



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 18.4.17

Αριθμός απόφασης: 2499

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16.12.16** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ:, κατοίκου, οδός, ΤΚ, και της ΑΦΜ:, κατοίκου, οδός, ΤΚ, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ:

- Της με αρ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1.1.03-31.12.03,
- Της με αρ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1.1.05-31.12.05,
- Της με αρ. /2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1.1.04-31.12.04,
- Της με αρ. /2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1.1.02-31.12.02,
- Της με αρ. /2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1.1.03-31.12.03,

- Της με αρ./2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1.1.01-31.12.01,
- Της με αρ./2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1.1.05-31.12.05,
- Της με αρ./2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1.1.01-31.12.01,

και τα προσκομιζόμενα με την ανωτέρω ενδικοφανή προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 15.11.16 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος ν. 2238/1994, την από 15.11.16 Έκθεση Μερικού Ελέγχου αρ. 4 ν. 2523/1997 και την από 15.11.16 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ ΠΔ 186/1992 της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **16.12.16** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και της , 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 υπό κρίση προσφυγή προσβάλλονται οι παρακάτω πράξεις:

- Η με αρ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της ΑΤΥΠΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ - , διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 30.679,55 €, πλέον πρόσθετου φόρου και τελών χαρτοσήμου & ΟΓΑ ύψους 40.055,20 €, διαχειριστικής περιόδου 1.1.03-31.12.03,
- Η με αρ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της ΑΤΥΠΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ - , διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 87,07 €, πλέον πρόσθετου φόρου και τελών χαρτοσήμου & ΟΓΑ ύψους 104,48 €, διαχειριστικής περιόδου 1.1.05-31.12.05.
- Η με αρ./2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ΑΤΥΠΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ - , πρόστιμο ύψους 195,33 € (=586,00 € X 1 X 1 X 1/3), διαχειριστικής περιόδου 1.1.04-31.12.04, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 7 του ν. 4337/15, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 2, 4, 6, 17, 19 και 24 του ΠΔ 186/92.
- Η με αρ./2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ΑΤΥΠΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ - , πρόστιμο ύψους 195,33 € (=586,00 € X 1 X 1 X 1/3), διαχειριστικής περιόδου 1.1.02-31.12.02, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 7 του ν. 4337/15, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 2, 4, 6, 17, 19 και 24 του ΠΔ 186/92.

- Η με αρ./2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ΑΤΥΠΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ - , πρόστιμο ύψους 195,33 € (=586,00 € X 1 X 1 X 1/3), διαχειριστικής περιόδου 1.1.03-31.12.03, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 7 του ν. 4337/15, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 2, 4, 6, 17, 19 και 24 του ΠΔ 186/92.
- Η με αρ./2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ΑΤΥΠΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ - , πρόστιμο ύψους 195,33 € (=586,00 € X 1 X 1 X 1/3), διαχειριστικής περιόδου 1.1.01-31.12.01, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 7 του ν. 4337/15, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 2, 4, 6, 17, 19 και 24 του ΠΔ 186/92.
- Η με αρ./2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ΑΤΥΠΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ - , πρόστιμο ύψους 195,33 € (=586,00 € X 1 X 1 X 1/3), διαχειριστικής περιόδου 1.1.05-31.12.05, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 7 του ν. 4337/15, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 2, 4, 6, 17, 19 και 24 του ΠΔ 186/92.
- Η με αρ./2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ΑΤΥΠΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ - , πρόστιμο ύψους 1.170,00 € (= 1.170,00 € X 1), διαχειριστικής περιόδου 1.1.01-31.12.01, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 4 του ν. 2523/97, κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 36 του ν. 2859/2000.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 15.11.16 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος ν. 2238/1994, της από 15.11.16 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου αρ. 4 ν. 2523/1997 και της από 15.11.16 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ ΠΔ 186/1992, με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος βάσει της με αρ./16 εντολής μερικού ελέγχου χρήσεων 2001-2005 εφαρμογής των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994, ΦΠΑ ν.2859/2000 και ΚΒΣ ΠΔ 186/92, κατόπιν του με αρ./23.4.12 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΥΡΙΟΥ σύμφωνα με το οποίο η είχε πραγματοποιήσει αγοραπωλησίες ακινήτων, ενίοτε επαναλαμβανόμενες, χωρίς να δηλωθούν τα αντίστοιχα έσοδα. Με τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου διαπιστώθηκε ότι οι προσφεύγουσες συμμετείχαν σε αγοραπωλησίες ακινήτων (οικοπέδων) ως μέλη άτυπης εταιρείας, σε ποσοστό 50% έκαστη, που λειτουργούσε ως εμπορική επιχείρηση με σκοπό το κέρδος για την οποία δεν είχαν τηρηθεί οι υποχρεώσεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 ούτε είχε υποβληθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 36 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) δήλωση έναρξης εργασιών για την εμπορική δραστηριότητα που περιγράφεται στο άρθρο 28 Ν. 2238/94, ούτε τηρούνταν θεωρημένα βιβλία.

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση, άλλως την τροποποίησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Οι προσφεύγουσες λειτουργούσαν στις υπό κρίση αγοραπωλησίες ως κοινωνοί δικαιώματος βάσει του άρθρου 785 του ΑΚ, και όχι ως μέλη άτυπης εταιρείας που λειτουργούσε ως εμπορική επιχείρηση με σκοπό το κέρδος. Καμία από τις αγοραπωλησίες ακινήτων δεν πραγματοποιήθηκε με σκοπό το κέρδος, αλλά η αγορά τους πραγματοποιήθηκε για

επενδυτικούς λόγους και η πώλησή τους για λόγους εύρεσης ρευστού για την αντιμετώπιση σοβαρού προβλήματος υγείας της

2. Η φορολογική αρχή παρανόμως επανήλθε διενεργώντας έλεγχο καθώς η έχει περαιώσει τις χρήσεις 2000, 2001 και 2002 με τον. 3296/2004, τις χρήσεις 2003, 2004, 2005, 2006, 2008 και 2009 με τον ν. 3888/2010 και τις χρήσεις 2007, 2011 και 2012 με τον ν. 3296/2004. Σε κάθε περίπτωση, η φορολογική Αρχή θα μπορούσε να επανέλθει μόνο στην περίπτωση ύπαρξης νέων στοιχείων, ενώ με το με αρ./23.4.12 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Λαυρίου προς τη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ με το οποίο πληροφορούσε για τις εν λόγω αγοραπωλησίες ακινήτων δε προέκυπταν νέα στοιχεία.
3. Οι επίμαχες αγοραπωλησίες ακινήτων δεν έλαβαν χώρα στο πλαίσιο εμπορικής δραστηριότητας με σκοπό το κέρδος αλλά με σκοπό την επένδυση κεφαλαίου και συνεπώς το τυχόν κέρδος που προκύπτει από αυτές δεν υπόκειται σε φορολόγηση.
4. Εσφαλμένως το εισόδημα προσδιορίστηκε λογιστικά καθώς εν προκειμένω δεν τηρούντα βιβλία, ενώ προϋπόθεση για το λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος του αρ. 31 του ν. 2238/94 αποτελεί η τήρηση βιβλίων του ΚΒΣ.
5. Στην περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του αρ. 28 του ν. 2238/94 θα πρέπει να ληφθούν υπόψη λόγοι ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα η ύπαρξη σοβαρού προβλήματος υγείας της (λόγω του οποίου προέβησαν στην πώληση των ακινήτων), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί χαμηλότερος (ή και μηδενικός) συντελεστής κέρδους κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.
6. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν λόγω παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο:

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

2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

3. Θεωρείται ως Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.

Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

α) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

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 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. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

α) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.2238/1994:

«1. Οι υπόχρεοι, που υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10, υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ως εξής:

α) Μέχρι την 1η Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρεία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες.

2. Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχό τους, την εξεύρεση του εισοδήματος αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την Επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται η έδρα των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2 κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§5 του ν.2238/1994:

«Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.»

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, 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 περισσοτέρων πράξεων αγοράς και πώλησης ακινήτων, αλλά και όταν διενεργείται και μία μόνο πράξη πώλησης. Για να χαρακτηριστεί ως επιχείρηση, ενώ σε συστηματική άσκηση περισσοτέρων 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 την ΠΟΛ. 1100/2014, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η αρ.355/2013 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

«...ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις των περιπτώσεων α΄ και β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ και επομένως δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 32 του ΚΦΕ, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, αλλά αποκλειστικά των διατάξεων του άρθρου 31 του ΚΦΕ περί λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, με την αιτιολογία ότι, ο νομοθέτης ρητά αναφέρει ότι, από το εισόδημα αυτό αφαιρούνται οι δαπάνες του άρθρου 31 του ΚΦΕ που βαρύνουν τον πωλητή, κάτι που δεν συμβιβάζεται με την έννοια του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, 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. Και εν κατακλείδι κρίθηκε 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 του εισοδήματος. Ενόψει τούτου και με δεδομένο ότι εν προκειμένω δεν πρόκειται για εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων(άρθρο 34 του ν.2238/1994), ούτε για εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα(άρθρο 49 ν.2238/1994) προκύπτει ότι δεν τυγχάνουν εφαρμογής και οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 70 του ίδιου νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του Π.Δ. 186/1992:

«Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Π.Δ. 186/1992:

«1.Οι επιτηδευματίες εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων του Κώδικα αυτού από την έναρξη των εργασιών τους, όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/1992:

«1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του. καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων, β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών. από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις, γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις, δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται

με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες, ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις, κλπ ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Π.Δ. 186/1992:

«1.Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους:

Α. Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν:

α) το βιβλίο αγορών, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου αγορών, επί μηχανογραφικής τήρησης, β) το βιβλίο εσόδων - εξόδων, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, επί μηχανογραφικής τήρησης, γ) τα ημερολόγια, στα οποία καταχωρεί πρωτογενώς τις οικονομικές του πράξεις, το γενικό καθολικό και το ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών, όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται χειρόγραφα, δ) το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών, όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται μηχανογραφικά, ε) το βιβλίο αποθήκης επί χειρόγραφης τήρησης του, και τους οπτικούς δίσκους (CD-**ROM**) στους οποίους αποθηκεύονται τα δεδομένα του βιβλίου αυτού, επί μηχανογραφικής τήρησης του, στ) το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, ζ) τα πρόσθετα βιβλία ή δελτία που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, η) το βιβλίο απογραφών και τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων.

Β) Από τα στοιχεία:

α) το δελτίο αποστολής και το συγκεντρωτικό δελτίο επιστροφής, κλπ... 2.Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, για τα οποία ορίζεται θεώρηση τους όταν δε θεωρούνται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρησή τους χρονικό διάστημα.

3.Αρμόδιος για τη θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων του επιτηδευματία είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ της έδρας και προκειμένου για τα βιβλία και τα στοιχεία του υποκαταστήματος, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του υποκαταστήματος,....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33§5 του Π.Δ. 186/1992:

«Πράξεις ή παραλείψεις που συνιστούν παράβαση των διατάξεων του Κώδικα αυτού και αφορούν περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 2859/2000:

«1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (80) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή»

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν του με αρ./23.4.12 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΥΡΙΟΥ σύμφωνα με το οποίο η είχε πραγματοποιήσει αγοραπωλησίες ακινήτων, ενίοτε επαναλαμβανόμενες, χωρίς να δηλωθούν τα αντίστοιχα έσοδα, εκδόθηκε η με αρ./2016 εντολή μερικού ελέγχου χρήσεων 2001-2005 εφαρμογής των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994, ΦΠΑ ν.2859/2000 και ΚΒΣ ΠΔ 186/92, και

σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου της από 15.11.16 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος ν. 2238/1994, της από 15.11.16 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ και της από 15.11.16 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου αρ. 36 του ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, οι προσφεύγουσες συμμετείχαν σε αγοραπωλησίες ακινήτων (οικοπέδων) ως μέλη άτυπης εταιρείας, σε ποσοστό 50% έκαστη, που λειτουργούσε ως εμπορική επιχείρηση με σκοπό το κέρδος. Συγκεκριμένα, με το με αριθμ./2001 συμβόλαιο αγοράς της συμβολαιογράφου-, οι και αγόρασαν από κοινού και εξ αδιαιρέτου κατά ποσοστό 50% έκαστη, οικόπεδο επιφανείας 761,31 τ.μ στην θέση «.....», στο Ο.Τ. (.....), με τίμημα 84.453,46 €, πλέον εξόδων μεταβίβασης 10.828,36 €, ήτοι το συνολικό κόστος αγοράς ανέρχεται σε 95.281,82 € έναντι αντικειμενικής αξίας 84.453,46 €. Το εν λόγω ακίνητο πωλήθηκε με το με αριθμ./2003 συμβόλαιο πώλησης της συμβολαιογράφου- μετά από δύο (2) έτη, με τίμημα 218.000,00 €, έναντι αντικειμενικής αξίας 138.406,16€. Επιπροσθέτως, με το με αριθμ./2003 συμβόλαιο αγοράς της συμβολαιογράφου του, οι και αγόρασαν από κοινού και εξ αδιαιρέτου κατά ποσοστό 50% έκαστη, οικόπεδο επιφανείας 754,20 τ.μ., στην θέση «.....» στο Ο.Τ. (.....), με τίμημα 137.113,56 €, πλέον εξόδων μεταβίβασης 14.872,05 €. ήτοι το συνολικό κόστος αγοράς ανέρχεται σε 151.985,61 €, έναντι αντικειμενικής αξίας 137.113,56 €. Το εν λόγω ακίνητο πωλήθηκε με το με αριθμ./2005 συμβόλαιο πώλησης της του μετά από δύο (2) έτη, με τίμημα 152.348,40 €, έναντι αντικειμενικής αξίας 152.348,40 €. Οι εν λόγω αγοραπωλησίες είναι εμπορικές πράξεις που έγιναν με σκοπό την επίτευξη κέρδους δεδομένου ότι ήταν επαναλαμβανόμενες, στην ίδια περιοχή (θέση «.....»,, και ότι η πώληση του πρώτου οικοπέδου (επιφανείας 761,31 τ.μ.) έλαβε χώρα στις 31/07/2003, ήτοι (περίπου) εντός διετίας από την αγορά του στις 02/03/2001, και ότι η πώληση του δεύτερου οικοπέδου (επιφανείας 754,20 τ.μ.) έλαβε χώρα στις 28/01/2005, ήτοι εντός διετίας από την αγορά του στις 02/06/2003. Επιπλέον, δεν προκύπτει η με καθ' οιονδήποτε τρόπο επιδίωξη αξιοποίησης του κεφαλαίου τους δεδομένου ότι τα οικόπεδα δεν εκμισθώθηκαν σε τρίτους, ούτε ιδιοχρησιμοποιήθηκαν με οποιοδήποτε τρόπο από τα φυσικά πρόσωπα κατά την αναλογία που τους ανήκουν, ούτε από συγγενικά τους πρόσωπα, αλλά αντίθετα πουλήθηκαν και τα δύο μετά από δύο έτη σε μεγαλύτερο τίμημα. Περαιτέρω, τα ανωτέρω οικόπεδα δε χρησιμοποιήθηκαν για κάλυψη προσωπικών ή οικογενειακών αναγκών των εταίρων, οι οποίοι παρέμειναν συνιδιοκτήτες μέχρι την πώληση των ακινήτων. Τα ανωτέρω καταδεικνύουν την πρόθεση τους να εμπορευθούν την ιδιοκτησία τους, μεταβιβάζοντας την σε τρίτο. Εξάλλου ο ένας εταίρος,, φέρει την ιδιότητα του αρχιτέκτονα μηχανικού με έναρξη αντίστοιχης ατομικής επιχείρησης από το έτος 1997, ενώ η δεύτερη εταίρος φέρει την ιδιότητα του κτηματομεσίτη με έναρξη αντίστοιχης ατομικής επιχείρησης από την 10/02/2006. Η έδρα των ατομικών επιχειρήσεων τους βρίσκεται επί της οδού, ΤΚ, ήτοι στην περιοχή που έλαβαν χώρα οι κρινόμενες αγοραπωλησίες ακινήτων.

Στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου επισημαίνεται ότι σε διάστημα κοντινό στην υπό κρίση περίοδο και συγκεκριμένα από 06/06/2000 έως και 24/06/2004 η προέβη

ατομικά ως φυσικό πρόσωπο σε όμοιες με τις ανωτέρω πράξεις αγοραπωλησίας οικοπέδων στην ίδια περιοχή, θέση «.....» ή «.....».
Συγκεκριμένα, με το αριθμ...../2000 συμβόλαιο αγοράς της συμβολαιογράφου
....., η αγόρασε οικόπεδο επιφάνειας 1.146,20 τ.μ., το οποίο χώρισε σε δύο τμήματα με την αριθμό/2001 πράξη σύστασης κάθετων ιδιοκτησιών του συμβολαιογράφου , όπως αυτή διορθώθηκε με την αριθμ/2002 πράξη του ιδίου συμβολαιογράφου. Με το αριθμ./2001 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου πωλήθηκε (την ίδια ημέρα που συντάχτηκε και η πράξη σύστασης) το πρώτο τμήμα του οικοπέδου και με το αριθμ...../2004 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου πωλήθηκε το δεύτερο τμήμα.

Επιπροσθέτως, σε διάστημα κοντινό πάλι στην υπό κρίση περίοδο και συγκεκριμένα από 16/10/2002 έως και 04/04/2005 η συμμετείχε σε άτυπη εταιρία μεταξύ της ίδιας και του (Α.Φ.Μ.) με αντικείμενο εργασιών την αγοραπωλησία οικοπέδων στην ίδια και πάλι περιοχή, θέση «.....».
Συγκεκριμένα, με το αριθμ...../2002 συμβόλαιο αγοράς της συμβολαιογράφου η Άτυπη Εταιρία αγόρασε δύο οικόπεδα επιφάνειας 751,80 τ.μ. και 760,10 τ.μ., από τα οποία πούλησε το μεν πρώτο εντός δύο μηνών με το αριθμ./2002 συμβόλαιο αγοράς της συμβολαιογράφου και το δε δεύτερο με το αριθμ/2005 συμβόλαιο της ίδιας συμβολαιογράφου.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα των ως άνω Εκθέσεων Ελέγχου, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, η αγορά των οικοπέδων επιφάνειας 761,31 τ.μ. και 754,20 τ.μ. στην ίδια περιοχή θέση «.....» που αγόρασαν από κοινού και εξ αδιαιρέτου τα δύο φυσικά, πρόσωπα, και , τα οποία πούλησαν αμφότερα εντός μικρού χρονικού διαστήματος, συνιστά δραστηριότητα εμπορικής επιχείρησης αποβλέπουσας στην πραγματοποίηση κέρδους και όχι στην αξιοποίηση κεφαλαίου και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 741, 748 και 784 του Αστικού Κώδικα, οι προσφεύγουσες, εν τοις πράγμασι, αποτελούν με ποσοστό 50% η και 50% η τους εταίρους άτυπης εταιρείας, η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει. Η εν λόγω άτυπη εταιρεία για την αγορά και την πώληση ακινήτων, έχει όλες τις υποχρεώσεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, και επιπλέον, όφειλε να υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ). Επίσης, η εν λόγω άτυπη εταιρεία για την αγορά και πώληση ακινήτων όφειλε για τους ίδιους παραπάνω λόγους να θεωρήσει και να τηρήσει βιβλία τουλάχιστον Β' Κατηγορίας Εσόδων - Εξόδων Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92, βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 § 1 και του άρθρου 4 § 1, 2, 3, 6 και 19 του Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92. Όμως, σύμφωνα με τις ανωτέρω Εκθέσεις Ελέγχου, όπως προκύπτει από το φυσικό αρχείο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, καθώς και στο ηλεκτρονικό σύστημα TAXIS της Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών, η υπό κρίση άτυπη εταιρεία δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από το άρθρο 36 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) δήλωση έναρξης εργασιών για την εμπορική δραστηριότητα που περιγράφεται στο άρθρο 28 Ν. 2238/94, ούτε τηρούσε θεωρημένα βιβλία.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, οι προσφεύγουσες, (η οποία είναι κατ' επάγγελμα αρχιτέκτονας μηχανικός) και (η οποία είναι κατ' επάγγελμα κτηματομεσίτρια), προέβησαν σε επαναλαμβανόμενες αγοραπωλησίες οικοπέδων και ειδικότερα στην αγορά, από κοινού και εξ αδιαιρέτου, ενός οικοπέδου επιφάνειας 761,31 τ.μ. και ενός οικοπέδου επιφάνειας 754,20 τ.μ., στην ίδια περιοχή θέση «.....», τα οποία πούλησαν αμφότερα εντός μικρού χρονικού διαστήματος. Για τις εν λόγω αγορές δεν προκύπτει η με καθ' οιονδήποτε τρόπο επιδίωξη αξιοποίησης του κεφαλαίου τους, δεδομένου ότι τα οικοπέδα δεν εκμισθώθηκαν σε τρίτους, ούτε ιδιοχρησιμοποιήθηκαν με οποιοδήποτε τρόπο από τα φυσικά πρόσωπα κατά την αναλογία που τους ανήκουν, ούτε από συγγενικά τους πρόσωπα, ούτε δε προκύπτει η χρησιμοποίησή τους για κάλυψη προσωπικών ή οικογενειακών αναγκών. Επιπροσθέτως, σε χρονικό διάστημα κοντινό στην υπό κρίση περίοδο και η τόσο ατομικά όσο και με τον (ως μέλος άτυπης εταιρείας) προέβη σε αγοραπωλησίες οικοπέδων στην ίδια περιοχή όμοιες με τις υπό κρίση πράξεις αγοραπωλησίας. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και δεδομένου ότι στην περίπτωση συστηματικής άσκησης περισσοτέρων πράξεων ακινήτων, όπως ισχύει εν προκειμένω, δεν υπάρχουν ειδικότερες προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό των αγοραπωλησιών ως πράξεων εμπορικής επιχείρησης, συνεπώς, οι υπό κρίση αγοραπωλησίες συνιστούν δραστηριότητες εμπορικής επιχείρησης αποβλέπουσας στην πραγματοποίηση κέρδους, με μέλη της εν λόγω άτυπης εταιρείας τις προσφεύγουσες, με ποσοστό 50% έκαστη. Συνεπώς, η εν λόγω άτυπη εταιρεία έχει όλες τις υποχρεώσεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, την υποχρέωση δήλωσης έναρξης εργασιών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), και την τήρηση θεωρημένων βιβλίων τουλάχιστον Β' Κατηγορίας Εσόδων - Εξόδων Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών ότι οι υπό κρίση αγοραπωλησίες ακινήτων δεν πραγματοποιήθηκαν με σκοπό το κέρδος, αλλά η αγορά τους πραγματοποιήθηκε για επενδυτικούς λόγους απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι οι προσφεύγουσες προέβησαν στην πώληση των ανωτέρω οικοπέδων λόγω χρηματικών αναγκών για την αντιμετώπιση σοβαρού προβλήματος υγείας της, όμως δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό έγγραφο από το οποίο να προκύπτει πραγματοποίηση δαπανών για λόγους υγείας, ενώ επιπλέον το γεγονός ότι προέβαινε σε αγορά ακινήτων την εν λόγω περίοδο έρχεται σε αντίθεση με τον ισχυρισμό της πώλησης λόγω χρηματικών αναγκών. Συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός των προσφευγουσών είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ αφορά την άτυπη εταιρεία της οποίας μέλη είναι οι προσφεύγουσεςκαι, με ποσοστό 50% έκαστη. Συνεπώς, ο προσβαλλόμενος ισχυρισμός ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν δεδομένου ότι η προσφεύγουσα (η οποία έχει ατομική επιχείρηση ως αρχιτέκτονας μηχανικός) είχε περαιώσει για τις υπό κρίση χρήσεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/2014, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η αρ.355/2013 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις των

περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ και επομένως δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 32 του ΚΦΕ, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, αλλά αποκλειστικά των διατάξεων του άρθρου 31 του ΚΦΕ περί λογιστικού προσδιορισμού. Συνεπώς ο ισχυρισμός των προσφευγουσών ότι εσφαλμένα προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα της άτυπης εταιρείας λογιστικά καθώς για τον λογιστικό προσδιορισμό απαιτείται η τήρηση βιβλίων, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§5 του ν.2238/1994 αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Επειδή, στη φορολογία εισοδήματος, εκδόθηκαν οι ακόλουθες διατάξεις περί παρατάσεως του χρόνου της παραγραφής:

- Με τη διάταξη του άρθρου 11 του ν. 3513/2006) ορίζονται τα εξής: « 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...»
- Με τη διάταξη του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008 (ΦΕΚ Α` 194/25.9.2008) ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία της 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....».
- Με τη διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 3790/2009 (ΦΕΚ Α` 143/7.8.2009) ορίζονται τα εξής: «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».
- Με τη διάταξη του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α`/24.4.2010) ορίζονται τα εξής: «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».
- Με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α` 175/30.9.2010) ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...».
- Με τη διάταξη του άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «2. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012....».
- Με τη διάταξη του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) ορίζονται τα εξής: «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.»

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος 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: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και 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 ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν 4337/2015:

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1100/10.4.2001 (Αριθμ.Πρωτ.:1020145/5731/ΔΕ-Β) 'Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων':

«Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης(ΣτΕ.2397/1990). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό εφόρο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή

άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία", αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθόσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσας υπ' αριθ. 1049691/ΠΟΛ.1099/27.4.1994 υπουργικής απόφασης, η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 του Ν.1914/1990, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κ.λπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 του Ν.2198/1994»

Επειδή, σύμφωνα με Άρθρο 84 του ν. 2238/1994 'Παραγραφή':

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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.

2. [...]

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α 179):

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1623/2016 επταμελής σύνθεση:

«9.....Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (όπως, άλλωστε, και οι προϋσχύσασες της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.), θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.....

12... Εξάλλου, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. συμπληρωματική πράξη φόρου επιτρέπεται να εκδοθεί, αν από στοιχεία, που περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ και τα οποία δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως,

εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου ήταν ανώτερο από εκείνο, που είχε περιληφθεί στην αρχική πράξη. Επομένως, αποκλείεται η έκδοση τέτοιας πράξης επί τη βάσει στοιχείων, τα οποία ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της αρχικής πράξης, έστω και αν δεν είχαν ληφθεί υπόψη. Τέτοια δε συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, ΣτΕ 3955/2012]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, εν προκειμένω, για τις αγοραπωλησίες ακινήτων που πραγματοποιήθηκαν από την υπό κρίση άτυπη εταιρεία δεν τηρηθήκαν οι υποχρεώσεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 για τις χρήσεις 2003 και 2005, δεν υποβλήθηκε η προβλεπόμενη από το άρθρο 36 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) δήλωση έναρξης εργασιών στη χρήση 2001 για την εμπορική δραστηριότητα που περιγράφεται στο άρθρο 28 Ν. 2238/94, και δεν τηρούνταν θεωρημένα βιβλία τουλάχιστον Β' κατηγορίας για τις χρήσεις 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005 κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 2, 4, 6, 17, 19 και 24 του ΠΔ 186/92.

Επειδή, εν προκειμένω, οι ανωτέρω παραβάσεις διαπιστώθηκαν με την από 15.11.16 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος ν. 2238/1994, την από 15.11.16 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ και της την από 15.11.16 Έκθεση Μερικού Ελέγχου αρ. 36 του ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, και κατόπιν εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις στις 15.11.16. Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1.1.2003-31.12.2003 και διαχειριστικής περιόδου 1.1.2005-31.12.2005, οι προσβαλλόμενες πράξεις Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1.1.2001-31.12.2001, καθώς και η πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1.1.2005-31.12.2005, πρέπει να ακυρωθούν λόγω παραγραφής, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όμως, η έκδοση των προσβαλλόμενων με αρ./15.11.16,/15.11.16,/15.11.16 και/15.11.16 πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1.1.2001-31.12.2001, 1.1.2002-31.12.2002, 1.1.2003-31.12.2003 και 1.1.2004-31.12.2004, αντίστοιχα, έλαβε χώρα στις 15.11.16, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας παραγραφής, οι εν λόγω πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **16.12.16** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , ΑΦΜ , και της , ΑΦΜ , και συγκεκριμένα:

- Α. Την **αποδοχή** αυτής ως προς τις με αρ./15.11.16,/15.11.16,/15.11.16 και/15.11.16 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ και την ακύρωση αυτών.

- Β. Την **απόρριψη** αυτής ως προς τις με αρ./15.11.16 και με αρ./15.11.16 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, τη με αρ./15.11.16 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ και τη με αρ./15.11.16 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Αρ./15.11.16 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1.1.03-31.12.03

Διαφορά φόρου	30.679,55 €
Τέλη χαρτοσήμου κερδών	1.227,18 €
Εισφορά ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου	245,44 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας/μη υποβολής	36.815,45 €
Πρόσθετα Τέλη χαρτοσήμου κερδών	1.472,62 €
Πρόσθετη Εισφορά ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου	294,52 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	70.734,75 €

2. Αρ./15.11.16 Οριστικής Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1.1.05-31.12.05

Διαφορά φόρου	87,07
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας/μη υποβολής	104,48 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	191,55 €

3. Αρ./16 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1.1.04-31.12.04

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν.4337/2015 0,00 €

4. Αρ./16 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1.1.02-31.12.02

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν.4337/2015 0,00 €

5. Αρ./16 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1.1.03-31.12.03

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν.4337/2015 0,00 €

6. Αρ./16 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1.1.01-31.12.01

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν.4337/2015 0,00 €

7. Αρ./16 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1.1.05-31.12.05

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν.4337/2015 195,33 € (=586,00 € X 1 X 1 X 1/3)

8. Αρ./16 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1.1.01-31.12.01

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.