



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 26/5/2016

Αριθμός απόφασης: 1954

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των με ΑΦΜ, με ΑΦΜ, με ΑΦΜ κατοίκων και με ΑΦΜ κατοίκου , κατά των

α) με αρ., οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004.

β) με αρ., οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005.

γ) με αρ., οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006.

δ) με αρ., οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α οικονομικού έτους 2002.

ε) με αρ., οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ οικονομικού έτους 2002.

στ) με αρ., οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ οικονομικού έτους 2003.

ζ) με αρ., οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ οικονομικού έτους 2004.

η) με αρ., οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ οικονομικού έτους 2005.

θ) με αρ., οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ οικονομικού έτους 2006, του Προϊσταμένου, με τις οποίες επιβλήθηκαν σε βάρος του κύριοι φόροι, πρόσθετοι φόροι και λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά όπως αυτά προκύπτουν από τον παρακάτω πίνακα.

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Ποσό διαφοράς φόρου	Ποσό πρόσθετου φόρου & λοιπά συμβ/να	Ποσό προστίμου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
.....		ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	01/01-31/12/2003	43.713,06 €	15.299,57 €	18.359,49 €		33.659,06 €
		ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	01/01-31/12/2004	174.708,75 €	61.148,06 €	73.377,68 €		134.525,74 €
		ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	01/01-31/12/2005	86.998,83 €	27.839,62 €	33.407,55 €		61.247,17 €
		ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	08/02-31/12/2001				300,00 €	300,00 €
		ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ	08/02-31/12/2001				195,33 €	195,33 €
		ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ	01/01-31/12/2002				195,33 €	195,33 €
		ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ	01/01-31/12/2003				195,33 €	195,33 €
		ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ	01/01-31/12/2004				195,33 €	195,33 €
		ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ	01/01-31/12/2005				195,33 €	195,33 €
Σύνολο								230.708,62

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των, με ΑΦΜ,, με ΑΦΜ, με ΑΦΜ κατοίκων και 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου....., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2001 έως 2006 στην άτυπη εταιρεία με μέλη τους, με δραστηριότητα την ανέγερση οικοδομής και την πώληση οριζοντίων ιδιοκτησιών αυτής, σχετικά με το ακίνητο τους επί των οδών

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

- 1) Παραγραφή των ελεγχόμενων χρήσεων.
- 2) Μη στοιχειοθέτηση των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 λόγω ελλείψεως προθέσεων 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 τα παραπάνω τέσσερα φυσικά πρόσωπα αγόρασαν στις 07/04/2000 από κοινού και εξ αδιαιρέτου οικοπέδο, ανήγειραν οικοδομή σε αυτό, με το σύστημα της αντιπαροχής, και κατόπιν με μία σειρά από διαδοχικές πράξεις πούλησαν τις οριζόντιες ιδιοκτησίες αυτής.

Επίσης στις, στην κατασκευαστική εταιρία «.....», στην οποία συμμετέχουν σαν ομόρρυθμα μέλη, 50% έκαστος, οι δύο εκ των τεσσάρων οικοπεδούχων, ήτοι οι, ανατέθηκε η ανέγερση της οικοδομής (με το υπ'αρ. εργολαβικό συμβόλαιο). Επομένως, συμπεραίνεται ότι οι τέσσερις οικοπεδούχοι αμέσως με την αγορά του οικοπέδου είχαν ήδη προαποφασίσει και το εταιρικό σχήμα που θα αναλάμβανε την ανέγερση της οικοδομής.

Στο ίδιο ως άνω εργολαβικό συμβόλαιο, συμφωνήθηκε ότι, οι τέσσερις οικοπεδούχοι θα παρακρατήσουν τα εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου και ως εργολαβικό αντάλλαγμα θα μεταβιβάσουν στην συμβαλλόμενη εργολήπτρια εταιρεία «.....» ή σε τρίτα πρόσωπα που θα υποδειχθούν από αυτή, τα υπόλοιπα 476/1000. Όλες οι οριζόντιες ιδιοκτησίες που αντιστοιχούσαν στα 524/1000 εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου πουλήθηκαν από τους τέσσερις οικοπεδούχους, τηρουμένου του ποσοστού συνιδιοκτησίας τους επί του οικοπέδου, δηλαδή 30% οι δύο πρώτοι,, και 20% οι δύο τελευταίοι,

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, οι τέσσερις οικοπεδούχοι αποτελούν τους εταίρους μιας άτυπης εταιρίας, με ποσοστό συμμετοχής 30% οι, 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.

Εφόσον για τις εργασίες αυτές (ανέγερση και πώληση), η επιχείρηση δεν έχει περιβληθεί το νόμιμο τύπο εταιρίας ή άλλου υπόχρεου της § 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., ανεξάρτητα από τη μη υποβολή δήλωσης έναρξης επαγγέλματος θα φορολογηθεί ως αφανής εταιρία.

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

Επειδή, σύμφωνα 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 προσφεύγουσα 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, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου της 23-12-2015 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 29 του Ν. 3697/2008(ΦΕΚ Α'194) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009.»

Επειδή, σύμφωνα στην διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 3790/09 (ΦΕΚ Α' 143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ 7 Ν. 3888/2010) (ΦΕΚ Α'175) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ 2 Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ Α' 180) ορίζεται 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»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. Ν 4098/2012 (ΦΕΚ Α΄ 249) ορίζεται ότι «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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α΄ 235) 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 (ΦΕΚ Α΄ 270) 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)... 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 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι « 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή 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.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 11 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϋσχύουσες 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 ότι η εντολή ελέγχου με αρ. εκδόθηκε κατόπιν στοιχείων που προέκυψαν λόγω του ελέγχου της αποστολής εμβασμάτων στο εξωτερικό από τον Οι ανωτέρω συμπεριλαμβάνονται στις εισαγγελικές παραγγελίες ABM ΕΟΕ και ελέγχονται από τη χρήση του 2000.

Κατόπιν αυτών οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων ότι έχουν παραγραφή οι χρήσεις 2001 έως 2005 είναι αβάσιμος, μη νόμιμος και απορριπτέος.

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 περισσότερων πράξεων αγοράς και πώλησης ακινήτων, αλλά και όταν διενεργείται και μία μόνο πράξη πώλησης.

Επειδή, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από 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 ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	ΣΕ			
Ατομική Δραστηριότητα σαν Αρχιτέκτονας – Μηχανικός		Έναρξη 22/4/1997		Έναρξη 08/01/1973 διακοπή 14/04/2011
.....	✓	✓	✓	
.....	✓	✓	✓	
.....	✓	✓	✓	✓
.....	✓	✓		
.....	✓	✓		

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.

Τα τέσσερα ως άνω φυσικά πρόσωπα συστήσανε Άτυπη Εταιρία για πρώτη φορά το 1997 όταν αγόρασαν εξ αδιαιρέτου οικόπεδο επί της οδού Στη συνέχεια συστήσανε νομότυπα κοινοπραξία, από τις, 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.

Παράλληλα το 2000 αγόρασαν το οικόπεδο επί της οδού που αφορά την παρούσα ενδικοφανή. Στις τα δύο αδέρφια, συνέστησαν εταιρία, όπως αναφέρεται στον παραπάνω πίνακα, η οποία ανέλαβε σαν εργολάβος την ανέγερση της οικοδομής. Οι πωλήσεις των εν λόγω ιδιοκτησιών πραγματοποιήθηκαν στις χρήσεις 2003, 2004 και 2005.

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

Από τη συστηματική επανάληψη πανομοιότυπων ενεργειών και από τη χρονική αλληλουχία αυτών, 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 αυτής, στα πλαίσια πάντα της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, αποσκοπώντας στο κέρδος από τις πωλήσεις και στη μη φορολόγησή τους για τα κέρδη αυτά.

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

<u>Χρήση</u>				ποσο συμβολαίου	Πωλητής	
					Η ελεγχόμενη Άτυπη	Η εργολήπτρια εταιρία.
<u>2003</u>		Υ2 αποθήκη Β'υπογείου+ Ρ8 θέση στάθμ. Βυπογείου+ Ρ9 θέση στάθμ.Β'υπογείου + Υ3 αποθήκη Α'υπογείου + Α2 διαμ/μα κτίριο Ι		162.434,45	145.710,21	16.724,24
		ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2003		162.434,45	145.710,21	16.724,24
<u>2004</u>				188.216,11		188.216,11
<u>2004</u>		Α1 διαμέρισμα κτιρίου ΙΙ + Υ1 αποθήκη Β'υπογείου κτίριο ΙΙ + Ρ1 θέση στάθμ. Β'υπογ. Κτίριο ΙΙ + Ρ4 θέση στάθμ. Κτίριο ΙΙ		193.120,48	193.120,48	
<u>2004</u>				205.723,18		205.723,18
<u>2004</u>		Β1 διαμέρισμα κτιρίου ΙΙ + Υ3 αποθήκη α 'υπογείου κτίριο ΙΙ + Υ4 αποθήκη α' υπογείου κτίριο ΙΙ		220.585,33	220.585,33	
<u>2004</u>		Α1 διαμέρισμα κτιρίου Ι		168.656,70	168.656,70	
		ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2004		976.301,80	582.362,51	393.939,29
<u>2005</u>		Ρ12 θέση στάθμ. Β'υπογείου κτίριο Ι		6.407,75	6.407,75	
<u>2005</u>				230.799,69		230.799,69
<u>2005</u>				184.106,03		184.106,03
<u>2005</u>		Ρ13 θέση στάθμ. Β'υπογείου κτίριο Ι		3.588,34	3.588,34	
<u>2005</u>		Ι1 διαμέρισμα ισογείου κτιρίου ΙΙ +Υ5 αποθήκη Α'υπογείου κτίριο ΙΙ +Ρ2 θέση στάθμ. Β'υπογ.κτίριο ΙΙ + Ρ3 θέση στάθμ.Β'υπογ. Κτίριο ΙΙ		280.000,00	280.000,00	
		ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2005		704.901,81	289.996,09	414.905,72
		ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΕΩΝ 2003-2005		1.843.638,06	1.018.068,81	825.569,25

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 εργολήπτριας εταιρίας και την επίτευξη κέρδους από αυτήν τους την επιχειρηματική δραστηριότητα. Η μόνη διαφορά έγκειται στο ότι για τα κέρδη τους η εργολήπτρια εταιρία φορολογήθηκε ενώ η οικοπεδούχος Άτυπη Εταιρία απέφυγε τη φορολόγηση μη υποβάλλοντας δηλώσεις φορολογίας.

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός των προσφευγόντων « 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 στην από έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος επί της οποίας 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

Συνολική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Εισόδημα

Χρήση 2003 33.659,06 ευρώ.

Χρήση 2004 134.525,74 ευρώ.

Χρήση 2005 61.247,17 ευρώ.

Φ.Π.Α.

Χρήση 2001 300,00 ευρώ.

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2001 195,33 ευρώ.

Χρήση 2002 195,33 ευρώ.

Χρήση 2003 195,33 ευρώ.

Χρήση 2004 195,33 ευρώ.

Χρήση 2005 195,33 ευρώ.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).