



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

Θεσσαλονίκη, **18-05-2016**

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών**

Αριθμός απόφασης: **495**

**Αυτοτελές τμήμα επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 546 30 Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313333246

**ΦΑΞ** : 2313333258

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με **αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή των 1) ..... του ..... - Α.Φ.Μ. .... και 2) ..... του ..... - Α.Φ.Μ. ....**, που ενεργούν ως νόμω υπόχρεοι (κληρονόμοι) της αποβιωσάσης στις .....-2012 ..... του ..... - Α.Φ.Μ. ...., κατά των α) υπ' αρ. ....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 β) .....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 γ) .....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 δ) .....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 ε) .....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 και στ) .....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 της Δ.Ο.Υ. ...., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις α) υπ' αρ. ....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 β) .....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 γ) .....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 δ) .....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 ε) .....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 και στ) .....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 της Δ.Ο.Υ. ...., των οποίων ζητείται η τροποποίηση ή ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από .....-2016 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ. ...., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από .....-2015 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής των 1) ..... του ..... - Α.Φ.Μ. .... και 2) ..... του ..... – Α.Φ.Μ. ...., που ενεργούν ως νόμω υπόχρεοι (κληρονόμοι) της αποβιώσασής στις .....-2012 ..... του ..... – 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:

Με την με αριθμό .....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της θανούσης κύριος φόρος εκ 5.109,43 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 6.131,32 €, δη σύνολο εκ 11.240,75 € για το οικονομικό έτος 2002 (διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2001), λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ του βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης φορολογητέου εισοδήματός της (μη δήλωση εισοδήματος Δ' πηγής εκ 9.023.345 δρχ ή 26.480,84 €). Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... με τον υπ' αρ. ....-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β. ....-2015).

Με την με αριθμό .....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της θανούσης κύριος φόρος εκ 2.483,02 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 2.979,62 €, δη σύνολο εκ 5.462,64 € για το οικονομικό έτος 2003 (διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002), λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ του βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης φορολογητέου εισοδήματός της (μη δήλωση εισοδήματος Δ' πηγής εκ 17.069,01 €). Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... με τον υπ' αρ. ....-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β. ....-2015).

Με την με αριθμό .....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της θανούσης κύριος φόρος εκ 7.693,96 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 9.232,75 €, δη σύνολο εκ 16.926,71 € για το οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005), λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ του βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης φορολογητέου εισοδήματός της (μη δήλωση εισοδήματος Δ' πηγής εκ 31.111,38 €). Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... με τον υπ' αρ. ....-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β. ....-2015).

Με την με αριθμό .....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της θανούσης κύριος φόρος εκ 1.151,55 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 1.381,86 €, δη σύνολο εκ 2.533,71 € για το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006), λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς

μεταξύ του βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης φορολογητέου εισοδήματός της (μη δήλωση εισοδήματος Δ' πηγής εκ 12.763,84 €). Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... με τον υπ' αρ. ....-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β. ....-2015).

Με την με αριθμό ....-2015 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της θανούσας κύριος φόρος εκ 5.615,43 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 6.738,52 €, δη σύνολο εκ 12.353,95 € για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007), λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ του βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης φορολογητέου εισοδήματός της (μη δήλωση εισοδήματος Δ' πηγής εκ 26.687,38 €). Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... με τον υπ' αρ. ....-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β. ....-2015).

Με την με αριθμό ....-2015 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της θανούσας κύριος φόρος εκ 2.784,50 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 3.341,40 €, δη σύνολο εκ 6.125,90 € για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008), λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ του βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης φορολογητέου εισοδήματός της (μη δήλωση εισοδήματος Δ' πηγής εκ 17.024,62 €). Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... με τον υπ' αρ. ....-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β. ....-2015).

Οι ανωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν βάσει της από ....-2015 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. .... σε εκτέλεση της υπ' αρ. ....-2012 χειρόγραφης και ακολούθως ....-2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η εντολή εκδόθηκε κατόπιν της από ....-2012 Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος του ....., διαβιβασθείσας στην ανωτέρω φορολογική αρχή με το υπ' αρ. πρωτ. ..../2012 έγγραφο, για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος βάσει του αριθμ.. 28 Ν. 2238/1994 και έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2002, 2003, 2006, 2007, 2008 και 2009. Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, η θανούσα μετά των τέκνων της ..... και ..... ανήγειραν, επί κληρονομηθέντων από τον αποβιώσαντα κατά το έτος 1993 ..... οικοπέδων, οικοδομές από κοινού με ίδιες δαπάνες, χωρίς τη σύσταση νομίμου εταιρίας (και ως εκ τούτου λογίζονται και φορολογούνται ως άτυπη εταιρία), ή αναθέτοντας τις εργασίες ανέγερσης σε εργολάβο διά του συστήματος της αντιπαροχής. Στη συνέχεια, προέβησαν σε πωλήσεις των οριζοντίων αυτών ιδιοκτησιών, οι οποίες, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, δεν έγιναν προς το σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου, αλλά για την επίτευξη κέρδους, με αποτέλεσμα το προκύπτον κέρδος (διαφορά τιμήματος αγοράς και αξίας πώλησης) να είναι φορολογητέο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

**1. Εσφαλμένη η εκτίμηση ότι οι δηλώσεις της θανούσης για να οικονομικά έτη 2002, 2003, 2006, 2007, 2008 και 2009 είναι ανακριβείς**

- Σύμφωνα με τη νομοθεσία και τη νομολογία, τίθεται θέμα ανακρίβειας της δήλωσης, όταν, λόγω ανεπάρκειας του περιεχομένου της και των δικαιολογητικών της, καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των εισοδημάτων του υπόχρεου, και κατά συνέπεια αδύνατος ο καταλογισμός του φόρου.
- Οι ανωτέρω προϋποθέσεις δεν συντρέχουν στην προκειμένη περίπτωση, καθώς η θανούσα είχε υποβάλλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος για όλα τα ελεγχθέντα έτη, είχε δηλώσει όλες τις πωλήσεις ακινήτων και το τίμημα αυτών, και είχε θέσει υπόψη της φορολογικής διοίκησης όλα τα απαιτούμενα στοιχεία.
- Το τίμημα από τις ανωτέρω πωλήσεις δεν χαρακτηρίστηκε ως εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα κατά τον προσδιορισμό του φόρου βάσει δήλωσης, παρά με τον παρόντα επανέλεγχο, βάσει στοιχείων που προέκυψαν από τον έλεγχο του ....., που ως επαγγελματίας εργολάβος οικοδομών φορολογείται με το άρθρο 34 του Ν. 2238/1994.

**2. Εσφαλμένη η εκτίμηση ότι οι ελεγχόμενες πωλήσεις αποτελούν εμπορική δραστηριότητα**

- Η κρίση του ελέγχου περί άσκησης εμπορικής δραστηριότητας δια των υπό κρίση πωλήσεων δεν στηρίζεται σε διάταξη νόμου ή εγκυκλίου ή Υπουργικής απόφασης
- Τα οικοπέδα, επί των οποίων ανεγέρθηκαν οικοδομές, περιήλθαν στην θανούσα από κληρονομιά του προαποβιώσαντος συζύγου της και όχι από επαχθή αιτία. Η θανούσα δεν αγόρασε ακίνητα με σκοπό να τα πωλήσει και να αποκομίσει κέρδος.
- Η ανοικοδόμηση των οικοπέδων με το σύστημα της αντιπαροχής έγινε για την αξιοποίηση και την εκμετάλλευσή τους, ως εκ τούτου επελέγη η πώληση, όπου το όφελος είναι άμεσο, αντί της εκμίσθωσης, όπου το όφελος είναι διαρκές και αβέβαιο, προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι αυξημένες, λόγω ηλικίας και κακής υγείας, ανάγκες της θανούσης.

**3. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος**

- Το πραγματικό κόστος ανέγερσης της οικοδομής επί της οδού ..... ανέρχεται στο ποσό των 533.656,68 € και η συνολική αξία των πωληθέντων διαμερισμάτων στο ποσό των 582.826,72 €. Κατά συνέπεια το καθαρό κέρδος ανέρχεται σε 49.170,04 € (582.826,72 – 533.656,68 €) και ο φόρος εισοδήματος σε 12.292,51 € (49.170,04 x 25%).

➤ Για οικονομικά έτη 2008 και 2009, η θανούσα εισέπραξε ως τίμημα από τις πωλήσεις 88.957,93€ και 56.748,75 € αντίστοιχα, δη σύνολο εκ 145.706,68 €, ενώ σύμφωνα με τα προσκομισθέντα κατά την υποβολή των δηλώσεων παραστατικά δαπάνησε για την ανέγερση της εν λόγω οικοδομής 73.739,28 € και 62.660,67 € αντίστοιχα, δη σύνολο εκ 136.399,95 €. Κατά συνέπεια, το κέρδος από τις πωλήσεις αυτές ανέρχεται σε 9.306,73 € και όχι στο ποσό που αυθαίρετα και ανατιολόγητα υπολογίζει η φορολογική αρχή εκ 43.712 € (26.687,38 € και 17.024,62 € αντίστοιχα).

#### **4. Παραγραφή**

➤ Σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν. 2238/94, η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69 δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, ενώ το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2, μπορεί να κοινοποιηθεί εντός δεκαετίας, αν η υποβληθείσα δήλωση ή τα συνημμένα σε αυτήν έντυπα ή καταστάσεις αποδειχθούν ανακριβή.

➤ Στην προκειμένη περίπτωση, οι υποβληθείσες δηλώσεις δεν είναι ανακριβείς, και το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί.

#### **1. Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης εκτίμησης ότι οι δηλώσεις της θανούσας για να οικονομικά έτη 2002, 2003, 2006, 2007, 2008 και 2009 είναι ανακριβείς**

**Επειδή**, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της...».

**Επειδή**, το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

**Επειδή**, το άρθρο 1 παρ. 3 και 4 του Ν. 2523/1997 ορίζει ότι : «3...ως ανακριβής δήλωση νοείται η ελλιπής απόδοση του φόρου... 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**, η υπ' αρ. πρωτ. 1125403/2171/A0012/ΠΟΛ.1317/02-12-1997 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών «Οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2523/1997» ορίζει : «Με την παράγραφο 4 του άρθρου 1 του νέου νόμου ορίζεται η έννοια της ανακριβούς δήλωσης, η υποβολή της οποίας επισύρει την επιβολή του πρόσθετου φόρου. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, ανακριβής θεωρείται η δήλωση, όταν ο φόρος που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή, διαφέρει από το φόρο που καταλογίζεται για οποιοδήποτε λόγο (κατόπιν ελέγχου, συμβιβασμού, δικαστικής απόφασης κλπ).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Σύμφωνα με την από .....-2015 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ...., οι υποβληθείσες δηλώσεις της θανούσης έφεραν ελλείψεις, τόσο το εισόδημά της, και συγκεκριμένα το εισπραχθέν τίμημα από πωλήσεις ακινήτων, όσο και αναφορικά με τα συνυποβαλλόμενα έγγραφα. Συγκεκριμένα:

-Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2002, δηλώνεται (κωδ. 781) μόνο η πώληση διαμερίσματος 3<sup>ου</sup> ορόφου στη συμβολή των οδών ..... και ....., συνυποβαλλόμενου του σχετικού συμβολαίου, ωστόσο παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις της φορολογικής αρχής προς την θανούσα να συμπληρώσει και το έντυπο Ε9, λόγω της μεταβολής στην περιουσιακή της κατάσταση, αυτή δεν ανταποκρίθηκε.

-Στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2004 και 2005 δηλώνονται μόνο οι συντάξεις της θανούσης.

-Στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2006, 2007, 2008 και 2009, δηλώνονται μεν μεταβιβάσεις ακινήτων, αλλά δαπάνες ανέγερσης οικοδομής δηλώνονται μόνο στις τρεις τελευταίες.

Ο παρών έλεγχος στηρίζεται μεν στα ευρήματα του ελέγχου που διενεργήθηκε στον ....., αλλά σε αυτά που αφορούν τις από κοινού με τους έτερους δύο συνιδιοκτήτες και συνδικαιούχους αυτών (..... και .....) πωλήσεις διαμερισμάτων.

➤ Σε κάθε περίπτωση, καμία διάταξη νόμου ή εγκυκλίου δεν περιορίζει την έννοια της ανακρίβειας στην αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, λογιστικού προσδιορισμού των εισοδημάτων του υπόχρεου και καταλογισμού του φόρου, λόγω ανεπάρκειας των δικαιολογητικών.

➤ Η υπό κρίση περίπτωση εμπίπτει στην έννοια της ανακρίβειας, ως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 και στην διευκρινιστική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1317/1997.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων – ως νόμω υπόχρεων και για λογαριασμό της θανούσης – περί εσφαλμένης εκτίμησης για την ανακρίβεια των δηλώσεων της απορρίπτεται ως παρελκυστικός προβαλλόμενος και αβάσιμος.

## **2. Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης εκτίμησης ότι οι ελεγχόμενες πωλήσεις αποτελούν εμπορική δραστηριότητα**

**Επειδή,** το άρθρο 1 του Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι : *«Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2».*

**Επειδή,** το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, ... 4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης ... οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, ... οι συμμετοχικές ή αφανείς, ...».

**Επειδή,** σύμφωνα με τη θεωρία, (Δημήτρη Σταματόπουλος – Αντώνης Καραβοκύρης, *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Αθήνα, 2007, σελ 96) άτυπη είναι η εταιρεία, η οποία πραγματικά λειτουργεί σαν εταιρεία, χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για τη σύστασή της διατυπώσεις. Αφανής ή συμμετοχική είναι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Εμπορικού Νόμου η εταιρεία, η οποία αποβλέπει σε μία ή περισσότερες εμπορικές εργασίες, και η σύστασή της δεν υπόκειται σε διατυπώσεις, οι οποίες απαιτούνται για τη σύσταση των λοιπών εμπορικών εταιρειών.

Η ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο που αγόρασαν από κοινού και εξ αδιαιρέτου δύο φυσικά πρόσωπα με σκοπό την πώληση διαμερισμάτων και λοιπών βοηθητικών χώρων αυτής συνιστά εμπορική πράξη και θεωρείται σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε. εμπορική επιχείρηση. Εφόσον για τις εργασίες αυτές η επιχείρηση δεν έχει περιβληθεί το νόμιμο τύπο εταιρίας ή άλλου υπόχρεου της § 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., ανεξάρτητα από τη μη υποβολή δήλωσης έναρξης επαγγέλματος θα φορολογηθεί ως αφανής εταιρία (σχετ. υπ'αρ. 1092605/1512/A0012/25.10.2001 έγγραφο) (Δημήτρης Αντωνόπουλος – Ηλίας Κατούδης, *Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Αθήνα 2004, σελ 18).

**Επειδή,** η παρ. 2.1.4. της υπ'αρ. 1118148/ΠΟΛ.3/24-11-1992 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι : «Κοινωνία του Αστικού Κώδικα, κατά τις διατάξεις του άρθρου 785 του Α.Κ. είναι το δικαίωμα που ανήκει από κοινού (αδιαίρετα) κατά ιδανικά μέρη, σε περισσότερα πρόσωπα



(φυσικά ή νομικά). Κοινωνίες που συνήθως συναντώνται στην πράξη είναι ιδίως η συνιδιοκτησία οικοπέδου,... Για να καταστεί επιτηδευματίας η κοινωνία, πέρα από την ύπαρξη των παραπάνω προϋποθέσεων (εννοιολογικών στοιχείων), θα πρέπει να εκδηλωθεί η βούληση των κοινωνιών για την άσκηση επιχείρησης, που αποδεικνύεται από τη δήλωση έναρξης δραστηριότητας».

**Επειδή**, το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 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**, το άρθρο 28 παρ. 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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 εξουρίζεται με ειδικό τρόπο. Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα ... β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου, οι οποίες έχουν καταταμηθεί 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**, το 1059197/1184/14.6.2005 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις αποτελεί το κέρδος από τη μεμονωμένη ή συμπτωματική πώληση οικοπέδων, εφόσον αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

**Επειδή**, η υπ' αρ. Ε.1340/Εγκ.5/22.1.1968 εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι εμπορική επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη πράξη αποβλέπουσα στην επίτευξη κέρδους, ιδίως όταν αυτή αναφέρεται σε σοβαρό αντικείμενο συναλλαγής ... Επί ακινήτων, επιχείρηση υπάρχει όχι μόνο σε κατά σύστημα άσκηση περισσότερων πράξεων αγοράς και πώλησης ακινήτων, αλλά και όταν διενεργείται και μία μόνο πράξη πώλησης. Για να χαρακτηριστεί ως επιχείρηση, ενώ σε συστηματική άσκηση περισσότερων πράξεων ακινήτων δεν υπάρχουν ειδικότερες προϋποθέσεις

π.χ. χρόνος κτήσης των ακινήτων που πωλούνται, αξία αυτών κλπ, για μία μόνο πράξη απαιτείται: α) να πρόκειται για πώληση εδαφικής έκτασης που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλης, β) η εδαφική έκταση που πωλείται να αποκτήθηκε από επαχθή αιτία (αγορά ή ανταλλαγή κλπ), γ) η πώληση να πραγματοποιείται μέσα σε 2ετία από την απόκτηση από επαχθή αιτία της εδαφικής έκτασης και δ) η έκταση που πωλείται να είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, σύμφωνα με τα κριτήρια που επικρατούν στις συναλλαγές. Δίνεται δηλαδή ερμηνεία ότι, όταν υπάρχουν οι όροι αυτοί, ο πωλητής άσκησε επιχείρηση για την απόκτηση κέρδους και μάλιστα σημαντικού. Διαφορετικά έχει το θέμα, όταν φυσικό ή νομικό πρόσωπο ενεργεί κατά σύστημα αγορές και πωλήσεις κινητών ή ακινήτων αδιάφορα της αξίας αυτών ή ενεργεί κατά σύστημα άλλες πράξεις που αποβλέπουν στην επίτευξη κέρδους ή όταν καθορίζεται ήδη από το νόμο ότι υπάρχει επιχείρηση, όπως π.χ. στην περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού. Στις περιπτώσεις αυτές τα πρόσωπα αυτά ασκούν αναμφισβήτητα εμπορική επιχείρηση, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και το κέρδος που προκύπτει αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι οι προϋποθέσεις που προαναφέρθηκαν, δηλαδή δεν απαιτούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται για τη μεμονωμένη πράξη. Ύστερα από τα πιο πάνω, για την περίπτωση της πώλησης οικοπέδου, η πράξη αυτή ως θέμα πραγματικό ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ο οποίος και αποφαινεται σύμφωνα με τα αναφερόμενα για το χαρακτηρισμό ως εισοδήματος ή όχι (αν το ακίνητο δηλαδή αποκτήθηκε από επαχθή αιτία, αν πρόκειται για ακίνητο ιδιαίτερα μεγάλης αξίας κλπ).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής σε ιδιόκτητο οικοπέδο, εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται με σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου, αλλά με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους από τη μεταβίβαση των διαμερισμάτων της οικοδομής. Ο σκοπός αυτός μπορεί να συναχθεί από περιστατικά συναφή με την ανέγερση της οικοδομής, όπως από την αγορά του οικοπέδου σε χρόνο που δεν απέχει από την ανέγερση της οικοδομής, από το μέγεθός της, από την πώληση διαμερισμάτων μέσα σε σύντομο σχετικά χρονικό διάστημα και μάλιστα σε μεγάλη αναλογία σχετικά με τα διαμερίσματα που παραμένουν στον ιδιοκτήτη (ΔΕφΑθ 2282/2013, 2373/20013, 2508/2013, ΣτΕ 4035/1988, 1369/1989).

**Επειδή** με την αριθμ. 532/2012 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από τη διοίκηση με την ΠΟΛ. 1047/11.03.2013, έχει κριθεί ότι για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί οικοπέδου ως εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση, **ουδόλως ενδιαφέρει ο τρόπος κατά τον οποίον ο ιδιοκτήτης απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα εάν περιήλθε σε αυτόν μετά από δωρεά, κληρονομιά ή αγορά (ΣτΕ 4035/1988)**, ο δε χαρακτηρισμός αυτός δεν αναιρείται ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση δεν πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο τον ιδιοκτήτη, αλλά με ανάθεση σε εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής (ΣτΕ 2843/1992), ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση

της οικοδομής ή και η πώληση των διαμερισμάτων δεν έγιναν με τη συστηματική οργάνωση επιχειρήσεως αγοραπωλησίας ακινήτων, αφού, ως ήδη ελέχθη, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

Περαιτέρω με την αριθμ. 355/2013 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από τη διοίκηση με την ΠΟΛ. 1100/9-4-2014 έχει κριθεί ότι κατά το [άρθρο 28 παρ. 1](#) του ΚΦΕ εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από επιχείρηση ή οποιοδήποτε κερδοσκοπικό επάγγελμα, που δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα του [άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#). Η έννοια του εμπορικού εισοδήματος είναι ευρυτάτη περιλαμβάνουσα κάθε εισόδημα προερχόμενον εξ επαγγέλματος μη ελευθερίου και όχι μόνον στο εισόδημα εξ εμπορικής επιχείρησης κατά την έννοιαν του εμπορικού νόμου (ΣΤΕ 1/1961). Οι δικαιοπραξίες επί ακινήτων - όπως εν προκειμένω η αγοραπωλησία - δεν είναι εμπορικές κατά τον εμπορικό νόμο, αλλά αστικές, ακόμη και όταν ενεργούνται από επιχειρήσεις που κατά τεκμήριο θεωρούνται εμπορικές (ΣΤΕ 1386/1981). Άρα είναι ευνόητο ότι η φορολογική επιχείρηση είναι έννοια πολύ ευρύτερη της εμπορικής επιχείρησης. Ήδη δε, μετά την τροποποίηση που επέφερε το άρθρο 8 του α.ν. 239/1967 στο άρθρο 31 του ν.δ. 3323/1955 (νύν [άρθρο 28](#) του ν. [2238/1994](#)), επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, (όπως είναι και η πώληση ακινήτου, με εξαίρεση το κέρδος από την κατασκευή και πώληση οικοδομών το οποίο φορολογείται με τον ειδικό τρόπο του [άρθρου 34](#) ν. [2238/1994](#), ΣΤΕ 1000/1981), εφόσον γίνεται προς το σκοπό επίτευξης κέρδους και όχι προς αξιοποίηση κεφαλαίου (ΣΤΕ 4035/1988, 223/1981, 3387/1974 κ.ά.), καθώς και η πώληση μέσα σε δύο έτη από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία (ΣΤΕ 2137/1989). Για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος που προκύπτει από την πώληση ακινήτου ως εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση, ουδόλως ενδιαφέρει ο τρόπος κατά τον οποίο ο ιδιοκτήτης πωλητής απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα αν περιήλθε σε αυτόν από αγορά, δωρεά ή κληρονομιά κλπ, αλλ' αρκεί η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόκτησή του (ΣΤΕ 4035/1988, ΝΣΚ 532, 634/2012). Ο σκοπός του κέρδους συνάγεται από διάφορα περιστατικά, όπως ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ της καθ' οιονδήποτε τρόπο κτήσης του ακινήτου και της πώλησής του, η αξία του ακινήτου κατά τους χρόνους αυτούς κλπ (ΣΤΕ 4035/1988, 630/1985), η δε κρίση περί της συνδρομής ή μη του σκοπού του κέρδους ανάγεται στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των αρμοδίων δικαστηρίων (ΝΣΚ 532, 634/2012).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η θανούσα και τα δύο τέκνα της, ..... και ....., κληρονόμησαν από το αποβιώσαντα κατά το έτος 1993 ..... (σύζυγο και πατέρα αντίστοιχα), με τις υπ' αρ. ....../1995 και ....../1997 δηλώσεις αποδοχής κληρονομιάς ακίνητα, μεταξύ των οποίων: α) Οικόπεδο, εμβαδού 326,25 τ.μ. στη συμβολή των οδών ..... και ....., στη ..... και β) Οικόπεδο, εμβαδού 411,00 τ.μ., επί

της οδού ....., στη θέση «.....» στην ..... και γ) Ποσοστό 8/12 επί οικοπέδου, εμβαδού 488,25 τ.μ., στη συμβολή των οδών ..... και ....., στη .....

• Με το υπ' αρ. ....../1995 αρχικό και το υπ' αρ. ....../2001 τροποποιητικό εργολαβικό προσύμφωνο οι ανωτέρω ανέθεσαν στην εργολαβική εταιρία «.....» την ανέγερση οικοδομής επί του οικοπέδου, εμβαδού 326,25 τ.μ., στη συμβολή των οδών ..... και ....., στη ....., εκ της οποίας δόθηκαν, με το σύστημα της αντιπαροχής, οι ακόλουθες οριζόντιες ιδιοκτησίες (που φέρουν ανάλογο προς το εμβαδό τους, σε σχέση με συνολικό εμβαδό της οικοδομής, κόστος οικοπέδου, επί συνολικού κόστους εκ 67.021,28 €) στην θανούσα οικοπεδούχο:

α/α	Περιγραφή οριζόντιας ιδιοκτησίας	Ποσοστό εμβαδού επί συνολ. εμβαδού οικοδομής	Κόστος οικοπέδου	Ποσοστό θανούσης επί του κόστους (25%)
1.	Δ/σμα, 3 <sup>ου</sup> ορόφου, 88,78 τ.μ.	0,39	26.138,30	6.534,57
2.	Δ/σμα, 2 <sup>ου</sup> ορόφου, 70,90 τ.μ.	0,31	20.776,60	5.194,15
3.	Δ/σμα, 2 <sup>ου</sup> ορόφου, 25,60 τ.μ.	0,12	8.042,55	2.010,64
4.	Δ/σμα, 3 <sup>ου</sup> ορόφου, 40,40 τ.μ.	0,18	12.063,83	3.015,96
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>67.021,28</b>	<b>16.755,33</b>

➤ Με το υπ' αρ. ....../2005 εργολαβικό προσύμφωνο οι ανωτέρω ανέθεσαν στον εργολάβο ..... του ..... την ανέγερση οικοδομής επί του οικοπέδου, εμβαδού 411,00 τ.μ. επί της οδού ..... στην ....., εκ της οποίας δόθηκαν, με το σύστημα της αντιπαροχής, οι ακόλουθες οριζόντιες ιδιοκτησίες (που φέρουν ανάλογο προς το εμβαδό τους, σε σχέση με συνολικό εμβαδό της οικοδομής, κόστος οικοπέδου, επί συνολικού κόστους εκ 81.798,00€) στην θανούσα οικοπεδούχο:

α/α	Περιγραφή οριζόντιας ιδιοκτησίας	Ποσοστό εμβαδού επί συνολ. εμβαδού οικοδομής	Κόστος οικοπέδου	Ποσοστό θανούσης επί του κόστους (25%)
1.	Δ/σμα, 1 <sup>ου</sup> ορόφου, 87,33 τ.μ.	0,32	26.175,36	6.543,84
2.	Δ/σμα, 1 <sup>ου</sup> ορόφου, 64,33 τ.μ.	0,24	19.631,52	4.907,88
3.	Δ/σμα, 2 <sup>ου</sup> ορόφου, 72,28 τ.μ.	0,26	21.267,48	5.316,87
4.	Δ/σμα, 2 <sup>ου</sup> ορόφου, 49,28 τ.μ.	0,18	14.723,64	3.680,91
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>81.798,00</b>	<b>20.449,50</b>

➤ Η θανούσα προέβη, μετά των άλλων συνιδιοκτητών, σε πωλήσεις τινών εκ των ανωτέρων ακινήτων, λαμβάνοντας το ακόλουθο τίμημα:

Οικονομικό έτος 2002 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2001)				
α/α	Περιγραφή οριζόντιας ιδιοκτησίας	Συμβόλαιο πώλησης	Τίμημα πώλησης συμβολαίου	Ποσοστό θανούσης επί του τιμήματος (25%)
1.	Δ/σμα, 3 <sup>ου</sup> ορόφου, 88,78 τ.μ., ..... & ....., .....	...../2001	45.000.000 δρχ ή 132.061,63 €	11.250.000 δρχ ή 33.015,41 €

Οικονομικό έτος 2003 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2002)				
α/α	Περιγραφή οριζόντιας ιδιοκτησίας	Συμβόλαιο πώλησης	Τίμημα πώλησης συμβολαίου	Ποσοστό θανούσης επί του τιμήματος (25%)
1.	Δ/σμα, 2 <sup>ου</sup> ορόφου, 70,90 τ.μ., ..... & ....., .....	...../2002	72.249,99	18.062,50

2.	Δ/σμα, 2 <sup>ου</sup> ορόφου, 25,60 τ.μ., ..... & ....., .....	...../2002	24.845,18	6.211,30
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>97.095,17</b>	<b>24.273,80</b>

<b>Οικονομικό έτος 2006 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2005)</b>				
α/α	Περιγραφή οριζόντιας ιδιοκτησίας	Συμβόλαιο πώλησης	Τμήμα πώλησης συμβολαίου	Ποσοστό θανούσης επί του τιμήματος (25%)
1.	Δ/σμα, 1 <sup>ου</sup> ορόφου, 87,33 τ.μ., ....., .....	...../2005	78.091,20	19.522,80
2.	Δ/σμα, 2 <sup>ου</sup> ορόφου, 49,28 τ.μ., ....., .....	...../2005	44.250,80	11.062,70
3.	Δ/σμα, 2 <sup>ου</sup> ορόφου, 72,28 τ.μ., ....., .....	...../2005	64.270,00	16.067,50
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>186.612,00</b>	<b>46.653,00</b>

<b>Οικονομικό έτος 2007 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2006)</b>				
α/α	Περιγραφή οριζόντιας ιδιοκτησίας	Συμβόλαιο πώλησης	Τμήμα πώλησης συμβολαίου	Ποσοστό θανούσης επί του τιμήματος (25%)
1.	Δ/σμα, 1 <sup>ου</sup> ορόφου, 64,33 τ.μ., ....., .....	...../2006	70.686,88	17.671,72

➤ Ο έλεγχος απεφάνθη ότι οι ως άνω πωλήσεις των οριζοντίων ιδιοκτησιών δεν έγιναν προς το σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου, αλλά για την επίτευξη κέρδους, φορολογώντας το προκύπτον κέρδος της θανούσης (διαφορά τιμήματος αγοράς-πώλησης) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Ν.2238/94 ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

• Επί οικοπέδου (πρώην αγρού, έκτασης 2.000 τ.μ. στη θέση «.....», στην ....., ο οποίος εντάχθηκε στο σχέδιο πόλης), στη συμβολή των οδών .....-..... και ....., στη ....., οι ως άνω συγκληρονόμοι-συνιδιοκτήτες ανέγειραν με δικές τους δαπάνες οικοδομή, δυνάμει της υπ'αρ. ....-2006 οικοδομικής αδειας, με συνολικό κόστος κατασκευής της οικοδομής εκ 302.787,43 € (βάσει παραστατικών που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή) :

α/α	Περιγραφή οριζόντιας ιδιοκτησίας	Ποσοστό εμβαδού επί συνολ. εμβαδού οικοδομής	Κόστος ανέγερσης οικοδομής	Ποσοστό θανούσης επί του κόστους (25%)
1.	Δ/σμα, 2 <sup>ου</sup> ορόφου, 55,53 τ.μ.	0,05	14.786,94	3.696,74
2.	Δ/σμα, 2 <sup>ου</sup> ορόφου, 87,29 τ.μ.	0,08	23.244,23	5.811,06
3.	Δ/σμα, 1 <sup>ου</sup> ορόφου, 74,70 τ.μ.	0,07	19.891,67	4.972,92
4.	Δ/σμα, 3 <sup>ου</sup> ορόφου, 82,90 τ.μ.	0,07	22.075,23	5.518,81
5.	Μεζονέτα 5 <sup>η</sup> , 148,88 τ.μ.	0,10	31.075,74	7.768,94
6.	Μεζονέτα 1 <sup>η</sup> , 144,63 τ.μ.	0,10	30.391,38	7.597,85
7.	Δ/σμα, ισόγειο, 51,79 τ.μ. & θέση στάθμευσης 18,63 τ.μ.	0,05	13.791,03	3.447,76
8.	Δ/σμα, ισόγειο, 51,79 τ.μ. & θέση στάθμευσης 16,14 τ.μ.	0,05	13.791,03	3.447,76
9.	Δ/σμα, 1 <sup>ου</sup> ορόφου, 68,12 τ.μ.	0,06	18.139,50	4.534,88
10.	Δ/σμα, 3 <sup>ου</sup> ορόφου, 60,43 τ.μ.	0,05	16.091,75	4.022,94

11.	Δ/σμα, 4 <sup>ου</sup> ορόφου, 71,41 τ.μ.	0,06	19.015,58	4.753,90
12.	Δ/σμα, 4 <sup>ου</sup> ορόφου, 71,41 τ.μ.	0,06	19.015,58	4.753,90
13.	Μεζονέτα 2 <sup>η</sup> , 146,24 τ.μ.	0,10	30.391,38	7.597,85
14.	Μεζονέτα 3 <sup>η</sup> , 147,31 τ.μ.	0,10	31.086,39	7.771,60
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>302.787,43</b>	<b>75.696,91</b>

➤ Η θανούσα προέβη, μετά των άλλων συνιδιοκτητών, σε πωλήσεις τινών εκ των ανωτέρων ακινήτων, λαμβάνοντας το ακόλουθο τίμημα:

<b>Οικονομικό έτος 2008 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2007)</b>				
α/α	Περιγραφή οριζόντιας ιδιοκτησίας	Συμβόλαιο πώλησης	Τίμημα πώλησης συμβολαίου	Ποσοστό θανούσης επί του τιμήματος (25%)
1.	Δ/σμα, 2 <sup>ου</sup> ορόφου, 55,53τ.μ., ..... & ....., .....	...../2007	85.000,00	21.250,00
2.	Δ/σμα, 1 <sup>ου</sup> ορόφου, 87,29 τ.μ., ..... & ....., .....	...../2007	110.000,00	27.500,00
3.	Δ/σμα, 1 <sup>ου</sup> ορόφου, 74,70 τ.μ., ..... & ....., .....	...../2007	57.556,52	14.389,13
4.	Δ/σμα, 3 <sup>ου</sup> ορόφου, 82,90 τ.μ., ..... & ....., .....	...../2007	103.275,20	25.818,80
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>355.831,72</b>	<b>88.957,93</b>

<b>Οικονομικό έτος 2009 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2008)</b>				
α/α	Περιγραφή οριζόντιας ιδιοκτησίας	Συμβόλαιο πώλησης	Τίμημα πώλησης συμβολαίου	Ποσοστό θανούσης επί του τιμήματος (25%)
1.	Μεζονέτα, 148,88τ.μ., ..... & ....., .....	...../2008	116.694,50	29.173,63
2.	Μεζονέτα, 144,63βτ.μ., ..... & ....., .....	...../2008	110.300,50	27.575,13
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>226.995,00</b>	<b>56.748,76</b>

➤ Ο έλεγχος απεφάνθη ότι η ανέγερση οικοδομής από τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα, σε οικόπεδο, που από κοινού και εξ αδιαιρέτου κατείχαν λόγω κληρονομιάς, με σκοπό την πώληση αυτής, συνιστά εμπορική πράξη, και θεωρείται εμπορική επιχείρηση. Επιπλέον, διαπίστωσε ότι οι ως άνω πωλήσεις οριζοντίων ιδιοκτησιών της εν λόγω οικοδομής δεν έγιναν προς το σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου, αλλά για την επίτευξη κέρδους, φορολογώντας, ως εκ τούτου, το προκύπτον κέρδος (διαφορά τιμήματος αγοράς-πώλησης) της - λογιζόμενης ως - άτυπης εταιρίας, στερούμενης νομικής προσωπικότητας ελλείψει έγκυρου συστατικού εγγράφου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Ν.2238/94, ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, στο όνομα καθενός εκ των φυσικών προσώπων, αναλογικά με το ποσοστό συμμετοχής τους στην άτυπη εταιρία.

➤ Από τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης δεν προκύπτει ότι οι ανεγερθείσες οριζόντιες ιδιοκτησίες προορίζονταν για την κάλυψη οικογενειακών ή προσωπικών αναγκών της θανούσας, πουλήθηκαν μαζικά σε σύντομα χρονικά διαστήματα (της μιας πώλησης από την άλλη)

και το τίμημα των πωλήσεών τους, σύμφωνα με τα οικεία συμβόλαια, θεωρείται υψηλό. Επομένως, ορθώς η φορολογική αρχή θεώρησε τις εν λόγω πωλήσεις ως εμπορική δραστηριότητα, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί εσφαλμένης εκτίμησης ότι οι ελεγχόμενες πωλήσεις αποτελούν εμπορική δραστηριότητα απορρίπτεται ως αθεμελίωτος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

### **3. Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος**

**Επειδή** με την αριθμ. 355/2013 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από τη διοίκηση με την ΠΟΛ. 1100/9-4-2014 έχει κριθεί ότι ως εισόδημα (ακαθάριστο έσοδο) εξ εμπορικών επιχειρήσεων θεωρείται το κέρδος ή η ωφέλεια που αποκτάται από τον πωλητή του ακινήτου και αντιστοιχεί, κατά τις ρητές διατάξεις του [άρθρου 28 παρ. 3](#) περ. α', β' του ν. [2238/1994](#), - στην επί πλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου που πωλήθηκε και της αξίας αυτού κατά τον χρόνο της καθ' οιονδήποτε τρόπο κτήσης του ακινήτου ([ΝΣΚ 532/2012](#), 634/2012) ή τον χρόνο πριν την κατάτμηση ή ρυμοτόμησή του (ΣΤΕ 4392/1985). Ως αξία πώλησης, κατά τη ρητή πρόβλεψη του [άρθρου 28§3](#) ΚΦΕ, λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική αξία του ακινήτου (όπως αυτή προσδιορίζεται κατ' άρθρο 41 του ν. 1249/1982), εκτός εάν στο πωλητήριο συμβόλαιο αναγράφεται τίμημα μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, οπότε ως αξία πώλησης λαμβάνεται το ποσόν αυτό. Ο τρόπος εξεύρεσης της αξίας του ακινήτου κατά την πώληση είναι εφαρμοστέος, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, και για την εξεύρεση της αξίας του ακινήτου κατά τον χρόνο της καθ' οιονδήποτε τρόπο κτήσης του, που αφέθηκε αρρύθμιστη στο νόμο. Στις περιοχές όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται: (α) Το τίμημα που αναγράφεται στα συμβόλαια, (β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, που εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στην φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, η δε διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του [άρθρου 31](#) που βαρύνουν τον πωλητή.

Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων **ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά** στις διατάξεις του [άρθρου 28 παρ. 3](#) του ΚΦΕ και, επομένως, **δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του [άρθρου 32 Κ.Φ.Ε.](#), περί εξωλογιστικού προσδιορισμού**, (πρβλ, ΣΤΕ 1016, 1017/1991, 3695/1983, 43, 44, 4316/1980). Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι, σε κάθε περίπτωση, δηλαδή τόσο της περ. α' της παραγράφου 3 του [άρθρου 28](#) που αναφέρεται σε κάθε αγοραπωλησία ακινήτων γενικά και άρα καταλαμβάνει και την παρ. 2 του άρθρου 28, όσο και της περ. β' της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου που αναφέρεται σε οικόπεδα ή αγροτεμάχια που έχουν

ρυμοτομηθεί ή κατατμηθεί, ο νομοθέτης ρητά αναφέρει ότι αφαιρούνται οι δαπάνες του [άρθρου 31](#) Κ.Φ.Ε., που βαρύνουν των πωλητή, κάτι που δεν συμβιβάζεται επ' ουδενί με την έννοια του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος (ΣΤΕ 4240/1984), στον οποίο οι δαπάνες που εμφανίζονται στα βιβλία του ελεγχόμενου δεν λαμβάνονται καθόλου υπόψη, προκειμένου να εξευρεθεί το ύψος των καθαρών κερδών του, τα οποία εξευρίσκονται αποκλειστικά με τη χρήση συγκεκριμένου μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους επί του ακαθάριστου εισοδήματος.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, η απάντηση στο κύριο ερώτημα είναι αρνητική, δηλαδή ότι για την εξεύρεση των κερδών από πωλήσεις ακινήτων, για τις οποίες, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, προκύπτει εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις του [άρθρου 28](#) του ν. [2238/1994](#), δεν δύνανται να εφαρμοστούν οι διατάξεις του [άρθρου 32](#) του ίδιου νόμου, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

- Μετά τη διαπίστωση ότι οι πωλήσεις των οριζοντίων ιδιοκτησιών των οικοδομών α) στη συμβολή των οδών ..... και ..... στη ..... και β) επί της οδού ....., στην ....., που ανεγέρθηκαν με την ανάθεση των εργασιών σε εργολάβο δια του συστήματος της αντιπαροχής, δεν έγιναν προς το σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου, αλλά για την επίτευξη κέρδους, το καθαρό κέρδος, φορολογητέο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, αναφορικά με τα οικονομικά έτη 2002, 2003, 2006, 2007, ως εξής :

<b>Οικονομικό έτος 2002 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2001)</b>				
α/α	Περιγραφή οριζόντιας ιδιοκτησίας	Τίμημα πώλησης (25%)	Κόστος απόκτησης (25%)	Καθαρό κέρδος (25%)
1.	Δ/σμα, 3 <sup>ου</sup> ορόφου, 88,78 τ.μ., ..... & ....., .....	11.250.000 δρχ ή 33.015,41 €	2.226.655 δρχ ή 6.534,57 €	<b>9.023.345 δρχ ή 26.480,84 €</b>

<b>Οικονομικό έτος 2003 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2002)</b>				
α/α	Περιγραφή οριζόντιας ιδιοκτησίας	Τίμημα πώλησης (25%)	Κόστος απόκτησης (25%)	Καθαρό κέρδος (25%)
1.	Δ/σμα, 2 <sup>ου</sup> ορόφου, 70,90 τ.μ., ..... & ....., .....	18.062,50	5.194,15	12.868,35
2.	Δ/σμα, 2 <sup>ου</sup> ορόφου, 25,60 τ.μ., ..... & ....., .....	6.211,30	2.010,64	4.200,66
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>24.273,80</b>	<b>7.204,79</b>	<b>17.069,01</b>

<b>Οικονομικό έτος 2006 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2005)</b>				
α/α	Περιγραφή οριζόντιας ιδιοκτησίας	Τίμημα πώλησης (25%)	Κόστος απόκτησης (25%)	Καθαρό κέρδος (25%)
1.	Δ/σμα, 1 <sup>ου</sup> ορόφου, 87,33 τ.μ., ....., .....	19.522,80	6.543,84	12.978,96
2.	Δ/σμα, 2 <sup>ου</sup> ορόφου, 49,28 τ.μ., ....., .....	11.062,70	3.680,91	7.381,79
3.	Δ/σμα, 2 <sup>ου</sup> ορόφου, 72,28 τ.μ., ....., .....	16.067,50	5.316,87	10.750,63



	ΣΥΝΟΛΟ	46.653,00	15.541,62	<b>31.111,38</b>
--	--------	-----------	-----------	------------------

<b>Οικονομικό έτος 2007 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2006)</b>				
α/α	Περιγραφή οριζόντιας ιδιοκτησίας	Τίμημα πώλησης (25%)	Κόστος απόκτησης (25%)	Καθαρό κέρδος (25%)
1.	Δ/σμα, 1 <sup>ου</sup> ορόφου, 64,33 τ.μ., ....., .....	17.671,72	4.907,88	<b>12.763,84</b>

• Μετά τη διαπίστωση ότι η ανέγερση οικοδομής από τους συγκληρονόμους-συγκυρίους ιδίοις δαπάναις στο ιδιόκτητο οικόπεδό τους στη συμβολή των οδών ..... και ..... έγινε με σκοπό την πώληση αυτής, συνιστώντας κατά συνέπεια εμπορική πράξη και εμπορική επιχείρηση, καθώς και ότι οι πωλήσεις οριζοντίων ιδιοκτησιών της εν λόγω οικοδομής δεν έγιναν προς το σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου, αλλά για την επίτευξη κέρδους, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους της άτυπης εταιρίας, φορολογητέου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 4 του Ν. 2238/1994, ως εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, στο όνομα καθενός εκ των φυσικών προσώπων, αναλογικά με το ποσοστό συμμετοχής τους στην άτυπη εταιρία. Ως συνολικό κόστος πωληθέντων ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το συνολικό κόστος ανέγερσης της οικοδομής εκ 533.656,68 €, επιμεριζόμενο αναλογικά στα πωληθέντα ακίνητα, βάσει παραστατικών που προσκομίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, πλέον κόστους οικοπέδου:

➤ Ερειδόμενος στα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 28 παρ. 3<sup>α</sup>, 30 και 32 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/92, όσον αφορά τα οικονομικά έτη 2008 και 2009, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της άτυπης εταιρίας ανακριβή, λόγω μη τήρησης, και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδά της, λαμβάνοντας υπόψη το τίμημα, βάσει των οικείων συμβολαίων, των πωληθέντων οριζόντιων ιδιοκτησιών. Ακολουθώντας τη διαδικασία σύγκρισης συντελεστών καθαρού κέρδους λογιστικού και εξωλογιστικού προσδιορισμού, κατέληξε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών της άτυπης εταιρίας, εφαρμόζοντας στα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα τον προβλεπόμενο (προσαυξημένο ως προβλέπεται) ΜΣΚΚ, ως εξής:

<b>Οικονομικό έτος 2008 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2007)</b>		
<u>Εξωλογιστικός προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων</u>		
Ακαθάριστα έσοδα από εμπορική επιχείρηση βάσει ελέγχου		355.831,72
<u>Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών εσόδων</u>		
Ακαθάριστα έσοδα (τίμημα πωλήσεων)	Κόστος πωληθέντων	Καθαρά κέρδη
355.831,72	270.055,10	85.776,62
Λογιστικός Σ.Κ.Κ.	85.776,62 / 355.831,72 = 24,11%	
<u>Εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρών εσόδων</u>		
Ακαθάριστα έσοδα (τίμημα πωλήσεων)	Μ.Σ.Κ.Κ. x 2	Καθαρά κέρδη
355.831,72	15% x 2 = 30%	106.749,51
<u>Φορολογητέο εισόδημα</u> .....		106.749,51 x 25% = <b>26.687,38</b>

<b>Οικονομικό έτος 2009 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2008)</b>		
<u>Εξωλογιστικός προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων</u>		
Ακαθάριστα έσοδα από εμπορική επιχείρηση βάσει ελέγχου		226.995,00
<u>Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών εσόδων</u>		
Ακαθάριστα έσοδα (τίμημα πωλήσεων)	Κόστος πωληθέντων	Καθαρά κέρδη
226.995,00	174.287,55	52.707,45
Λογιστικός Σ.Κ.Κ.	52.707,45 / 226.995,00 = 23,22%	
<u>Εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρών εσόδων</u>		
Ακαθάριστα έσοδα (τίμημα πωλήσεων)	Μ.Σ.Κ.Κ. x 2	Καθαρά κέρδη
226.995,00	15% x 2 = 30%	68.098,50
<u>Φορολογητέο εισόδημα</u> .....		68.098,50 x 25% = <b>17.024,62</b>

- Όπως ρητά επισημαίνεται τόσο στην από .....-2012 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος του ....., όσο και στην από .....-2015 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/1994, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων για τα καθαρά κέρδη της άτυπης εταιρίας κοινοποιήθηκαν στα μέλη της (..... και .....) στις .....-2012 (μετά το θάνατο της ..... στις .....-2012) και έγιναν αποδεκτές από αυτά, με αποτέλεσμα την οριστικοποίηση της αξίας των καθαρών κερδών, προσδιοριζόμενων ως ανωτέρω εξωλογιστικώς.
- Κατόπιν των ανωτέρω, προέκυψαν οι ακόλουθες διαφορές ως προς το φορολογητέο εισόδημα της θανούσης και τον αναλογούντα φόρο:

<b>Οικονομικό έτος 2002 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2001)</b>			
Είδος φορολογητέου εισοδήματος	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	26.480,84	26.480,84
Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος	0,00	26.480,84	26.480,84
Κύριος φόρος	0,00	5.109,43	5.109,43
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00	6.131,32	6.131,32
<b>Σύνολο</b>		<b>11.240,75</b>	<b>11.240,75</b>

<b>Οικονομικό έτος 2003 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2002)</b>			
Είδος φορολογητέου εισοδήματος	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Καθαρό ποσό από κύρια σύνταξη	2.107,71	2.107,71	-
Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	17.069,01	17.069,01
Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος	2.107,71	19.176,72	17.069,01
Κύριος φόρος	0,00	2.483,02	2.483,02
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00	2.979,62	2.979,62
<b>Σύνολο</b>		<b>5.462,64</b>	<b>5.462,64</b>

<b>Οικονομικό έτος 2006 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2005)</b>			
Είδος φορολογητέου εισοδήματος	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Καθαρό ποσό από κύρια σύνταξη	2.873,52	2.873,52	-
Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	31.111,38	31.111,38
Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος	2.873,52	33.984,90	31.111,38
Κύριος φόρος	0,00	7.693,96	7.693,96
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00	9.232,75	9.232,75

<b>Σύνολο</b>		<b>16.926,71</b>	<b>16.926,71</b>
---------------	--	------------------	------------------

<b>Οικονομικό έτος 2007 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2006)</b>			
<b>Είδος φορολογητέου εισοδήματος</b>	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Διαφορά</b>
Καθαρό ποσό από κύρια σύνταξη	3.074,65	3.074,65	-
Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	12.763,84	12.763,84
<b>Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος</b>	<b>3.074,65</b>	<b>15.838,49</b>	<b>12.763,84</b>
Κύριος φόρος	0,00	1.151,55	1.151,55
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00	1.381,86	1.381,86
<b>Σύνολο</b>		<b>2.533,41</b>	<b>2.533,41</b>

<b>Οικονομικό έτος 2008 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2007)</b>			
<b>Είδος φορολογητέου εισοδήματος</b>	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Διαφορά</b>
Καθαρό ποσό από κύρια σύνταξη	3.749,63	3.749,63	-
Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	26.687,38	26.687,38
<b>Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος</b>	<b>3.749,63</b>	<b>30.437,01</b>	<b>26.687,38</b>
Κύριος φόρος	0,00	5.615,43	5.615,43
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00	6.738,52	6.738,52
<b>Σύνολο</b>		<b>12.353,95</b>	<b>12.353,95</b>

<b>Οικονομικό έτος 2009 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2008)</b>			
<b>Είδος φορολογητέου εισοδήματος</b>	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Διαφορά</b>
Καθαρό ποσό από κύρια σύνταξη	4.455,00	4.455,00	-
Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	17.024,62	17.024,62
<b>Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος</b>	<b>4.455,00</b>	<b>21.479,62</b>	<b>17.024,62</b>
Κύριος φόρος	0,00	2.784,50	2.784,50
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00	3.341,40	3.341,40
<b>Σύνολο</b>		<b>6.125,90</b>	<b>6.125,90</b>

**Περαιτέρω** όμως, όπως έχει κριθεί από την 355/2013 γνωμοδότηση του ΝΣΚ- ΠΟΛ. 1100/9-4-2014 ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις του [άρθρου 28 παρ. 3](#) του ΚΦΕ και, επομένως, **δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 32 Κ.Φ.Ε., περί εξωλογιστικού προσδιορισμού** και συνεπώς αποδεχόμαστε εν μέρει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος και επαναπροσδιορίζουμε το φορολογητέο εισόδημα και τη φορολογική υποχρέωση για τα οικ. έτη 2008 και 2009 με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό και κατά το ποσοστό 25% που αντιστοιχεί στην προσφεύγουσα, ως ακολούθως:

<b>Οικονομικό έτος 2008 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2007)</b>		
<u>Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών εσόδων</u>		
<b>Ακαθάριστα έσοδα (τίμημα πωλήσεων)</b>	<b>Κόστος πωληθέντων</b>	<b>Καθαρά κέρδη</b>
355.831,72	270.055,10	85.776,62
<b>Φορολογητέο εισόδημα .....</b>	<b>85.776,62 *25% =</b>	<b>21.444,15€</b>

Οικονομικό έτος 2009 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2008)		
Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών εσόδων		
Ακαθάριστα έσοδα (τίμημα πωλήσεων)	Κόστος πωληθέντων	Καθαρά κέρδη
226.995,00	174.287,55	52.707,45
Φορολογητέο εισόδημα .....	52.707,45 *25% =	<b>13.176,86€</b>

Οικονομικό έτος 2008 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2007)				
Είδος φορολογητέου εισοδήματος	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης	Διαφορά Δήλωσης – παρούσας απόφασης
Καθαρό ποσό από κύρια σύνταξη	3.749,63	3.749,63	3.749,63	-
Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	26.687,38	21.444,15	21.444,15
Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος	3.749,63	30.437,01	25.193,78	21.444,15
Κύριος φόρος	0,00	5.615,43	4.051,20	4.051,20
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00	4.738,52	4.861,44	4.861,44
<b>Σύνολο</b>		<b>12.353,95</b>	<b>8.912,64</b>	<b>8.912,64</b>

Οικονομικό έτος 2009 (Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2008)				
Είδος φορολογητέου εισοδήματος	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης	Διαφορά Δήλωσης – παρούσας απόφασης
Καθαρό ποσό από κύρια σύνταξη	4.455,00	4.455,00	4.455,00	-
Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	17.024,62	13.176,86	13.176,86
Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος	4.455,00	21.479,62	17.631,86	13.176,86
Κύριος φόρος	0,00	2.784,50	1.745,60	1.745,60
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00	3.341,40	2.094,72	2.094,72
<b>Σύνολο</b>		<b>6.125,90</b>	<b>3.840,32</b>	<b>3.840,32</b>

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί εσφαμένου προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος παραδεκτώς προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

#### **4. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων**

**Επειδή**, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι : «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν».

**Επειδή**, το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζει ότι : «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

**Επειδή**, το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008 ...».

**Επειδή**, το άρθρο 29 του Ν.3697/2008 ορίζει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009 ...».

**Επειδή**, η υπ' αρ. πρωτ. 1104395/1935/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1138/15-10-2008 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008 περί παράτασης των προθεσμιών παραγραφής» ορίζει ότι : «...Η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει τις κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής που λήγουν την 31/12/2008, είτε πρόκειται για κανονικές προθεσμίες παραγραφής που λήγουν την προαναφερόμενη ημερομηνία (π.χ. χρήση 2002) είτε πρόκειται για προθεσμίες οι οποίες βάσει υφιστάμενων διατάξεων έχουν ήδη παραταθεί ή είναι μεγαλύτερες των κανονικών και η κατά παράταση ή η μεγαλύτερη προθεσμία λήγει την ίδια ως άνω ημερομηνία (π.χ. υποθέσει χρήσεων 2000 και 2001...κ.λ.π.). ...».

**Επειδή**, το άρθρο 10 του Ν.3790/2009 ορίζει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010».

**Επειδή**, η υπ' αρ. πρωτ. 1085634/5235/ΔΕ-Β'/ΠΟΛ.1114/08-09-2009 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 10 του Ν. 3790/2009 περί παράτασης των προθεσμιών παραγραφής» ορίζει ότι : «...Η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει τις κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2009, είτε πρόκειται για κανονικές προθεσμίες παραγραφής που λήγουν την προαναφερόμενη ημερομηνία (π.χ. χρήση 2003) είτε πρόκειται για προθεσμίες οι οποίες βάσει υφιστάμενων διατάξεων έχουν ήδη παραταθεί ή είναι μεγαλύτερες των κανονικών και η κατά παράταση ή η μεγαλύτερη προθεσμία λήγει την ίδια ως άνω ημερομηνία (π.χ. υποθέσεις χρήσεων 2000, 2001 και 2002...κ.λ.π.) ...».

**Επειδή**, το άρθρο 82 του Ν.3842/2010 ορίζει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010».

**Επειδή**, η ΠΟΛ. 1063/18-05-2010 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 περί παράτασης των προθεσμιών παραγραφής» ορίζει ότι : «...Η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει τις κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 30/06/2010, όπως υποθέσεις χρήσεων 2000, 2001, 2002 και 2003...».

**Επειδή**, το άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 ορίζει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011».

**Επειδή**, το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

**Επειδή**, η ΠΟΛ. 1198/21-09-2011 «Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 18 του Ν. 4002/2011» ορίζει ότι : «...Η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει τις κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής που λήγουν την 31.12.2011, όπως υποθέσεις χρήσεων 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005 ...»

**Επειδή**, το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012 ορίζει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

**Επειδή**, το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζει ότι : «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

**Επειδή**, το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του

παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

**Επειδή,** η ΠΟΛ. 1265/16-12-2013 «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας Κεφαλαίου» ορίζει ότι : «...Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Συνεπώς οι εντολές θα πρέπει να εκδοθούν έως την ως άνω ημερομηνία, ώστε να επιτευχθεί η διετής παράταση της παραγραφής της υπόθεσης...».

**Επειδή,** το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως την 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιοδήποτε λόγο μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

**Επειδή,** στην υπό κρίση περίπτωση:

- Από τη Δ.Ο.Υ. .... εκδόθηκε η υπ' αρ. ....-2012 αρχική χειρόγραφη και ακολούθως η υπ' αρ. ....-2014 (μέσω elenxis) εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος της ..... του ..... για τα οικονομικά έτη 2002, 2003, 2006, 2007, 2008 και 2009, με βάση τις διατάξεις του Ν. 2238/94.
- Ωστόσο, ο ανωτέρω έλεγχος διενεργήθηκε ερειδόμενος στην από .....-2012 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος του ....., που συντάχθηκε και απεστάλη στην ανωτέρω φορολογική αρχή κατόπιν ελέγχου δυνάμει της Α.Υ.Ο. Δ.Ε.Λ. 1059085 ΕΞ 2011, κατόπιν διαπίστωσης του ελέγχου ότι από την θανούσα δεν δηλώθηκε εισόδημα Δ' πηγής, βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, με αποτέλεσμα να οφείλεται ο επιπλέον αναλογούν φόρος.
- Κατόπιν των ανωτέρω και βάσει της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 αλλά και όλων των προαναφερόμενων διατάξεων που αφορούν σε παρατάσεις παραγραφής, ως την περαίωση του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης και την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. στις .....-2015 αλλά και την επίδοσή τους μετά της σχετικής έκθεσης ελέγχου στους προσφεύγοντες ..... και ..... στις .....-2015 και .....-2015 αντίστοιχα, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και κοινοποίηση σχετικών πράξεων απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ. ....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής των ..... του ..... - Α.Φ.Μ. .... και ..... του ..... – Α.Φ.Μ. ...., ενεργούντων ως νόμω υπόχρεων κληρονόμων της αποβιωσάσης στις .....-2012 ..... του ....., καθώς και

#### **A. την επικύρωση των:**

α) .....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002

β) .....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003

γ) .....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006

δ) .....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007

#### **B. την τροποποίηση των:**

α) .....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008

β) .....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., ως κάτωθι:

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:**

##### **Οικονομικό έτος 2002 (Φορολογική περίοδος 2001)**

Κύριος Φόρος	5.109,43
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	6.131,32
<b>Σύνολο Φόρου Εισοδήματος</b>	<b>11.240,75</b>

##### **Οικονομικό έτος 2003 (Φορολογική περίοδος 2002)**

Κύριος Φόρος	2.483,02
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	2.979,62
<b>Σύνολο Φόρου Εισοδήματος</b>	<b>5.462,64</b>

##### **Οικονομικό έτος 2006 (Φορολογική περίοδος 2005)**

Κύριος Φόρος	7.693,96
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	9.232,75



<b>Σύνολο Φόρου Εισοδήματος</b>	<b>16.926,71</b>
---------------------------------	------------------

**Οικονομικό έτος 2007 (Φορολογική περίοδος 2006)**

Κύριος Φόρος	1.151,55
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	1.381,86
<b>Σύνολο Φόρου Εισοδήματος</b>	<b>2.533,41</b>

**Οικονομικό έτος 2008 (Φορολογική περίοδος 2007)**

Κύριος Φόρος	4.051,20
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	4.861,44
<b>Σύνολο Φόρου Εισοδήματος</b>	<b>8.912,64</b>

**Οικονομικό έτος 2009 (Φορολογική περίοδος 2008)**

Κύριος Φόρος	1.745,60
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	2.094,72
<b>Σύνολο Φόρου Εισοδήματος</b>	<b>3.840,32</b>

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ  
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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).