



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

Καλλιθέα 13/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2569

ΤΜΗΜΑ Α5 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 16/03/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των του, με ΑΦΜ, του, με ΑΦΜ του, με ΑΦΜ κατοίκων και του με ΑΦΜ κατοίκου, κατά των: 1) με αρ., οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2000 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.1999 – 31.12.1999), 2) με αρ., οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2000 – 31.12.2000), 3) με αρ., οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002

(διαχειριστικής περιόδου 01.01.2001 – 31.12.2001), 4) με αρ., οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α (βάσει της §1 του άρθρου 4 Ν. 2523/1997) οικονομικού έτους 2000 (διαχειριστικής περιόδου 30.07.1999 – 31.12.1999), 5) με αρ., οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ (βάσει της §6 του άρθρου 5 Ν. 2523/1997) οικονομικού έτους 2000 (διαχειριστικής περιόδου 30.07.1999 – 31.12.1999), 6) με αρ., οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ (βάσει της §6 του άρθρου 5 Ν. 2523/1997) οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2000 – 31.12.2000), 7) με αρ., οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ (βάσει της §6 του άρθρου 5 Ν. 2523/1997) οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2001 – 31.12.2001) , του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου του των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση καθώς και τις από 29-01-2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου και συγκεκριμένα, την Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, την Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. και την Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. του

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5.

Επί της από 16/03/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των του, με ΑΦΜ, του, με ΑΦΜ του **Βασιλείου**, με ΑΦΜ κατοίκωνκαι του **Γεωργίου** με ΑΦΜ κατοίκου, 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:

1)Με την υπ' αρ., οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2000 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.1999 – 31.12.1999) επιβλήθηκε διαφορά κυρίου φόρου ύψους 27.867,29 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου ύψους 33.440,75 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 61.308,04 Ευρώ.

2)Με την υπ' αρ., οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2000 – 31.12.2000) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επιβλήθηκε διαφορά κυρίου φόρου ύψους 54.313,64 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου ύψους 65.176,36 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 119.490,00 Ευρώ.

3)Με την υπ' αρ., οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2001 – 31.12.2001) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επιβλήθηκε διαφορά κυρίου φόρου ύψους 33.347,94 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου ύψους 40.017,53 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 73.365,47 Ευρώ.

4) Με την υπ' αρ., οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α (βάσει της §1 του άρθρου 4 Ν. 2523/1997) οικονομικού έτους 2000 (διαχειριστικής περιόδου 30.07.1999 – 31.12.1999)του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 300,00 Ευρώ.

5) Με την υπ' αρ., οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ (βάσει της §6 του άρθρου 5 Ν. 2523/1997) οικονομικού έτους 2000 (διαχειριστικής περιόδου 30.07.1999 – 31.12.1999), του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 195,33 Ευρώ.

6) Με την υπ' αρ., οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ (βάσει της §6 του άρθρου 5 Ν. 2523/1997) οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2000 – 31.12.2000), του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 195,33 Ευρώ.

7) Με την υπ' αρ., οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ (βάσει της §6 του άρθρου 5 Ν. 2523/1997) οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2001 – 31.12.2001), του Προϊσταμένου τουεπιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 195,33 Ευρώ.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν με βάση τις από 27/01/2016 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΒΣ, της ελέγκτριας του, οι οποίες συντάχθηκαν μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της με αρ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου τουγια τα οικ. έτη 2000 έως 2002 στην άτυπη εταιρεία με μέλη τουςτου, του....., του, καικαι σύμφωνα με τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των οποίων: τα τέσσερα ως άνω φυσικά πρόσωπα καταρχήν αγόρασαν, από κοινού και εξ αδιαιρέτου, σε αναλογία 20% ο πρώτος, 20% ο δεύτερος, 26,70% ο τρίτος και 33,30% ο τέταρτος εξ αυτών, οικόπεδο, στην οδό, κατόπιν ανήγειραν οικοδομή σε αυτό με το σύστημα της αντιπαροχής, αναθέτοντας την εργολαβία στην κατασκευαστική κοινοπραξία «.....» που συνέστησαν μεταξύ τους, με τα ίδια ως άνω ποσοστά και τέλος πούλησαν όλες τις οριζόντιες ιδιοκτησίες αυτής που τους αντιστοιχούσαν και επομένως, τα τέσσερα φυσικά πρόσωπα συνέστησαν στην πραγματικότητα την ελεγχόμενη Άτυπη Εταιρία, η οποία ανέπτυξε εμπορική δραστηριότητα και απέκτησε εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις, σύμφωνα με το άρθ.28 §1 του Κ.Φ.Ε.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτούνται την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, ή άλλως μεταρρύθμιση αυτών ισχυριζόμενοι τα εξής:

1) Παραγραφή των ελεγχόμενων χρήσεων.

α. Οι επίμαχες χρήσεις 1999 - 2001 έχουν υποπέσει στον γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής των διατάξεων των άρθρων 84§1 του Ν. 2238/1994 και 36§1 εδ. α' του Ν. 4174/2013.

β. Δεν τυγχάνει εφαρμογής για αυτές η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 37§5 του Ν. 4141/2013 διετής παράταση του χρόνου παραγραφής, διότι, όπως προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου, δεν εκδόθηκε εντολή ελέγχου έως 31-12-2013, καθώς η υπό κρίση υπόθεση ελέγχεται δυνάμει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του, ήτοι εντολής εκδοθείσας μετά τις 31-12-2013.

γ. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου έως τις 31-12-2013, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα νομολογία (ΔΕΦΧαν 24/2013, ΔΕΦΑθ 624/2014), αυτή θα είχε ως αποτέλεσμα την παράταση της προθεσμίας παραγραφής μόνο της χρήσεως 2007,

της οποίας ο χρόνος παραγραφής εξέπνεε πρωτογενώς στις 31-12-2013, και όχι και των προγενεστέρων αυτής χρήσεων.

δ. Δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής καμιάς εκ των λοιπών προθεσμιών παραγραφής (δεκαετής, δεκαπενταετής), που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς, όπως και στην ίδια την Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος ομολογείται (βλ. σελ. 2), τα τιμήματα από τις πωλήσεις των επίμαχων ακινήτων συμπεριλήφθηκαν κανονικώς στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών εκάστου εξ αυτών , με αποτέλεσμα να μην μπορεί να γίνει λόγος ούτε για «νέα συμπληρωματικά στοιχεία», ούτε για τυχόν μη υποβολή δηλώσεως.

ε. Ακόμη και στην περίπτωση, που θα ίσχυε η δεκαπενταετής παραγραφή – πράγμα, που αρνούνται και αποκρούουν ρητώς και κατηγορηματικώς -, τότε και πάλι η χρήση 1999 έχει παραγραφεί υπό κάθε εκδοχή.

στ. Ο χαρακτηρισμός της «άτυπης εταιρείας» δίδεται το πρώτον από τον παρόντα έλεγχο, χωρίς στον οικείο χρόνο διενεργείας των σχετικών πράξεων να απορρέει από την οποιαδήποτε ρητή διάταξη τυχόν υποχρέωσή τους να ανεγείρουν την επίμαχη οικοδομή συστήνοντας αναγκαίως κάποια εταιρική μορφή. Επομένως, ακόμη και αν η εξεταζόμενη δραστηριότητά τους ήθελε θεωρηθεί δήθεν «εμπορική» - πράγμα, που αρνούνται και αποκρούουν κατηγορηματικώς -, τότε και πάλι δεν θα επρόκειτο παρά για ατομική δραστηριότητα εκάστου εξ αυτών σε συνεργασία με τους υπολοίπους, που σε καμιά περίπτωση η οποιαδήποτε νομοθεσία δεν υπαγορεύει να περιβληθεί υποχρεωτικώς τον οποιοδήποτε εταιρικό τύπο. Εξ άλλου, στις διατάξεις του άρθρου 2§4 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ουδόλως περιλαμβάνεται ρητώς στα υποκείμενα του φόρου η «άτυπη εταιρεία», παρά μόνον η αφανής εταιρεία, για την οποία, άλλωστε, Φορολογική Διοίκηση έχει αποφανθεί (βλ. το υπ' αριθμ. 1077973/1432/Α0012/29-07-2005 έγγραφο του ΥπΟικ) ότι, με δεδομένο πως δεν αποτελεί νομικό πρόσωπο, αλλά μια εμπορική σύμβαση, η οποία δεν προβάλλεται στις συναλλαγές με τους τρίτους, δεν δύναται να χορηγηθεί βεβαίωση ενάρξεως εργασιών με βάση το καταστατικό, παρά, αντιθέτως, δήλωση ενάρξεως εργασιών μπορεί να υποβληθεί μόνο στο όνομα του φυσικού προσώπου. Κατά συνέπεια, όλως αβασίμως ισχυρίζεται ο έλεγχος (βλ. σελ. 17, 18 της Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος) ότι δήθεν συντρέχει εν προκειμένω περίπτωση εφαρμογής της δεκαπενταετούς παραγραφής κατ' άρθρο 84§5 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), επειδή τάχα έπρεπε να έχει υποβάλει φορολογικές δηλώσεις η «άτυπη εταιρεία».

2) Μη στοιχειοθέτηση των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) λόγω ελλείψεως προθέσεως ασκήσεως κερδοσκοπικής δραστηριότητας.

Επειδή στο άρθρο 65 Ν 4174/2013, ορίζονται τα εξής:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 48/6-2-1986 ορίζεται ότι: Άτυπος είναι η εταιρεία η οποία πραγματικά λειτουργεί σαν εταιρεία, χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για τη σύσταση της διατυπώσεις.

Στην προκειμένη περίπτωση οι προσφεύγοντες αγόρασαν από κοινού και εξ αδιαιρέτου οικόπεδο, ανήγειραν οικοδομή σε αυτό, με το σύστημα της αντιπαροχής, και κατόπιν με μία σειρά από διαδοχικές πράξεις πούλησαν τις οριζόντιες ιδιοκτησίες αυτής.

Εντός σύντομου χρονικού διαστήματος από την αγορά του οικοπέδου (στις 16/07/1997), συστάθηκε η Κοινοπραξία «.....» (στις 25/09/1997), εκδόθηκαν άδειες οικοδομής (οι υπ'αρ.), και δόθηκε αντιπαροχή (με το υπ'αρ.εργολαβικό συμβόλαιο) και μάλιστα σαν εργολήπτρια ανέλαβε η ως άνω κοινοπραξία των οικοπεδούχων.

Στο εργολαβικό συμβόλαιο, συμφωνήθηκε δε, οι τέσσερις οικοπεδούχοι να παρακρατήσουν τα 517/1000 εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου και ως εργολαβικό αντάλλαγμα να μεταβιβάσουν στην συμβαλλόμενη εργολήπτρια κοινοπραξία «.....» ή σε τρίτα πρόσωπα που θα υποδειχθούν από αυτή, τα υπόλοιπα 483/1000. Όλες οι οριζόντιες ιδιοκτησίες που αντιστοιχούσαν στα 517/1000 εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου πουλήθηκαν από τους τέσσερις οικοπεδούχους, τηρουμένου του ποσοστού συνιδιοκτησίας τους επί του οικοπέδου, δηλαδή 20% οι δύο πρώτοι,και, 26,70% οκαι 33,30% ο

Ως εκ τούτου, οι τέσσερις οικοπεδούχοι αποτελούν τους εταίρους μιας άτυπης εταιρίας, με ποσοστό συμμετοχής 20% οι και, 26,70% οκαι 33,30% ο, η οποία στερείται μεν νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι δημοσιότητας που προβλέπει ο νόμος αλλά ασκεί εμπορική πράξη και αποκτά εισοδήματα από την πώληση των οριζόντιων ιδιοκτησιών οικοδομής ανεγερθείσας στο ιδιόκτητο οικόπεδό της.

Οι παραπάνω ενέργειες σε καμία περίπτωση δεν προσιδιάζουν με αυτό που επικαλούνται οι προσφεύγοντες ότι: «... επρόκειτο παρά για ατομική δραστηριότητα εκάστου εξ ημών σε συνεργασία με τους υπολοίπους,.....».

Επειδή η ελεγχόμενη Άτυπη Εταιρία, πέραν των λοιπών υποχρεώσεων, όφειλε να υποβάλλει Δηλώσεις Φορολογίας προκειμένου να φορολογηθεί για τα εισοδήματά της από την πώληση των οριζόντιων ιδιοκτησιών που πραγματοποίησε.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 5 του Ν.2238/1994, επί μη υποβολής δήλωσης φορολογίας το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο 15 ετών από τη λήξη της προθεσμίας επίδοσης της δήλωσης. Εν προκειμένω, η ελεγχόμενη Άτυπη Εταιρία, δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών, δεν θεώρησε και δεν τήρησε Βιβλία και Στοιχεία του ΚΒΣ και τέλος δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις για τα εισοδήματά της από την πώληση των ακινήτων της, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.2238/1994. Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους στα εισοδήματα της ελεγχόμενης υπόκειται σε 15ετή παραγραφή, με πρώτη παραγραφόμενη χρήση μέχρι 31/12/2015 τη χρήση 01/01-31/12/1999.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) 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 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, μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου με αρ., το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων της πρώτης ανέλεγκτης χρήσης 1999 (οικον. έτος 2000) που λόγω της δεκαπενταετούς παραγραφής έληγε στις 31/12/2015, παρατείνεται για ένα έτος, δηλαδή στις 31/12/2016.

Επιπλέον σημειώνεται ότι η εντολή ελέγχου με αρ.εκδόθηκε κατόπιν στοιχείων που προέκυψαν λόγω του ελέγχου της αποστολής εμβασμάτων στο εξωτερικό από τον, με συνδικαιούχους τους Οι ανωτέρω συμπεριλαμβάνονται στις εισαγγελικές παραγγελίες ABMκαικαι ελέγχονται από τη χρήση του 2000.

Επειδή ο τρόπος αναγραφής των τιμημάτων από τις πωλήσεις των εν λόγω ακινήτων στις υποβληθείσες Δηλώσεις Εισοδήματος και στον ΚΩΔ 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων», του Πίνακα 7 «Ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη» στον οποίο δηλώθηκαν, σε καμία περίπτωση δεν καθιστούν αληθές το επιχείρημα των προσφευγόντων ότι δήθεν "...τα τιμήματα από τις πωλήσεις των επίμαχων ακινήτων συμπεριλήφθηκαν κανονικώς στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών εκάστου εξ ημών, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να γίνει λόγος ούτε για «νέα συμπληρωματικά στοιχεία» ούτε για τυχόν μη υποβολής δηλώσεως....» διότι η δήλωση των ποσών αυτών από τα φυσικά πρόσωπα – μέλη της ελεγχόμενης Άτυπης Εταιρίας σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά την υποχρέωση της εταιρίας για υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.2238/1994.

Αντιθέτως τα ποσά αυτά, στον κωδικό που δηλώνονται, μειώνουν την ετήσια δαπάνη διαβίωσης του φορολογούμενου και συγκεκριμένα χρησιμοποιούνται για την κάλυψη του τεκμηρίου αγοράς οικοπέδου, με αποτέλεσμα την αποφυγή φορολόγησής του λόγω τεκμηρίων.

Κατόπιν αυτών οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων ότι έχει παραγραφή η χρήση 1999 είναι αβάσιμοι, μη νόμιμοι και απορριπτέοι.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/94, ορίζονται τα εξής: «**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 (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:

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 την Ε.1340/Εγκ.5/22.1.1968 εγκύκλιο, 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 περισσοτέρων πράξεων αγοράς και πώλησης ακινήτων, αλλά και όταν διενεργείται και μία μόνο πράξη πώλησης.

Επειδή, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος τα τέσσερα φυσικά πρόσωπα – μέλη της προσφεύγουσας Άτυπης Εταιρίας δραστηριοποιούνται επαγγελματικά στο χώρο της κατασκευής κτιρίων, διαχρονικά και αποκλειστικά, σύμφωνα με τα αρχεία του TAXIS. Συγκεκριμένα:

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ				
Ατομική Δραστηριότητα σαν Αρχιτέκτονας – Μηχανικός		Έναρξη 22/4/1997		Έναρξη 08/01/1973 διακοπή 14/04/2011
.....Ι ΟΕ, ΑΦΜ, έναρξη 22/04/1993, διακοπή 19/02/2002	✓	✓	✓	
.....ΕΕ, ΑΦΜ, έναρξη 21/12/1989, διακοπή 02/02/1994	✓	✓	✓	
..... Κοιν/ξία, ΑΦΜ, έναρξη 21/10/1997, διακοπή 1/7/2008	✓	✓	✓	✓
....., ΑΦΜ, έναρξη 16/05/2007	✓	✓		
.....ΟΕ ήδηΕΕ, ΑΦΜ, έναρξη 21/04/2000	✓	✓		

Όλες οι παραπάνω εταιρίες είναι κατασκευαστικές με αντικείμενο την ανέγερση οικοδομών και πώληση των οριζόντιων ιδιοκτησιών αυτών. Οι οικοδομές ανεγείρονται σε οικόπεδα ιδιοκτησίας των φυσικών προσώπων – μελών των εταιριών αυτών.

Η οικογένεια, δραστηριοποιείται στο χώρο της οικοδομής, τουλάχιστον από το 1989, σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία του TAXIS, ενώ οαπό το 1973.

Τα τέσσερα ως άνω φυσικά πρόσωπα συνεργάστηκαν για πρώτη φορά το 1997, σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία του TAXIS, όταν αγόρασαν εξ αδιαιρέτου το οικόπεδο επί της οδού, συστήνοντας στην πραγματικότητα, την ελεγχόμενη Άτυπη Εταιρία. Στη συνέχεια συστήσανε νομότυπα την κοινοπραξία «.....», με έναρξη στις 21/10/1997 και διακοπή στις 01/07/2008, με ΑΦΜ, όπως αναφέρεται στον προηγούμενο πίνακα, προκειμένου να ανεγείρουν οικοδομή, με το σύστημα της αντιπαροχής, στο ιδιόκτητο οικόπεδό τους. Οι πωλήσεις των εν λόγω οριζόντιων ιδιοκτησιών είτε για λογαριασμό των τεσσάρων φυσικών προσώπων σαν οικοπεδούχων είτε για λογαριασμό των τεσσάρων φυσικών προσώπων σαν κοινοπρακτούντων εργολάβων, πραγματοποιήθηκαν στις χρήσεις 1999, 2000 και 2001 και είναι αντικείμενο του παρόντος ελέγχου από την υπηρεσία μας.

Παράλληλα, οι ίδιοι ως άνω, το 2000, λειτουργώντας πάλι σαν Άτυπη Εταιρία, αγόρασαν άλλο οικόπεδο επί της οδού Στις 21/04/2000 τα δύο αδέρφια, συνέστησαν εταιρία, όπως αναφέρεται στον παραπάνω πίνακα, η οποία ανέλαβε σαν εργολάβος την ανέγερση οικοδομής σε αυτό το οικόπεδο. Οι πωλήσεις των εν λόγω ιδιοκτησιών πραγματοποιήθηκαν στις χρήσεις 2003, 2004 και 2005 και αποτέλεσαν αντικείμενο ελέγχου από την υπηρεσία μας με την εντολή

Επιπρόσθετα στη χρήση 2002 οαγόρασε τρίτο οικόπεδο, στο, οδός, με τονσε αναλογία 80% και 20% ο καθένας. Στη χρήση 2003, ομεταβίβασε το 20% της ιδιοκτησίας του στουςκαικαι αποχώρησε. Στο οικόπεδο αυτό ανεγέρθηκε οικοδομή με το σύστημα της αντιπαροχής και οι οριζόντιες ιδιοκτησίες πωλήθηκαν από τη χρήση 2006 και μετά.

Από τη χρονική αλληλουχία των παραπάνω ενεργειών, σαφώς προκύπτει ότι τα τέσσερα φυσικά πρόσωπα συνέστησαν Άτυπη Εταιρία προκειμένου να αγοράσουν το οικόπεδο, επί της οδού, ανήγειραν οικοδομή σε αυτό με το σύστημα της αντιπαροχής και πούλησαν τις οριζόντιες ιδιοκτησίες αυτού, στα πλαίσια πάντα της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, αποσκοπώντας στο κέρδος από τις πωλήσεις και στη μη φορολόγησή τους για τα κέρδη αυτά.

Στον πίνακα που ακολουθεί, περιλαμβάνονται τα συμβόλαια πώλησης όλων των οριζόντιων ιδιοκτησιών της οικοδομής είτε για λογαριασμό της ελεγχόμενης είτε για λογαριασμό της εργολήπτριας.

.....
.....
.....

Από τις ημερομηνίες κατάρτισης των συμβολαίων και τα ποσά, όπως αυτά αναφέρονται στον παραπάνω πίνακα, σαφώς προκύπτει ότι τα τέσσερα φυσικά πρόσωπα αγόρασαν το οικόπεδο και ανήγειραν σε αυτό οικοδομή αποσκοπώντας στην άμεση πώληση των οριζόντιων ιδιοκτησιών αυτής, είτε σαν μέλη της οικοπεδούχου Άτυπης Εταιρίας, είτε σαν μέλη της εργολάβου Κοινοπραξίας και την επίτευξη κέρδους από αυτήν τους την επιχειρηματική δραστηριότητα. Η μόνη διαφορά έγκειται στο ότι για τα κέρδη τους η εργολάβος Κοινοπραξία φορολογήθηκε ενώ η οικοπεδούχος Άτυπη Εταιρία **απέφυγε τη φορολόγηση** μη υποβάλλοντας δηλώσεις φορολογίας.

Επειδή τα φυσικά πρόσωπα – μέλη της ελεγχόμενης Άτυπης Εταιρίας συμμετέχουν στην εργολήπτρια - κατασκευάστρια Κοινοπραξία «.....η δραστηριότητα της ελεγχόμενης θεωρείται προέκταση της δραστηριότητας ανέγερσης – πώλησης ακινήτων και το εισόδημά της φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε.

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός των προσφευγόντων για μη στοιχειοθέτηση των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 λόγω ελλείψεως προθέσεων ασκήσεως κερδοσκοπικής δραστηριότητας είναι αβάσιμος, μη νόμιμος και απορριπτέος.

Επειδή κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 29/01/2016 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. του προϊσταμένου τουεπί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των του, με ΑΦΜ, του, με ΑΦΜ του, με ΑΦΜ και του Γεωργίου με ΑΦΜ και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων .

**Συνολική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση
Ως προς τη Φορολογία εισοδήματος.**

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2000

Διαφορά φόρου	27.867,29 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	33.440,75 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	61.308,04 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2001

Διαφορά φόρου	54.313,64
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	65.176,36
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	119.490,00

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2002

Διαφορά φόρου	33.347,94
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	40.017,53
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	73.365,47

Ως προς το πρόστιμο του ΦΠΑ**ΧΡΗΣΗ 30/7/1999-31/12/1999**

Πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 4 Ν 2523/97 **300,00** ευρώ.

Ως προς τα πρόστιμα του ΚΒΣ**ΧΡΗΣΗ 30/7/1999-31/12/1999**

Πρόστιμο της παρ.6 του άρθρου 5 Ν 2523/97 **195,33** ευρώ.

ΧΡΗΣΗ 01/01/2000-31/12/2000

Πρόστιμο της παρ.6 του άρθρου 5 Ν 2523/97 **195,33** ευρώ.

ΧΡΗΣΗ 01/01/2001-31/12/2001

Πρόστιμο της παρ.6 του άρθρου 5 Ν 2523/97 **195,33** ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α. α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).