



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Α5 ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604554
ΦΑΞ : 213 1604566-7

Καλλιθέα 14-10-2016

Αριθμός απόφασης: 3459

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή των
α) «.....», με ΑΦΜ, και β) «.....», με ΑΦΜ, κατοίκων
....., επί της οδού, κατά των υπ' αριθμ.: α) Πράξης Οριστικού
Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2003,
β) Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχ/κής περιόδου 1/1-
31/12/2005,
γ) Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχ/κής περιόδου 1/1-
31/12/2004,

δ) Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2003,

ε) Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Εισοδήματος, διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2003,

στ) Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2006 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2005) και

ζ) Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2005 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2004), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση μετά των από οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) «.....», με ΑΦΜ, και β) «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αρ. Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2003, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε στην άτυπη εταιρεία «.....», πρόστιμο άρθ. 4 του Ν. 2523/1997, ποσού ύψους 300,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθ. 36 παρ. 1 περ. α' του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

2) Με την υπ' αρ. Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2005, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε στην ως άνω άτυπη εταιρεία, πρόστιμο ποσού ύψους 195,33€, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1,2,3 & 6 του Κ.Β.Σ. και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015, όπως ισχύουν από 17-10-2015.

3) Με την υπ' αρ. Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2004, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε στην ως άνω άτυπη εταιρεία, πρόστιμο ποσού ύψους 195,33€, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1,2,3 & 6 του Κ.Β.Σ. και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015, όπως ισχύουν από 17-10-2015.

4) Με την υπ' αρ. Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2003, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε στην ως άνω άτυπη εταιρεία, πρόστιμο ποσού ύψους 195,33€, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1,2,3 & 6 του Κ.Β.Σ. και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015, όπως ισχύουν από 17-10-2015.

5) Με την υπ' αρ. Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Εισοδήματος, διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2003, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε στην ως άνω άτυπη εταιρεία, πρόστιμο των άρθρων 4 & 9 του Ν. 2523/1997, ποσού ύψους 300,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

6) Με την υπ' αρ. Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2006 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2005), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην ως άνω άτυπη εταιρεία, φόρος (κύριος) ποσού 22750,12€ πλέον 27.300,15€ (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι συνολικού ποσού 50.050,27€,

7) Με την υπ' αρ. Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2005 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2004), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην ως άνω άτυπη εταιρεία, φόρος (κύριος) ποσού 25.499,63€ πλέον 30.599,56€ (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι συνολικού ποσού 56.099,19€.

Σύμφωνα με την με αριθ. πρωτοκόλλου ΔΕΛ Α ΕΞ 2012/.....2012 Α.Υ.Ο αποφασίστηκε η διενέργεια οριστικού φορολογικού ελέγχου όλων των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων που περιλαμβάνονται στην αριθ. Δ.ΕΛ ΕΞ 2011/.....-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, με την οποία προβλέπεται «η διενέργεια οριστικού φορολογικού ελέγχου όλων των ανέλεγκτων χρήσεων, σε 1.747 Φυσικά πρόσωπα, που επιλέχτηκαν από την 4^η Ομάδα του έργου «Πρόγραμμα υλοποίησης κατά της Φοροδιαφυγής 2010 -2011», με χρήση της εφαρμογής στόχευσης του συστήματος Elenxis και τα οποία δεν δήλωσαν ως όφειλαν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγή), από πώληση ακινήτων αποκτηθέντων με αγορά ή ανέγερση. Μεταξύ των προσώπων αυτών ήταν και ο προσφεύγων

Αρχικώς, είχε εκδοθεί η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Αθηνών, για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου της ανέλεγκτης φορολογικής περιόδου 01/01/2000 – 31/12/2009, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α/.....-2012 ΑΥΟ (ΦΕΚ 2756/Β' /11-10-2012).

Εν συνεχεία, βάσει της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-2-2014 (Β' 478 και 558) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής), όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθ. Δ6Α 1067875 ΕΞ 2014/29-04-2014 (Φ.Ε.Κ Β' 1076/30-04-2014) απόφαση, περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου για την ως άνω άτυπη εταιρεία, στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Σύμφωνα με την παρ.3 του άρθ. 72 (πρώην 66) του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε 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.

Από το έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, ως φυσικό πρόσωπο, είχε προβεί σε αρκετές αγοραπωλησίες ακινήτων, με διάφορα ποσοστά συμμετοχής σε ακίνητα στην περιοχή και εμφάνιζε ποσά κερδών από τις πωλήσεις αυτές, τα οποία δηλώθηκαν στον κωδ. 781 του πίνακα 6 των Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος (Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων κ.λ.π.), τα οποία αποτελούν ποσά που μειώνουν τη διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος και της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης και είναι αφορολόγητα.

Εν προκειμένω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο ως άνω προσφεύγων μετά του υιού του ενήργησαν ως μέλη εμπορικής επιχείρησης -Άτυπης Εταιρείας, κατά τα άρθρα 741, 748 και 784 του Αστικού Κώδικα, με σκοπό την επίτευξη κέρδους από αγοραπωλησίες ακινήτων, καθώς προέβησαν ως συνιδιοκτήτες, με ποσοστό 50% έκαστος, σε μεταβιβάσεις ακινήτων, ως ακολούθως:

Α) Με το υπ' αρ. συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, οι προσφεύγοντες αγόρασαν, κατά πλήρη κυριότητα, ένα αγροτεμάχιο συνολικής έκτασης 988,60 τ.μ., εντός ζώνης Γ.Π.Σ. στο Δήμο, κατά ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ' αδιαιρέτου έκαστος εξ' αυτών, έναντι συνολικού τιμήματος 93.401,34€.

Β) Με το υπ' αρ. προσύμφωνο μεταβίβασης ποσοστών οικοπέδου της συμβολαιογράφου, μεταβιβάστηκαν τα 773/1000 επί του οικοπέδου, στην κοινοπραξία «.....», ως αντιπαροχή, με σκοπό την ανέγερση τριών αυτοτελών κάθετων ιδιοκτησιών.

Σύμφωνα με το ως άνω προσύμφωνο, στην πλήρη κυριότητα και κατοχή των οικοπεδούχων περιήλθαν οι κάτωθι ιδιοκτησίες :

Διαμέρισμα 1^{ου} ορόφου, με τα στοιχεία Α-1, συνολικής επιφανείας 82,05 τ.μ., με ποσοστό εξ' αδιαιρέτου επί του οικοπέδου 75/1000 και ο χώρος στάθμευσης υπογείου, με αρ. θέσης 5, επιφανείας 11,25 τ.μ.

Διαμέρισμα 1^{ου} ορόφου, με τα στοιχεία Α-2, συνολικής επιφανείας 83,70 τ.μ., με ποσοστό εξ' αδιαιρέτου επί του οικοπέδου 77/1000 και ο χώρος στάθμευσης υπογείου, με αρ. θέσης 6, επιφανείας 11,25 τ.μ.(και μία αποθήκη).

Διαμέρισμα 2^{ου} ορόφου, με τα στοιχεία Β-1, συνολικής επιφανείας 82,05 τ.μ., με ποσοστό εξ' αδιαιρέτου επί του οικοπέδου 75/1000 από τα 557/1000 του όλου τμήματος, και ο χώρος στάθμευσης υπογείου, με αρ. θέσης 3, επιφανείας 11,25 τ.μ.

Γ) Με το υπ' αρ. συμβόλαιο πώλησης ακινήτου της συμβολαιογράφου, μεταβιβάστηκε εξ' επαχθούς αιτίας η οριζόντια ιδιοκτησία με τα στοιχεία Α-2, πρώτου ορόφου, επιφανείας 83,70 τ.μ., μετά του χώρου στάθμευσης και της αποθήκης, έναντι συνολικού τιμήματος 90.000,00€ (88.000,00€ για την οριζόντια ιδιοκτησία μετά του χώρου στάθμευσης και 2.000,00€ για την αποθήκη).

Δ) Με το υπ' αρ. συμβόλαιο πώλησης ακινήτου της συμβολαιογράφου, μεταβιβάστηκε εξ' επαχθούς αιτίας η οριζόντια ιδιοκτησία με τα στοιχεία Β-1, δευτέρου ορόφου, επιφανείας 82,05 τ.μ., έναντι συνολικού τιμήματος 51.474,24€.

Ε) Με το υπ' αρ. συμβόλαιο πώλησης ακινήτου της συμβολαιογράφου, μεταβιβάστηκε εξ' επαχθούς αιτίας η οριζόντια ιδιοκτησία με τα στοιχεία Α-1 πρώτου ορόφου επιφανείας 82,05 τ.μ., έναντι συνολικού τιμήματος 100.000,00€.

Συνεπεία των ως άνω διαπιστώσεων, εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία αντικαταστάθηκε με την υπ' αριθ., καθώς το καθαρό κέρδος που προέκυψε από τις ως άνω μεταβιβάσεις ακινήτων δεν είχε φορολογηθεί και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις για να καταλογιστεί ο αναλογούν φόρος, μετά των προβλεπόμενων προστίμων.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να επανεξετασθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις και να ακυρωθούν – εξαφανιστούν, άλλως να τροποποιηθούν και να μεταρρυθμιστούν επί τα βελτίω, ισχυριζόμενοι τα εξής:

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου χρήσεων 2003-2005.

2) Δεν στοιχειοθετήθηκε από τον έλεγχο ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, λόγω ελλείψεως προθέσεως ασκήσεως κερδοσκοπικής δραστηριότητας.

3) Η αγορά του οικοπέδου πραγματοποιήθηκε ως επένδυση κεφαλαίου. Η εργολαβική ανάθεση της ανοικοδόμησής του υπαγορεύτηκε από τον σκοπό της κάλυψης των ιδιωτικών στεγαστικών τους αναγκών.

4) Η πώληση των ανεγερθέντων διαμερισμάτων επιλέχθηκε λόγω μεταβολής της επιθυμίας τους να μετεγκατασταθούν σε αυτά.

5) Ο μικρός αριθμός των περιελθουσών σε αυτούς οριζοντίων ιδιοκτησιών (μόλις 3), σε σχέση με τον μεγάλο ποσοστό των χιλιοστών που μεταβιβάστηκαν στην εργολήπτρια κοινοπραξία, δεν προσιδιάζουν σε επιχειρηματικώς συμφέρουσα συμφωνία.

6) Παράνομες και ακυρωτές οι καταλογιστικές πράξεις λόγω αυθαίρετης απόδοσης σε αυτούς του χαρακτηρισμού της άτυπης εταιρείας.

7) Παράνομος και εσφαλμένος ο υπολογισμός του φερόμενου ως φορολογητέου κέρδους δυνάμει λογιστικού και όχι εξωλογιστικού προσδιορισμού αυτού.

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου, για τις χρήσεις 2003, 2004 & 2005, έχει παραγραφεί, διότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν. 4141/2013, η εντολή ελέγχου έπρεπε να είχε εκδοθεί έως 31-12-2013.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 και 5 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «παρ.1. 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..... παρ. 5. 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. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης...».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α'), οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 61 του ίδιου νόμου, πρέπει να υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος στον Προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Επειδή, οι προσφεύγοντες από κοινού, πραγματοποίησαν πράξεις αγοράς και πώλησης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου ακινήτων, με σκοπό το κέρδος, χωρίς να έχουν προβεί στη σύσταση οποιασδήποτε νομικής μορφής εταιρία, για την άσκηση της δραστηριότητας τους αυτής, ενήργησαν εν τοις πράγμασι ως μέλη άτυπης εταιρίας.

Επειδή κάθε άτυπη εταιρεία που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, θεωρείται επιτηδευματίας και έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών (Άρθ. 36 Ν. 2859/2000), τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων(Κ.Β.Σ.), είναι υποκείμενη σε ΦΠΑ (Άρθρο 3 Ν. 2859/2000) και σε φορολογία εισοδήματος (Ν. 2238/94).

Επειδή η ως άνω «άτυπη εταιρεία», δεν υπέβαλε ως όφειλε δήλωση φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2004(χρήση 2003), 2005(χρήση 2004) και 2006(χρήση 2005), το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη καταλογισμού φόρου, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Συνεπώς, σύμφωνα με τα

ανωτέρω αναφερόμενα, δεν τίθεται θέμα παραγραφής, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων.

Επειδή, όσον αφορά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου στον προσφεύγοντα, ως φυσικό πρόσωπο, αναφέρουμε τα εξής:

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «1.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 με τις διατάξεις των άρθρων: 10 του Ν. 3790/2009, 82 του Ν.3842/2010, 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010, παρατείνεται ο χρόνος εντός του οποίου το Δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδώσει και να κοινοποιήσει φορολογικές καταλογιστικές πράξεις, μέχρι 31-12-2011.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων: **18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011**, ορίστηκε ότι: «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. και με τις διατάξεις του άρθρου **2 του Ν. 4098/2012**: « 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 τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 37 του Ν 4141/2013, ορίζεται 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, με τις διατάξεις της παρ. 1 του **άρθ. 22 του Ν 4203/2013**, ορίζεται ότι: «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)
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, με τις διατάξεις του αρθ. 87 του Ν 4316/2014, ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 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, με τις διατάξεις του **αρθ. 22 του Ν 4337/2015**, ορίζεται ότι: «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 νόμου) 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, η αρχική εντολή ελέγχου της άτυπης εταιρείας, με αρ., εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. πριν τις 31/12/2013(αρ. 22 Ν. 4203/2013), και κατόπιν διενέργειας τακτικού ελέγχου στον κ., βάσει της υπ' αρ. αρχικής εντολής ελέγχου του Δ.Ε.Κ. Αθηνών, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε η ύπαρξη μη φορολογηθέντος εισοδήματος από μεταβιβάσεις ακινήτων. Στις 21/10/2013 επιδόθηκε Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στα δύο φυσικά πρόσωπα, μέλη της Άτυπης Εταιρείας. Η υπ' αρ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκδόθηκε σε αντικατάσταση της πρώτης, λόγω μετακίνησης του 1^{ου} ελεγκτή από την υπηρεσία για την συνέχιση της ελεγκτικής διαδικασίας. Σύμφωνα δε με την παρ.3 του άρθ. 72 (πρώην 66) του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε 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. Συνεπώς δεν τίθεται θέμα παραγραφής των χρήσεων 2003-2004-2005.

Επειδή, όσον αφορά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου στον προσφεύγοντα, ως φυσικό πρόσωπο, για τον οποίο η διαπίστωση ύπαρξης μη φορολογηθέντος εισοδήματος από μεταβιβάσεις ακινήτων, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατά την διενέργεια τακτικού ελέγχου στον πατέρα του, κο., και αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία της παρ. 2 του άρθρου 68 Ν 2238/94, αναφέρουμε τα εξής:

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «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:

α)
β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: « Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού

φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.....»

Επειδή οι εν λόγω μεταβιβάσεις ακινήτων, για τις οποίες το καθαρό κέρδος δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ανακριβώς και δεν φορολογήθηκε, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατά την διενέργεια τακτικού ελέγχου στον πατέρα του,, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία της παρ. 2 του άρθρου 68 Ν 2238/94, 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.

Επειδή, η αρχική εντολή ελέγχου της άτυπης εταιρείας, με αρ., είχε εκδοθεί από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. πριν τις 31/12/2013(αρ. 22 Ν. 4203/2013), ήτοι πριν την πάροδο της δεκαετίας (που λήγει 31/12/2014), δεν τίθεται θέμα παραγραφής των χρήσεων 2003, 2004 & 2005, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων.

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι δεν στοιχειοθετήθηκε από τον έλεγχο ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις προκειμένου να τύχουν εφαρμογής, οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 741, 748 και 784 του Α.Κ ορίζεται ότι:

Α.Κ. 741: Με τη σύμβαση της εταιρείας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.

Α.Κ. 748: Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, σε όλους μαζί τους εταίρους. Για κάθε πράξη χρειάζεται η συναίνεση όλων των εταίρων.

Αν κατά την εταιρική σύμβαση η απόφαση λαμβάνεται κατά πλειοψηφία, σε περίπτωση αμφιβολίας η πλειοψηφία υπολογίζεται με βάση το συνολικό αριθμό των εταίρων.

Α.Κ. 748: Η εταιρεία του κεφαλαίου αυτού, αν επιδιώκει οικονομικό σκοπό, αποκτά νομική προσωπικότητα, εφόσον τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει για το σκοπό αυτό στις ομόρρυθμες εμπορικές εταιρείες. Η προσωπικότητα αυτή της αστικής εταιρείας εξακολουθεί να υπάρχει ωστόσο περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της.

Επειδή άτυπη είναι η εταιρεία η οποία πραγματικά λειτουργεί σαν εταιρεία, χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για την σύσταση της διατυπώσεις.

Κάθε άτυπη εταιρεία που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, θεωρείται επιτηδευματίας και έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών (Άρθρο 36 Ν. 2859/2000) και επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., τις υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, όπως κάθε άλλος επιτηδευματίας.(Άρθρο 2 ΠΔ 186/92).

Είναι δε πρόσωπο υποκείμενο σε ΦΠΑ (Άρθρο 3 Ν. 2859/2000) όπως και οποιαδήποτε ένωση προσώπων που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητα οικονομική δραστηριότητα, επίσης δε και πρόσωπο υποκείμενο στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/94.

Επειδή με το άρθρο 28 του Ν. 2238/94 – Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος- ορίζεται ότι: «**παρ. 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.

Παρ. 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.

Παρ. 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 (ΦΕΚ43/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:

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

ββ) 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 το 1059197/1184/14.6.2005 έγγραφο του Υπουργ. Οικονομικών εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις αποτελεί το κέρδος από τη μεμονωμένη ή συμπτωματική πώληση ακινήτων, εφόσον αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

Επειδή η Ε.1340/Εγκ. 5/22.1.1968 εγκύκλιος του Υπ. Οικονομικών αναφέρει ότι: «εμπορική επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη αποβλέπουσα στην επίτευξη κέρδους, ιδίως όταν αυτή αναφέρεται σε σοβαρό αντικείμενο συναλλαγής π.χ. κάποιο πρόσωπο διαμεσολαβεί στην κατάρτιση σύμβασης από την οποία αμείβεται με προμήθεια και αποκομίζει κέρδος, η διαμεσολάβηση δε αυτή έγινε για επίτευξη κέρδους ή ωφελείας. Αν το πρόσωπο αυτό δεν προβεί στην συνέχεια στη διενέργεια παρομοίων πράξεων, θα υπαχθεί σε φόρο για το κέρδος που απεκόμισε από την μεμονωμένη αυτή πράξη.

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».

Επειδή από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε, αφενός ότι οι προσφεύγοντες από κοινού, ενήργησαν ως μέλη άτυπης εταιρείας, διενεργώντας μεταβιβάσεις ακινήτων εξ' επαχθούς αιτίας, εντός των ετών 2004 & 2005, ήτοι εντός σύντομου χρονικού διαστήματος από την αγορά του οικοπέδου(11-07-2002) και την ανοικοδόμησή του με το σύστημα της αντιπαροχής(σύναψη προσυμφώνου μεταβίβασης ποσοστών 10-10-2003) και αφετέρου ότι από την δραστηριότητα αυτή αποκτήθηκε εισόδημα από εμπορική εταιρική επιχείρηση, το οποίο δεν δηλώθηκε από την εταιρεία ως όφειλε, προκειμένου να φορολογηθεί, ορθά κρίθηκε ότι πληρούνται όλες τις προϋποθέσεις υπαγωγής της περίπτωσης αυτής, στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι δεν τεκμηριώθηκε από τον έλεγχο η κερδοσκοπική πρόθεσή τους κατά τον χρόνο απόκτησης του ακινήτου καθώς η αγορά του οικοπέδου πραγματοποιήθηκε ως επένδυση κεφαλαίου και η εργολαβική ανάθεση της ανοικοδόμησής του υπαγορεύτηκε από τον σκοπό της κάλυψης των ιδιωτικών στεγαστικών τους

αναγκών. Στην δε πώληση των ανεγερθέντων διαμερισμάτων προέβησαν λόγω μεταβολής της επιθυμίας τους να μετεγκατασταθούν σε αυτά.

Επειδή, οι προσφεύγοντες, μέλη της άτυπης εταιρείας, μεταβίβασαν από το αγορασθέν στις 11-07-2002 οικοπέδο, τα 773/1000 αυτού, με το από 10-10-2003 προσύμφωνο μεταβίβασης ποσοστών ακινήτου, στην εργολήπτρια Κοινοπραξία «.....», με το σύστημα της αντιπαροχής, με σκοπό την ανέγερση οριζοντίων ιδιοκτησιών, από τις οποίες οι τρεις ως άνω περιγραφόμενες, περιήλθαν κατά πλήρη κυριότητα και κατά ποσοστό κατά 50% εξ' αδιαιρέτου έκαστος, στους προσφεύγοντες.

Οι ως άνω οριζόντιες ιδιοκτησίες μεταβιβάστηκαν εντός μικρού χρονικού διαστήματος από την αγορά του οικοπέδου, και την ανέγερσης της πολυκατοικίας με το σύστημα της αντιπαροχής, με σειρά διαδοχικών πράξεων πώλησης των οριζοντίων ιδιοκτησιών, ήτοι στις 03-12-2004, 08-12-2004 και 05-04-2005, αντίστοιχα. Οι ανωτέρω οριζόντιες ιδιοκτησίες μεταβιβάστηκαν χωρίς να έχει προηγηθεί εκμίσθωση σε τρίτους ή ιδιοχρησιμοποίησή τους.

Επίσης, οι προσφεύγοντες, σύμφωνα και με τις εκθέσεις ελέγχου, δηλώνουν μόνιμες κατοικίες και έχουν στην κατοχή τους αρκετά ακίνητα τα οποία εκμισθώνουν και τους αποφέρουν εισοδήματα, συνεπώς δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός ότι είχαν σκοπό την κάλυψη των ιδιωτικών στεγαστικών τους αναγκών.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων δεν γίνονται δεκτοί. Οι εν λόγω πωλήσεις έγιναν με σκοπό την επίτευξη κέρδους και όχι την αξιοποίηση του κεφαλαίου τους καθώς και την αποφυγή της φορολόγησης των εσόδων από την πώληση αυτών.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι ο μικρός αριθμός των περιελθουσών σε αυτούς οριζοντίων ιδιοκτησιών (μόλις 3), σε σχέση με τον μεγάλο ποσοστό των χιλιοστών που μεταβιβάστηκαν στην εργολήπτρια κοινοπραξία, δεν προσιδιάζουν σε επιχειρηματικώς συμφέρουσα συμφωνία.

Επειδή, στην εργολήπτρια Κοινοπραξία «.....», στην οποία ανατέθηκε η ανοικοδόμηση του οικοπέδου, συμμετέχει με ποσοστό 50% και η, η οποία είναι σύζυγος του πρώτου προσφεύγοντα και μητέρα του δεύτερου, ο ισχυρισμός ότι η εργολαβική ανάθεση δεν ήταν συμφέρουσα διότι οι οικοπεδούχοι έλαβαν μόνο 227‰ από τα ανεγερθέντα κτίσματα δεν ευσταθεί. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθ. 28 του Ν. 2238/94, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, χωρίς να προσδιορίζεται το ύψος του κέρδους που αποκτάται, αν δηλαδή το κέρδος της συναλλαγής είναι μικρό ή μεγάλο, προκειμένου να φορολογηθεί.

Επειδή με την με την με αρ 532/2013 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΠΟΛ. 1047/2013) έγινε δεκτό ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυόροφης οικοδομής επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησεως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επιτεύξεως κέρδους από την μεταβίβαση των οριζοντίων ιδιοκτησιών της οικοδομής. Ο σκοπός αυτός δύναται να συναχθεί από συναφή προς την ανέγερση της οικοδομής περιστατικά, όπως το μέγεθος της οικοδομής, η ανέγερση της σε χρόνο που δεν απέχει πολύ από την απόκτηση του οικοπέδου, η πώληση των διαμερισμάτων κλπ., σε σχετικά σύντομο χρονικό διάστημα, η αναλογία μεταξύ των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν και εκείνων που παρέμειναν στον ιδιοκτήτη, η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσεως και πωλήσεως. Η κρίση, όμως, περί της συνδρομής ή μη του ανωτέρω σκοπού ανάγεται στην αρμοδιότητα της

φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των αρμοδίων δικαστηρίων.

Επίσης, 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 το οποίο ο ιδιοκτήτης απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα αν περιήλθε σε αυτόν από δωρεά, κληρονομιά ή αγορά, ο δε χαρακτηρισμός αυτός δεν αναιρείται εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση δεν πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο τον ιδιοκτήτη, αλλά με ανάθεση σε εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής, ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση της οικοδομής ή η πώληση των διαμερισμάτων δεν έγιναν με τη συστηματική οργάνωση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων, καθόσον εμπορική επιχείρηση αποτελεί και η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.».

Επειδή, από όλα τα ανωτέρω προκύπτει, ότι οι προσφεύγοντες πραγματοποίησαν **κατά σύστημα** πράξεις πώλησης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου(50% έκαστος) οριζοντίων ιδιοκτησιών, με σκοπό την επίτευξη κέρδους και όχι την αξιοποίηση του κεφαλαίου τους, δεδομένου ότι καμία από τις ως άνω οριζόντιες ιδιοκτησίες δεν ιδιοκατοικήθηκε ή εκμιστώθηκε. Ενήργησαν, εν τοις πράγμασι ως μέλη άτυπης εταιρείας, η οποία στερείτο νομικής προσωπικότητας, καθόσον δεν είχε καταρτιστεί έγκυρο καταστατικό και δεν είχαν τηρηθεί οι όροι δημοσιότητας όπως ο νόμος ορίζει και για την οποία δεν τηρήθηκαν οι υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), του Π.Δ. 182/92(Κ.Β.Σ) και του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.).

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι είναι εσφαλμένος ο υπολογισμός του φερόμενου ως φορολογητέου κέρδους διότι έπρεπε να γίνει δυνάμει εξωλογιστικού και όχι λογιστικού προσδιορισμού.

Επειδή το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/94 που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 2β' του Ν.2238/1994, οι οποίες ορίζουν και την προσαύξηση του μοναδικού συντελεστής καθαρού κέρδους. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή ο οποίος προσδιορίζεται κατά τα αμέσως προηγούμενα αναφερόμενα και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1100/09-04-2014 με θέμα: Αποδοχή της με αρ. 355/2013 γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σχετικά με την μη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 32 καθώς και της παραγράφου 10 του άρθρου 70 του Ν.2238/1994, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού και διοικητικής επίλυσης της διαφοράς αντίστοιχα, στις περιπτώσεις που, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, κρίνονται εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ επί πωλήσεων ακινήτων που αποκτήθηκαν από επαχθή ή μη επαχθή αιτία, ορίζονται τα εξής:

«Σας κοινοποιούμε για ενημέρωσή σας την 355/2013 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι, 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.

Η παρούσα γνωμοδότηση εφαρμόζεται και για την 532/2012 γνωμοδότηση η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1047/11.3.2013), σχετικά με την εφαρμογή διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ σε περιπτώσεις πωλήσεων ακινήτων που αποκτήθηκαν από επαχθή ή μη επαχθή αιτία.».

Επειδή, ορθά υπολογίστηκε από το έλεγχο το καθαρό εισόδημα(κέρδος) της ως άνω άτυπης εταιρείας βάσει του λογιστικού προσδιορισμού (αρθ. 31 του Ν. 2238/94) όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/94, οι οποίες και σύμφωνα με την 355/2013 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, «*ρυθμίζουν ειδικά και εξαντλητικά τον τρόπο υπολογισμού του εισοδήματος για επιχειρήσεις αγοραπωλησίας ακινήτων*».

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι έπρεπε ο υπολογισμός του φερόμενου ως φορολογητέου κέρδους να γίνει δυνάμει εξωλογιστικού και όχι λογιστικού προσδιορισμού, είναι αβάσιμοι.

Επειδή από τις συνδυαζόμενες διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 12 και της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ΚΒΣ στις οποίες προβλέπεται ότι οι ρυθμίσεις των άρθρων 12 και 13 δεν έχουν εφαρμογή, μεταξύ άλλων, στις πωλήσεις ακινήτων, εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης, προκύπτει ότι τα συμβόλαια μεταβίβασης εν προκειμένω είναι νόμιμα φορολογικά στοιχεία , με την ευρεία έννοια, εφόσον από τις διατάξεις που διέπουν το αστικό δίκαιο για την έγκυρη μεταβίβαση ακινήτου απαιτείται αποκλειστικά και μόνο η σύνταξη συμβολαίου και συνεπώς σε κάθε περίπτωση η υποχρέωση αυτή δεν καλύπτεται με την έκδοση οποιουδήποτε άλλου παραστατικού (φορολογικού στοιχείου).

Το συμβόλαιο επομένως, είναι αναντικατάστατος τύπος από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, ενώ ταυτόχρονα αποτελεί και το νόμιμο παραστατικό που προβλέπεται από τον ΚΒΣ, χωρίς να χωρά αμφισβήτηση. Εν προκειμένω ο προσδιορισμός του ακαθάριστου εισοδήματος του άρθρου 30 και ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος του άρθρου 31 του Ν. 2238/94 έγινε με βάση τα συμβόλαια μεταβίβασης(αγοράς οικοπέδου και πώλησης οριζοντίων ιδιοκτησιών).

Επειδή, πέραν των ως άνω αναφερομένων, οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από θεωρηθείσες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. , επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων κατά των προσβαλλόμενων πράξεων:

1) Επί του υπ' αριθ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α., αρθ. 4 Ν 2523/1997 διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2003

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :
Συνολικό ποσό προστίμου: 300,00€

2) Επί του υπ' αρ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2005

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :
Συνολικό ποσό προστίμου: 586,00€ *1/3 = 195,33€

3) Επί του υπ' αρ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2004

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :
Συνολικό ποσό προστίμου: 586,00€ *1/3 = 195,33€

4) Επί του υπ' αρ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2003

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :
Συνολικό ποσό προστίμου: 586,00€ *1/3 = 195,33€

5) Επί του υπ' αρ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Εισοδήματος διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2003

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :
Συνολικό ποσό προστίμου: 300,00€

6) Επί του υπ' αρ. Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2006 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2005)

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2006	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φόρος Εισοδήματος της άτυπης εταιρείας	0,00€	22.750,12€	22.750,12€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης 120% (ως η οριστική πράξη)		27.300,15€	27.300,15€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€	50.050,27€	50.050,27€

7) Επί του υπ' αρ. Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2005 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2004)

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2005	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φόρος Εισοδήματος της άτυπης εταιρείας	0,00€	25.499,63€	25.499,63€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης 120% (ως η οριστική πράξη)		30.599,56€	30.599,56€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€	56.099,19€	56.099,19€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 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).