



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 302/18-12-2015

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 παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουκατά των υπ' αρ.με ημερομηνία έκδοσης 23-06-2015 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων
4. Τις με αριθμόκαι ημερομηνία έκδοσηςΟριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την απόεισήγηση του Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Αμοιβές Ελεύθερων Επαγγελματιών** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε κατόπιν τακτικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 10.000,00€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 12.000,00€, ήτοι συνολικό ποσό **22.000,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58,59 & 66-68 του Ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.
- ✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Αμοιβές Ελεύθερων Επαγγελματιών** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε κατόπιν τακτικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 10.000,00€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 12.000,00€, ήτοι συνολικό ποσό **22.000,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58,59 & 66-68 του Ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.
- ✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Αμοιβές Ελεύθερων Επαγγελματιών** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε κατόπιν τακτικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 5.000,00€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω

ανακρίβειας ύψους 6.000,00€, ήτοι συνολικό ποσό **11.000,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58,59 & 66-68 του Ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

- ✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Αμοιβές Ελεύθερων Επαγγελματιών** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε κατόπιν τακτικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 33.744,00€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 40.492,80€, ήτοι συνολικό ποσό **74.236,80€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58,59 & 66-68 του Ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.
- ✓ Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου επί Αμοιβών σε μη υπόχρεους σε έκδοση φορολογικών στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε κατόπιν τακτικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 8.520,00€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 10.224,00€, ήτοι συνολικό ποσό **18.744,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58,59 & 66-68 του Ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.
- ✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Αμοιβές Ελεύθερων Επαγγελματιών** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε κατόπιν τακτικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 1.000,00€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 1.200,00€, ήτοι συνολικό ποσό **2.200,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58,59 & 66-68 του Ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.
- ✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Αμοιβές Ελεύθερων Επαγγελματιών** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε κατόπιν μερικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 300,00€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 360,00€, ήτοι συνολικό ποσό **660,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58,59 & 66-68 του Ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.
- ✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού**

Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Αμοιβές Ελεύθερων Επαγγελματιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε κατόπιν μερικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 162,00€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 195,12€, ήτοι συνολικό ποσό **357,72€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58,59 & 66-68 του Ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Το προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι με αριθμό και ημερομηνία έκδοσης Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- α. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου έχει παραγραφεί.
- β. Δεν υπήρχε υποχρέωση παρακράτησης.
- γ. Η διαχείριση των ακινήτων δεν γινόταν με σκοπό την αποκόμιση κέρδους.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «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».
- **Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 84 παρ. 1 του Ν.2238/94, «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.
Ωστόσο, σύμφωνα το αρ. 84 παρ. 4 του 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, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου

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 το αρ. 68 παρ. 2 του Ν.2238/94 «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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258).
- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4098/2012, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.
- **Επειδή,** σύμφωνα τέλος με το άρθρο 22 του νόμου 4203/2013 «..Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:
α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της

Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

- **Επειδή,** στην υπό εξέταση περίπτωση η εντολή τακτικού ελέγχου με αρ.2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αρ.2013 εντολής με μόνη τροποποίηση τα ονόματα των ελεγκτών. Συνεπώς, από τα προαναφερθέντα προκύπτει σαφώς ότι στις 31/12/2013 εκκρεμούσε στην Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων εντολή τακτικού ελέγχου για τις παραγραφόμενες χρήσεις, που καθιστούσε την προσφεύγουσαυποκείμενο ελέγχου. Επίσης, στην προκειμένη περίπτωση έχουν εφαρμογή τα όσα ορίζονται στην παρ. 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 περί δεκαετούς παραγραφής, Ο έλεγχος προέκυψε κατόπιν του με αρ. πρωτ. εγγράφου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), από τις συνημμένες εκθέσεις του οποίου προέκυπταν νέα στοιχεία ως προς τα κέρδη που απέκτησε η τα ελεγχόμενα έτη από την ανέγερση και πώληση ακινήτων.
- **Επειδή,** κατόπιν όλων των ανωτέρω, το δικαίωμα το Δημοσίου για κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων οριστικού προσδιορισμού φόρου δεν έχει παραγραφεί.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή,** σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 58 του Ν.2238/1994: «Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών.....».
- **Επειδή,** σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του Ν.2238/1994: Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', ε' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και του άρθρου 58, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη Δ.Ο.Υ. της έδρας τους μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση,

η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και το φόρο που παρακρατήθηκε.

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος απέδειξε την άσκηση δραστηριοτήτων κερδοσκοπικού χαρακτήρα από τηνκαι προσδιόρισε τα έσοδα από την πώληση ακινήτων ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 2238/94.
- **Επειδή**, είναι παντελώς αβάσιμος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος καταλογίζει παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος, χωρίς να προσδιορίζει για ποια πρόσωπα συντελείται η παρακράτηση. Οι σχετικές εκθέσεις τακτικού και μερικού ελέγχου παρακρατούμενων φόρων της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων είναι πλήρως αιτιολογημένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν τον καταλογισμό των εν λόγω παρακρατούμενων φόρων.
Σε καμία δε περίπτωση δεν καταλογίστηκε παρακρατούμενος φόρος χωρίς να προσδιορίζεται το πρόσωπο που έλαβε την αμοιβή. Συγκεκριμένα, στις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003-31/12/2003 & 01/01/2004-31/12/2004 καταλογίστηκαν παρακρατηθέντες φόροι για αμοιβές που έλαβε ο δικηγόροςΑΦΜ για υπηρεσίες που προσέφερε στο Επίσης, το 2007, 2008 και 2009, 2010 & 2011 σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου, το έλαβε υπηρεσίες από τον (ΑΦΜ)- λογιστή και την (ΑΦΜ)- εργολάβος – υπεργολάβος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του νόμου 2238/92: «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».
- **Επειδή**, σύμφωνα με την παράγραφο 2.3.1 της ερμηνευτικής εγκύκλιου (ΠΟΛ) 3/1992 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ο χαρακτηρισμός των προσώπων ως μη κερδοσκοπικών, που καταρχήν διατυπώνεται συνήθως στο καταστατικό ή στο συστατικό τους έγγραφο, κρίνεται από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά. Έτσι, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. πρέπει να ερευνά μήπως το μη κερδοσκοπικού σκοπού πρόσωπο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή έχει εκτραπεί του σκοπού του, οπότε στις περιπτώσεις αυτές είναι επιτηδευματίας και έχει όλες τις υποχρεώσεις του Κώδικα.

- **Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 167/1973, με την οποία έγινε δεκτή η με αρ. 383/1973 γνωμοδότηση του Νομικού συμβουλίου του Κράτους τα εισοδήματα των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που προκύπτουν από δραστηριότητα, η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής αυτών δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, έστω και αν διατίθενται προς εκπλήρωση του μη αποβλέποντος σε κέρδη σκοπού τους, αφού ο νόμος θέτει ως προϋπόθεση ότι τα εισοδήματα πρέπει να πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού αυτών και όχι απλώς να διατίθενται προς εκπλήρωση του σκοπού αυτών.
- **Επειδή**, με την Ε 1340/Εγκ. 5/22.1.1968 εγκύκλιο, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και μία 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 ωφέλειας. Αν το πρόσωπο αυτό δεν προβεί στη συνέχεια στη διενέργεια παρόμοιων πράξεων, θα υπαχθεί σε φόρο για το κέρδος που απεκόμισε από τη 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. Για να χαρακτηριστεί ως επιχείρηση, ενώ σε συστηματική άσκηση περισσότερων πράξεων ακινήτων δεν υπάρχουν ειδικότερες προϋποθέσεις, π.χ. χρόνος κτήσης των ακινήτων που πωλούνται, αξία αυτών κ.λπ., για μια μόνο πράξη απαιτείται: α) να πρόκειται για πώληση εδαφικής έκτασης που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλης, β) η εδαφική έκταση που πωλείται να αποκτήθηκε από επαχθή αιτία (αγορά, ανταλλαγή κ.λπ.), γ) η πώληση να πραγματοποιείται μέσα σε 2ετία από την απόκτηση από επαχθή αιτία της εδαφικής έκτασης και δ) η έκταση που πωλείται να είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας σύμφωνα με τα κριτήρια που επικρατούν στις συναλλαγές. Δίνεται δηλαδή η ερμηνεία ότι όταν υπάρχουν οι όροι αυτοί, ο πωλητής άσκησε επιχείρηση για την απόκτηση κέρδους και μάλιστα σημαντικού. Διαφορετικά έχει το θέμα, όταν φυσικό ή νομικό πρόσωπο ενεργεί κατά σύστημα αγορές και πωλήσεις κινητών ή ακινήτων αδιάφορα της αξίας αυτών ή ενεργεί κατά σύστημα άλλες πράξεις που αποβλέπουν στην επίτευξη κέρδους ή όταν καθορίζεται ήδη από το νόμο ότι υπάρχει επιχείρηση, όπως π.χ. στην περίπτ. β' της § 3 του άρθρου αυτού. Στις περιπτώσεις αυτές τα πρόσωπα αυτά ασκούν αναμφισβήτητα εμπορική επιχείρηση σύμφωνα με τις γενικές ή ειδικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και το κέρδος που προκύπτει αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι οι προϋποθέσεις που προαναφέρθηκαν, δηλαδή δεν απαιτούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται για τη μεμονωμένη πράξη. (Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Έκδοση 2008 - ΑΝΤΩΝΟΠΟΥΛΟΣ Δ.ΚΑΤΟΥΔΗΣ ΗΛΙΑΣ, σελ. 1024-1025).

- **Επειδή,** σύμφωνα με το 1059197/1184/14-6-2005 έγγραφο του υπουργείου Οικονομικών εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις αποτελεί το κέρδος από την μεμονωμένη ή συμπτωματική πώληση οικοπέδων εφόσον αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.
- **Επειδή,** σύμφωνα με το αριθ. 1087433/11218ΠΕ/Β0012/17-04-2007 έγγραφο της διεύθυνσης φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών τα εισοδήματα που αποκτά Ιερά Μονή του Αγίου Όρους από εμπορικές επιχειρήσεις υπόκεινται σε φορολογία, έστω και αν τα κέρδη από τις δραστηριότητες αυτές διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού της. Όσον αφορά στα έσοδα από την πώληση ακινήτων της Ιεράς Μονής, αν αυτά γίνονται κατά σύστημα, το εισόδημα που προκύπτει από την δραστηριότητα αυτή χαρακτηρίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.
- **Επειδή,** όπως έγινε δεκτό από την διοίκηση η ανέγερση και πώληση μιας και μόνης πολυκατοικίας κατά διαμερίσματα ενέχει τα στοιχεία της εμπορικής επιχείρησης καθόσον στην πώληση των διαμερισμάτων υπάρχει η σειρά διαδοχικών πράξεων πώλησης ακινήτων και το εμπορικό κέρδος που συνιστούν τη θεμελίωση του εμπορικού επαγγέλματος (Υπ. Οικ. 28769/24-1-1958).
- **Επειδή,** με την αριθ. 532/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Τμήμα Β'), η οποία κοινοποιήθηκε με την αριθ. 1047/11-03-2013 εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι κατά την έννοια των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί ιδιόκτητου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησεως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επιτεύξεως κέρδους από την μεταβίβαση των οριζόντιων ιδιοκτησιών της οικοδομής.
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 τον οποίο ο ιδιοκτήτης απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα εάν περιήλθε σε αυτόν από δωρεά, κληρονομιά ή αγορά, ο δε χαρακτηρισμός αυτός δεν αναιρείται ούτε 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 και η πώληση των διαμερισμάτων δεν έγιναν με τη συστηματική οργάνωση επιχειρήσεως αγοραπωλησίας ακινήτων, καθόσον, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

- **Επειδή,** σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1084738 ΕΞ 2015/22-6-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Β : « Τα έσοδα από την πώληση ακινήτων τηςαποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 και του άρθρου 109 παρ. 2 πρώτο εδάφιο του Ν. 2238/94. Το δε κέρδος εξευρίσκεται μετά την αφαίρεση των σχετικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν βάσει παραστατικών, ανεξαρτήτων αν αυτές καταχωρήθηκαν ή όχι στα βιβλία. Όσον αφορά στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων από τις παραπάνω δραστηριότητες και εφόσον από τον έλεγχο της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. διαπιστώθηκε ότι η πραγματική αξία πώλησης των εν λόγω ακινήτων ήταν μεγαλύτερη των αναγραφόμενων στα οικεία συμβόλαια πώλησης, θα ληφθεί υπόψη η διαπιστωθείσα από τον έλεγχο πραγματική αξία πώλησης».
- **Επειδή,** για την διαπίστωση ότι η ανέγερση οικοδομής γίνεται με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους, η νομολογία αποφαινεται ότι ο κερδοσκοπικός σκοπός μπορεί να διαπιστωθεί από ορισμένα περιστατικά όπως η σε εγγύς χρόνο από την αγορά του οικοπέδου ανέγερση της οικοδομής, το μέγεθος αυτής, κ.λ.π. (Σ.τ.Ε.1369/89).
- **Επειδή,** σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε 4035/1988 η εμπορικότητα της πράξης δεν αίρεται από η χρονική απόσταση απόκτησης του οικοπέδου και ανέγερσης και η μη ιδιότητα του υπόχρεου ως εργολάβου οικοδομών.
- **Επειδή,** είναι βάσιμος ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι στα ελεγχόμενα έτη το, πέραν των λοιπών δραστηριοτήτων ως, άσκησε παράλληλα δραστηριότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα και συγκεκριμένα τη δραστηριότητα της ανέγερσης οικοδομών και εν συνεχεία πώλησης αυτών με σκοπό το κέρδος. Επίσης από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η απόκτηση εισοδήματος από πώληση εδαφικών εκτάσεων μεγάλης αξίας.
Οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου που έχουν συνταχθεί τόσο από την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) όσο και από την Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν στην τελική κρίση του ελέγχου περί άσκησης δραστηριότητας με **αποκλειστικό σκοπό το κέρδος.**
Εν συντομία, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντοςαναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:
✓ Η παράλληλη άσκηση από τοδραστηριότητας με σκοπό το κέρδος έγκειται στο γεγονός ότι αγόραζε ακίνητα, προχωρούσε στη συνέχεια σε ανέγερση οικοδομών μεγάλης αξίας και έπειτα σε πώληση αυτών. Επίσης μέσω παρένθετων προσώπων προέβαινε σε ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής ή και

σε αγορά ακινήτων και εν συνεχεία στην πώληση κάποιων από αυτά πριν την παρέλευση δύο ετών από την αγορά τους.

- ✓ Από τις χειρόγραφες καταστάσεις αλλά και από συμβόλαια που κατασχέθηκαν από τον έλεγχο της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. προκύπτει σαφέστατα και χωρίς καμία αμφισβήτηση ο κερδοσκοπικός χαρακτήρας του η..... Ενδεικτικά αναφέρουμε τα ακόλουθα: α) Χειρόγραφη σημείωση όπου αναγράφεται προϋπολογισμός κόστους κατασκευής βίλας 500 τ.μ. στομε προβλεπόμενη διαφορά (κέρδος) 400.000,00€ β) Σημείωμα του δικηγόρου κ. επί εκτιμήσεως εργασιών της αρχιτέκτονος καςόπου αναφέρονται τα εξής «*Η προσδιοριζόμενη αμοιβή της αρχιτέκτονος εις το ποσό των 310.000€, θεωρούμενη ως ελάχιστη, δέον να θεωρείται και εύλογος εν όψει της απασχολήσεως αυτής εις τόσο σημαντικά έργα εκ των οποίων το κέρδος του υπήρξε και θα υπάρξει ως φαίνεται σημαντικό*». Γ) από το περιεχόμενο των συμβολαιογραφικών πράξεων και τον χρόνο κατάρτισής τους με την οικογένεια είναι φανερό ότι υπήρξε προσυνεννόηση (και όχι μια απλή δωρεά) για την εκμετάλλευση με κερδοσκοπικό σκοπό του οικοπέδου.
- ✓ Το ίδρυσε μέσω παρένθετων προσώπων και εν συνεχεία απέκτησε ποσοστό 99,5% του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας με διακριτικό τίτλο «.....» ΑΦΜ με έδρα στην οδό, ιδιοκτησίας του «.....». Επίσης, είχε ενεργό συμμετοχή στην ίδρυση της ανωνύμου εταιρίας με ΑΦΜ Τα γεγονότα αυτά αποδεικνύουν τον κερδοσκοπικό χαρακτήρα που παράλληλα άσκησε το, αφού οι ανωτέρω δύο Α.Ε. αποτελούν κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ.
- ✓ Το δια του βασικού δικηγόρου τουσυνέστησε την εξωχώρια (offshore) εταιρεία με την επωνυμία η οποία σύμφωνα με το καταστατικό της, ιδρύθηκε τηναπό τονμε έδρα την, με την μορφή της αλλοδαπής εταιρείας. Την ίδια ημέρα την μεταβιβάστηκε η μοναδική μετοχή της, στον δικηγόρο Αθηνών Την ο δικηγόρος με σχετική δήλωσή του προς την Επενδυτική Τράπεζα Ελλάδος δήλωσε ότι πραγματικός δικαιούχος των περιουσιακών στοιχείων της είναι το Στην ένορκη εξέτασή της η του δήλωσε ότι η εξωχώρια συστάθηκε για να αξιοποιήσει κεφάλαιο επένδυσης από την τράπεζα
- **Επειδή,** με τις με αρ πρωτ.&υπεύθυνες δηλώσεις η νόμιμη εκπρόσωπος της δήλωσε ότι αποδέχεται τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως κοινοποιήθηκαν με το σημείωμα διαπιστώσεων για τις χρήσεις 2000-2009 και 2010-2012 αντίστοιχα.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανής Προσφυγής.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ</u>
Παρακρατούμενος Φόρος στο εισόδημα από αμοιβές Ελευθέρων Επαγγελματιών	22.000,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ</u>
Παρακρατούμενος Φόρος στο εισόδημα από αμοιβές Ελευθέρων Επαγγελματιών	22.000,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ</u>
Παρακρατούμενος Φόρος στο εισόδημα από αμοιβές Ελευθέρων Επαγγελματιών	11.000,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ</u>
Παρακρατούμενος Φόρος στο εισόδημα από αμοιβές Ελευθέρων Επαγγελματιών	74.236,80€

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ</u>
Παρακρατούμενος Φόρος στο εισόδημα επί αμοιβών σε μη υπόχρεους σε έκδοση φορολογικών στοιχείων	18.744,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ</u>
-------------------------	---------------------------------------

Παρακρατούμενος Φόρος στο εισόδημα από αμοιβές Ελευθέρων Επαγγελματιών	2.200,00€
---	-----------

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ</u>
Παρακρατούμενος Φόρος στο εισόδημα από αμοιβές Ελευθέρων Επαγγελματιών	660,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ</u>
Παρακρατούμενος Φόρος στο εισόδημα από αμοιβές Ελευθέρων Επαγγελματιών	357,72€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).

