστα αυτά έσοδα ($182.125,00 \times 15\% \times 2$), σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 34 ν.2238/94, ώστε να υπαχθούν σε φορολόγηση και επομένως προκύπτουν διαφορές στα φορολογητέα εισοδήματα του οικονομικού έτος 2008.

β) το ποσό των 74.072,00 €, προερχόμενο από τη μεταβίβαση ακινήτου, δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα στον κωδικό 781 «χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2009.

Ωστόσο **δεν δηλώθηκε**, ούτε το ακαθάριστο έσοδο από άσκηση ατομικής επιχείρησης, ποσού 74.072,00 €, (στον κωδικό 425 της δήλωσης «Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση»), ούτε τα καθαρά κέρδη, ποσού 22.221,60 € (στον κωδικό 401 της δήλωσης «Καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση»), που αναλογούν στα ακαθάριστα αυτά έσοδα ($74.072,00 \times 15\% \times 2$), σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 34 ν.2238/94, ώστε να υπαχθούν σε φορολόγηση και επομένως προκύπτουν διαφορές στα φορολογητέα εισοδήματα του οικονομικού έτος 2009.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε **ανακριβείς** Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος οικ. ετών 2008 και 2009, και επομένως, ορθά κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων υπολογίστηκε και πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης, από τον προσφεύγοντα, **χωρίς να εξετάζεται η πρόθεση του ελεγχόμενου για αποφυγή ή όχι της πληρωμής φόρου.**

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις **αφορούν επιβολή φόρου** και εν γένει φορολογική υποχρέωση **έως την 31.12.2013** και συγκεκριμένα για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009, και επομένως ορθά επιβλήθηκαν πρόσθετοι φόροι σύμφωνα με το **άρθρο 1 παρ 1 περ. β' του Ν. 2523/1997.**

Επειδή οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4174/2013 αφορούν τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, ήτοι μη καταβολής ποσού φόρου εντός της νόμιμης προθεσμίας και όχι πρόσθετο φόρο σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης και τυγχάνουν εφαρμογής **μετά την απόκτηση εκτελεστού τίτλου** δυνάμει του οποίου **πραγματοποιείται η είσπραξη του φόρου** και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου. Άλλωστε, ακόμα και στον επικαλούμενο νόμο 4174/2013, υπάρχει ξεχωριστή διάταξη νόμου, ήτοι το άρθρο 58, με το οποίο ρητά ορίζονται τα πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, που αφορούν χρήσεις από 01.01.2014 και μετά.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη σύννομης επιβολής πρόσθετων φόρων αντί τόκων, δεδομένου ότι εάν νεότερος νόμος εισάγει ευνοϊκότερες διατάξεις για τους πολίτες έχει αναδρομική εφαρμογή, αποτελεί εσφαλμένη ερμηνεία των νομοθετικών διατάξεων και ως εκ τούτου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη σύννομης παράλειψης εφαρμογής εκπτώσεων, καθόσον οι διατάξεις των άρθρων 70 παρ. 10 Ν.2238/94 και 2 παρ. 8 του ν. 2523/97 αφορούν τον τρόπο υπολογισμού του φόρου και συνεπώς εφαρμόζονται ως ίσχυαν για την ελεγχόμενη χρήση ανεξαρτήτως του πότε γίνεται ο προσδιορισμός, η δε αποστέρηση της δυνατότητας για Διοικητική Επίλυση της Διαφοράς αποτελεί αναδρομική επιβολή φόρου μη επιτρεπτή σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, αλλά και εφαρμογή δυσμενέστερης διατάξεως.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο πρώτο, παρ. Α, υποπαρ. Α.5, περ. 2β του Ν.4152/2013, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 70 του ν.2238/1994, ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31/07/2013.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 66 § 23 του ν. 4174/2013 (όπως τροποποιήθηκε με το ν.4254/2014) ορίζεται ότι : «Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του Ν.2238/1994».

Επειδή βάσει των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αποστέρησης διοικητικής επίλυσης διαφοράς, κρίνεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, με τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των οικ. ετών 2008 και 2009 ως του ελέγχου και των καθαρών κερδών σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν.2238/94 με την εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή διπλασιαζόμενου λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων **και την τροποποίηση** των 1) υπ'αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και 2) υπ'αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη από τη δραστηριότητα της πώληση ανεγειρόμενης οικοδομής **σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/94** με βάση την παρούσα απόφαση :

Ακαθάριστα έσοδα βάση την παρούσα απόφαση

Οικονομικό έτος 2008

Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	182.125,00 €
Ακαθάριστα έσοδα βάσει της παρούσας απόφασης	182.125,00 €

Οικονομικό έτος 2009

Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	74.072,00 €
Ακαθάριστα έσοδα βάσει της παρούσας απόφασης	74.072,00 €

Φορολογητέα κέρδη-εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση

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

Οικονομικό έτος 2008

Φορολογητέα εισοδήματα από λοιπές περιπτώσεις βάσει δήλωσης – ελέγχου - παρούσας απόφασης	139.401,94 €
Φορολογητέα κέρδη (άρθρο 34 του ν. 2238/94) βάσει της παρούσας απόφασης (182.125,00 € X 15% X 2)	54.637,50 €
Συνολικά φορολογητέα κέρδη-εισοδήματα	194.039,44 €

Οικονομικό έτος 2009

Φορολογητέα εισοδήματα από λοιπές περιπτώσεις βάσει δήλωσης – ελέγχου - παρούσας απόφασης	124.886,18 €
Φορολογητέα κέρδη (άρθρο 34 του ν. 2238/94) βάσει της παρούσας απόφασης (74.072,00 € X 15% X 2)	22.221,60 €
Συνολικά φορολογητέα κέρδη-εισοδήματα	147.107,78 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2007 – 31/12/2007

Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου Εισοδήματος	21.855,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	26.226,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	48.081,00 €

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2008 – 31/12/2008

Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου Εισοδήματος	8.888,64 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	10.666,36 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.555,00 €

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).