



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

Καλλιθέα 21-06-2016

Αριθμός απόφασης: 2239

A5 ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604554

ΦΑΞ : 213 1604566-7

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά των υπ' αριθμ.: **α)** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2001, **β)** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2000 και **γ)** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 4 Ν. 2523/1997, χρήσης 2000, του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του, 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 της «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε στην άτυπη εταιρεία «.....» φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 1.438.797 δρχ πλέον 1.726.557 δρχ (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι συνολικού ποσού 3.165.354 δρχ ή 9.289,37€, για το οικον. έτος 2001.

2) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του, χρήσης 2000, επιβλήθηκε στην ως άνω άτυπη εταιρεία πρόστιμο συνολικού ποσού 195,33€, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1,2,3 & 6 και 19, σε συνδιασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 6 του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

3) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 4 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου του, χρήσης 2000, επιβλήθηκε στην ως άνω άτυπη εταιρεία πρόστιμο 300,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθ. 36 παρ. 1 του Ν. 2859/2000.

Στα πλαίσια ελεγκτικών επαληθεύσεων, κατόπιν εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του σε υπόθεση άλλου φορολογουμένου, διενεργήθηκε έρευνα στο Υποθηκοφυλακείο και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Με το υπ' αριθ. συμβόλαιο αγοράς οικοπέδου του συμβολαιογράφου Αθηνών, οι, με ποσοστό 50% εξ' αδιαιρέτου και η, με ποσοστό 50 % εξ' αδιαιρέτου, αγόρασαν μία αυτοτελή κάθετη ιδιοκτησία, επιφανείας 495,10τ.μ., με ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του οικοπέδου 200/1000 εξ' αδιαιρέτου, που βρίσκεται στη θέση, αντί τιμήματος 8.500.000 δρχ, πλέον ΦΜΑ 875.750 δρχ και λοιπά έξοδα 148.455 δρχ, ήτοι συνολικό κόστος απόκτησης 9.524.205 δρχ.

2) Με το υπ' αριθ. συμβόλαιο πώλησης της συμβολαιογράφου Αθηνών, το ανωτέρω οικόπεδο πουλήθηκε αντί τιμήματος 13.635.054 δρχ (ο υπολογισμός έγινε βάσει του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων).

Επειδή, από τις δύο ως άνω διαδοχικές μεταβιβάσεις που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου του, κατόπιν έρευνας στο Υποθηκοφυλακείο, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι οι δύο ως άνω αναφερόμενοι συνιδιοκτήτες των μεταβιβαζόμενων ακινήτων, ενήργησαν ως μέλη εμπορικής επιχείρησης(άτυπη εταιρεία), με σκοπό την επίτευξη κέρδους από αγοραπωλησία ακινήτου. Για τον λόγο αυτό εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του, η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου, για την χρήση 2000, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην Άτυπη Εταιρεία, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), του Π.Δ 186/1992(περί Κ.Β.Σ.) και του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξετασθούν οι προβαλλόμενες πράξεις και να ακυρωθούν – εξαφανιστούν, άλλως να τροποποιηθούν και να μεταρρυθμιστούν επί τα βελτίω, ισχυριζόμενη τα εξής:

1) Παράνομες και ακυρωτές οι καταλογιστικές πράξεις λόγω μη έκδοσης επ' ονόματί της εντολής ελέγχου.

2) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου οικ. έτους 2001(χρήση2000).

3) Δεν στοιχειοθετήθηκε από τον έλεγχο ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994. – Αοριστία της έκθεσης ελέγχου.

4) Δεν τεκμηριώθηκε από τον έλεγχο η κερδοσκοπική πρόθεσή της κατά τον χρόνο απόκτησης του ακινήτου.

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

Επειδή, από τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση μας από την εξέταση της παρούσης και της με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, επί συναφούς υποθέσής της, προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πράξεις αγοράς και πώλησης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου ακινήτων ως εξής: α) στις αγόρασε με τον, κατά ποσοστό 50% έκαστος, ένα οικόπεδο στο, το οποίο μεταπούλησε στις και οι οποίες αποτελούν το εμπορικό αντικείμενο της υπό εξέτασης άτυπης εταιρείας, β) στις αγόρασε με τον, κατά ποσοστό 50% έκαστος, ένα οικόπεδο στο, το οποίο μεταπούλησε στις και γ) στις αγόρασε με τον, κατά ποσοστό 50% έκαστος, ένα οικόπεδο στο, από το οποίο μετά από τροποποίηση σύστασης κάθετης ιδιοκτησίας προέκυψαν δύο ιδιοκτησίες, εκ των οποίων, η μία μεταπουλήθηκε στις (Το 50% της υπολειπόμενης ιδιοκτησίας, που ανήκε στον, μεταπουλήθηκε στις). Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει, ότι η προσφεύγουσα πραγματοποιούσε **κατά σύστημα** πράξεις αγοράς και πώλησης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου ακινήτων, με σκοπό την επίτευξη κέρδους και όχι την αξιοποίηση κεφαλαίων, δεδομένου ότι καμία από τις ως άνω ιδιοκτησίες δεν αξιοποιήθηκε περαιτέρω. Ενήργησε, εν τοις πράγμασι ως μέλος άτυπων εταιριών, οι οποίες στερούνταν νομικής προσωπικότητας, καθόσον δεν είχαν καταρτιστεί έγκυρα καταστατικά και δεν είχαν τηρηθεί οι όροι δημοσιότητας όπως ο νόμος ορίζει και για τις οποίες 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι νομικά πλημμελής η προσβαλλόμενη πράξη λόγω μη ύπαρξης εντολής ελέγχου εκδοθείσας επ' ονόματί της, πράγμα που αποτελεί παραβίαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, στην υπ' αριθ. εκδοθείσα εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του, η οποία εκδόθηκε για να ελεγχθεί η άτυπη εταιρεία «.....» και όχι η προσφεύγουσα ως φυσικό πρόσωπο, αναφέρονται εμφανώς τα στοιχεία και το Α.Φ.Μ. της προσφεύγουσας, το ότι ο έλεγχος αφορά στην άτυπη εταιρεία της οποίας η προσφεύγουσα αποτελεί μέλος, με ποσοστό συμμετοχής σε αυτήν 50%, καθώς και το αντικείμενο της συναλλαγής, για τον έλεγχο της οποίας εξεδόθη η ως άνω εντολή.

Επίσης, στις εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αναφέρονται αναλυτικά, η επωνυμία της εταιρείας «», η μορφή της εταιρείας «Άτυπη Εταιρεία», η δραστηριότητα αυτής κ.λ.π.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας προβάλλονται αλυσιτελώς.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου οικ. έτους 2001(χρήση2000), 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, κατόπιν έρευνας που διενεργήθηκε στο Υποθηκοφυλακείο, στα πλαίσια πλήρους ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και λοιπών φορολογιών, για το άλλο μέλος της άτυπης εταιρείας, τον, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου του μη δηλωθέν εισόδημα από μεταβιβάσεις ακινήτων τις οποίες πραγματοποίησαν η προσφεύγουσα από κοινού με τον, ήτοι πράξεις αγοράς και πώλησης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου ακινήτου, με σκοπό το κέρδος, χωρίς να έχουν προβεί στη σύσταση οποιασδήποτε νομικής μορφής εταιρία, για την άσκηση της δραστηριότητας τους αυτής. Βάσει των ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι οι ως άνω συμβαλλόμενοι, εν τοις πράγμασι ενήργησαν 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 το οικ. έτος 2001(χρήση 2000), 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 της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται 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.

Τα κέρδη που αποκτούν οι άτυπες και αφανείς εταιρείες, θεωρούνται ότι αποκτήθηκαν από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο αυτών (Άρθρο 28 παρ.4β Ν.2238/1994). Αν αποδειχθεί ότι οι εταίροι είναι περισσότεροι, τα κέρδη κατανέμονται σ' αυτούς κατά το ποσοστό τους και εφόσον αυτό δεν είναι σαφές, κατ' ισομοιρία.

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 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 απέκομισε 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 η προσφεύγουσα από κοινού με τον κ., ενήργησαν ως μέλη άτυπης εταιρείας, διενεργώντας μεταβίβαση ακινήτου εξ' επαχθούς αιτίας, εντός του έτους 2000 και αφετέρου ότι από την δραστηριότητα αυτή αποκτήθηκε εισόδημα από

εμπορική εταιρική επιχείρηση, το οποίο δεν δηλώθηκε ως όφειλε και δεν φορολογήθηκε, ορθά κρίθηκε ότι πληρούνται όλες τις προϋποθέσεις υπαγωγής της περίπτωσης αυτής, στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν τεκμηριώθηκε από τον έλεγχο η κερδοσκοπική πρόθεσή της κατά τον χρόνο απόκτησης του ακινήτου και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν για τον λόγο αυτό, οι προϋποθέσεις υπαγωγής της στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/94.

Επειδή η προσφεύγουσα από κοινού με τον έτερο συνιδιοκτήτη προέβησαν στις, σε αγορά ακινήτου και στις σε πώληση αυτού, προκύπτει ότι για τις ως άνω μεταβιβάσεις εξ' επαχθούς αιτίας, η προσφεύγουσα απέβλεπε στην επίτευξη κέρδους και όχι στην αξιοποίηση κεφαλαίων ή την περαιτέρω αξιοποίηση του ακινήτου. Το κέρδος στην προκειμένη περίπτωση ανερχόταν σε 13.635.054 δρχ – 9.524.205 δρχ = 4.110.849 δρχ ή 12.064.12€(και κατά το ποσοστό που της αναλογούσε). Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας προβάλλονται αλυσιτελώς.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται 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 της προσφεύγουσας ότι έπρεπε ο υπολογισμός του φερόμενου ως φορολογητέου κέρδους να γίνει δυνάμει εξωλογιστικού και όχι λογιστικού προσδιορισμού,είναι αβάσιμοι.

Επειδή, πέραν των ως άνω αναφερομένων, οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από θεωρηθείσες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του , 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 της κατά των προσβαλλόμενων πράξεων.

1) Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2001	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φόρος Εισοδήματος της άτυπης εταιρείας	0,00€	1.438.797δρχ ή 4.222,44€	1.438.797δρχ ή 4.222,44€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης 120% (ως η οριστική πράξη)		1.726.557δρχ ή 5.066,93€	1.726.557δρχ ή 5.066,93€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€	3.165.354δρχ ή 9.289,37€	3.165.354δρχ ή 9.289,37€

2) Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.

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

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: 195,33€

3) Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/1997

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

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: 300,00€

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).