



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

Καλλιθέα 24-7-2014

Αριθμός απόφασης: 2271

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994(Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚΒ' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 50 του Ν. 4238/2014 που προστέθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 184 παρ. 3 του Ν. 4261/2014(Φ.Ε.Κ Α'107/5-5-2014).

5. Την από 4-6-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α), ΑΦΜ, κατοίκου, β), ως κληρονόμου του, ΑΦΜ, κατοίκου και γ), ως κληρονόμου του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των με αρ. :

1)/30-7-2012 Πράξης Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και Επιβολής Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2001), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων (κύριος) φόρος εισοδήματος 41.562,38 €, πλέον 49.874,86 € (πρόσθετος φόρος μη δήλωσης), χαρτόσημο 1.187,50 €, ΟΓΑ χαρτοσήμου 237,50 € πλέον 1.710,00 € (πρόσθετα τέλη χαρτ. και ΟΓΑ), ήτοι: συνολικό ποσό 94.572,24 €.

2)/30-7-2012 Πράξης Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και Επιβολής Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2003 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2002), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων (κύριος) φόρος εισοδήματος 29.201,98 €, πλέον 35.042,38 € (πρόσθετος φόρος μη δήλωσης), χαρτόσημο 834,34 €, ΟΓΑ χαρτοσήμου 166,87 € πλέον 1.201,45 € (πρόσθετα τέλη χαρτ. και ΟΓΑ), ήτοι: συνολικό ποσό 66.447,02 €.

3)/30-7-2012 Πράξης Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και Επιβολής Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων (κύριος) φόρος εισοδήματος 228.120,35 €, πλέον 273.744,42 € (πρόσθετος φόρος μη δήλωσης), χαρτόσημο 6.517,72 €, ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.303,54€ πλέον 9.385,51€ (πρόσθετα τέλη χαρτ. και ΟΓΑ), ήτοι: συνολικό ποσό 519.071,54 €.

4)/30-7-2012 Πράξης Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και Επιβολής Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων (κύριος) φόρος εισοδήματος 39.843,19 €, πλέον 47.811,83 € (πρόσθετος φόρος μη δήλωσης), ήτοι: συνολικό ποσό 87.655,02 €.

5)/5-9-2012 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 600,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2000, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1α΄ του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

6)/5-9-2012 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2000, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

7)/5-9-2012 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2001, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

8)/5-9-2012 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2002, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

9)/5-9-2012 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-

31/12/2003, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

10)/5-9-2012 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2004, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

11)/5-9-2012 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2005, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

12)/5-9-2012 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2006, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

13)/5-9-2012 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2007, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

14)/26-2-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Αθηνών με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 600,00 €, για το οικ. έτος 2001 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2000), λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 64 του Ν. 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

15)/26-2-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Αθηνών με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 600,00 €, για το οικ. έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004), λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 64 του Ν. 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

16)/26-2-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Αθηνών με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 600,00 €, για το οικ. έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006), λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 64 του Ν. 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

17)/26-2-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Αθηνών με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 600,00 €, για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007), λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 64 του Ν. 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

6. Τις με αρ.: & ../14-5-2013 Πράξεις Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και Επιβολής Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, οικ. ετών 2001, 2002, 2003 και

2005 αντίστοιχα, την με αρ./5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, διαχ/κής περιόδου από 1/1-31/12/2000, τις με αρ./05-0-2012 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, διαχ/κών περιόδων 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 & 2007 αντίστοιχα, τις με αρ...., .., .. & ../14-5-2013 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Φ.Ε, διαχ/κών περιόδων 2000, 2004, 2006 & 2007 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την από 23-7-2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 4-6-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των ανωτέρω, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθμό/30-7-2012 Πράξη Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και Επιβολής Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2001), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων (κύριος) φόρος εισοδήματος 41.562,38 €, πλέον 49.874,86 € (πρόσθετος φόρος μη δήλωσης), χαρτόσημο 1.187,50 €, ΟΓΑ χαρτοσήμου 237,50 € πλέον 1.710,00 € (πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ), ήτοι: συνολικό ποσό 94.572,24 €.

2) Με την με αριθμό/30-7-2012 Πράξη Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και Επιβολής Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2003 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2002), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων (κύριος) φόρος εισοδήματος 29.201,98 €, πλέον 35.042,38 € (πρόσθετος φόρος μη δήλωσης), χαρτόσημο 834,34 €, ΟΓΑ χαρτοσήμου 166,87 € πλέον 1.201,45 € (πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ), ήτοι: συνολικό ποσό 66.447,02 €.

3) Με την με αριθμό/30-7-2012 Πράξη Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και Επιβολής Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων (κύριος) φόρος εισοδήματος 228.120,35 €, πλέον 273.744,42 € (πρόσθετος φόρος μη δήλωσης), χαρτόσημο 6.517,72 €, ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.303,54€ πλέον 9.385,51€ (πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ), ήτοι: συνολικό ποσό 519.071,54 €.

4) Με την με αριθμό/30-7-2012 Πράξη Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και Επιβολής Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων (κύριος) φόρος εισοδήματος 39.843,19 €, πλέον 47.811,83 € (πρόσθετος φόρος μη δήλωσης), ήτοι: συνολικό ποσό 87.655,02 €.

5) Με την με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας επιβλήθηκε πρόστιμο 600,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2000, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1α΄ του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

6) Με την με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο

από 1/1-31/12/2000, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

7) Με την με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2001, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

8) Με την με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2002, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

9) Με την με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2003, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

10) Με την με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2004, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

11) Με την με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2005, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

12) Με την με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2006, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

13) Με την με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 €, στη διαχειριστική περίοδο από 1/1-31/12/2007, γιατί δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 & 5, 17 παρ. 1 και 19 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9, του Ν. 2523/1997.

14) Με την με αριθμό/26-2-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Αθηνών επιβλήθηκε πρόστιμο 600,00 €, για το οικ. έτος 2001 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2000), λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 64 του Ν. 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

15) Με την με αριθμό/26-2-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Αθηνών επιβλήθηκε πρόστιμο 600,00 €, για το οικ. έτος 2005

(διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004), λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 64 του Ν. 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

16) Με την με αριθμό/26-2-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Αθηνών επιβλήθηκε πρόστιμο 600,00 €, για το οικ. έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006), λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 64 του Ν. 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

17) Με την με αριθμό/26-2-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Αθηνών επιβλήθηκε πρόστιμο 600,00 €, για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007), λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 64 του Ν. 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

Βάσει της Απόφασης Υπουργού Οικονομικών Α.Υ.Ο. ΔΕΛ Α 1139975 ΕΞ 2012/10-10-2012 που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 2756/Β'11-10-2012, ανατέθηκαν οι εκκρεμείς υποθέσεις των ειδικών συνεργείων στα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.) προκειμένου να εκδοθούν πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, πράξεις προστίμων (σε όσες περιπτώσεις δεν είχαν εκδοθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.). Βάσει της με αριθμό/20-02-13 εντολής τακτικού ελέγχου συντάχθηκε η από 26-2-2013 έκθεση ελέγχου και εκδόθηκαν οι με αριθμ. & ../26-2-2013 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Αθηνών.

Οι διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 50 του Ν. 4238/2014 που προστέθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 184 παρ. 3 του Ν. 4261/2014(Φ.Ε.Κ Α'107/5-5-2014), ορίζουν ότι: « Οι διατάξεις των εδαφίων 1 και 2 της παραγράφου α' του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για υποθέσεις που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70Α του Ν.2238/1994, με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού και δεν εξετάστηκαν από αυτή έως τις 31.12.2013, εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει ασκήσει σχετική προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή έχει παραιτηθεί από προσφυγή που ασκήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου τέταρτου του ν.4183/2013 (Α'186). Η σχετική αίτηση του φορολογούμενου προς την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Α'170) εξετάζεται μόνο εφόσον υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου».

Οι ανωτέρω προσφεύγοντες, με την με αριθμό/4-6-2014 πράξη κατάθεσης ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς(αρ. καταχώρησης/2014), παραιτήθηκαν, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 143 Κ.Δ.Δ., από το δικόγραφο της από 30-1-2014 προσφυγής τους κατά των ως άνω περιγραφομένων πράξεων και κατέθεσαν εμπρόθεσμα την από 4-6-2014 ενδικοφανή προσφυγή τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις.

Με την υπ' αριθμ. Δ.ΕΛ. 1059085 ΕΞ 2011/14-04-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών όπως τροποποιήθηκε με τις με αριθμ. Δ.ΕΛ. 1089249 ΕΞ 2011/15-06-2011 Α.Υ.Ο, 1107823/Δ.Ε.-Β/27-7-2011 Α.Υ.Ο, 1142573 ΕΞ/Γ.Δ. 14/10/2011 Α.Υ.Ο, Δ.ΕΛ 1165370 ΕΞ 2011/2-12-2011 Α.Υ.Ο και Δ.ΕΛ. Α 1057954 ΕΞ 2012/3-4-2012 Α.Υ.Ο, προβλέπεται: « η διενέργεια οριστικού φορολογικού ελέγχου όλων των ανέλεγκτων χρήσεων σε φυσικά πρόσωπα, τα οποία επιλέχθηκαν από την 4^η Ομάδα του έργου « Πρόγραμμα υλοποίησης κατά της Φοροδιαφυγής 2010-2011», με χρήση της εφαρμογής στόχευσης του συστήματος Elenxis και τα οποία δεν δήλωσαν ως όφειλαν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/94

εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγή), από πώληση ακινήτων.

Μεταξύ των φυσικών προσώπων που εντοπίστηκαν με αδήλωτα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις πώλησης ακινήτων που αποκτήθηκαν με αγορά ή ανέγερση ήταν και ο του (ΑΦΜ, λόγω κοινής φορολογικής δήλωσης), σύζυγος της, με ΑΦΜ_....., η οποία εν προκειμένω ήταν και η ελεγχόμενη από το 2^ο Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου. Στην ιδιοκτησία της ανωτέρω ανήκε ένα οικόπεδο (με ποσοστό 835,55%) κοινά και εξ' αδιαίρετα μετά του πατρός της (με ποσοστό 65,80%) και του αδελφού της, (με ποσοστό 98,65%), επιφανείας 1.575,20τ.μ, επί των οδών και, στη θέση «.....» του Δήμου Επί του ως άνω οικοπέδου ανεγέρθηκε πολυόροφο οικοδομικό συγκρότημα, βάσει του υπ' αριθμ./22-11-2000 προσυμφώνου και εργολαβικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Λαμίας Η προσφεύγουσα από κοινού με τον πατέρα της προέβησαν στην πώληση των εξ' αδιαίρετου οριζοντίων ιδιοκτησιών που απέκτησαν βάσει του ανωτέρω εργολαβικού συμβολαίου κατά ποσοστό 38% η πρώτη και 12% ο δεύτερος, χωρίς να δηλώσουν τα εισοδήματα (κέρδη) που απέκτησαν, κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων του Κ.Φ.Ε (Ν.2238/94).

Με βάση την υπ' αριθμ./26-5-2012 εντολή του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος στην άτυπη εταιρεία με την επωνυμία «..... » σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 και τις Α.Υ.Ο ΠΟΛ. 1037/2005 και 1081/2005.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να ακυρωθούν και να εξαφανιστούν άλλως να τροποποιηθούν ή μεταρρυθμιστούν οι ανωτέρω καταλογιστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας και του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Αθηνών (νυν αρμοδιότητα του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.), ισχυριζόμενοι τα εξής:

1) Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Συντάγματος και του άρθρου 6 παρ. 1,2 του Ν. 2690/1999(Κ.Δ.Δ) και του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας με την μη προηγούμενη επίδοση κλήσης σε ακρόαση, η οποία δεν αναπληρώνεται από την δυνατότητα που παρέχουν οι του άρθρου 34 παρ. 4 και 36 παρ. 7 του Κ.Β.Σ (ΣτΕ 2370/2007).

2) Οι προϋποθέσεις για επαρκή άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης διατυπώνονται στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Δ.Δ).

3) Δεν αποτυπώνονται στην κλήση προς ακρόαση η νομική και πραγματική βάση επί των οποίων στηρίχτηκαν οι διαπιστώσεις του ελέγχου για την ύπαρξη εμπορικής δραστηριότητας.

4) Οι μεταβιβάσεις ακινήτων από ιδιώτες συνιστούν πράξεις επί στοιχείων κεφαλαίου και επιβαρύνονται φορολογικώς με επιβολή Φ.Μ.Α ή Φ.Π.Α. Ο φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος που επιβάρυνε επίσης τις πωλήσεων ακινήτων, εντάσσεται και αυτός στη φορολογία κεφαλαίου και όχι στη φορολογία εισοδήματος.

5) Η διακριτική ευχέρεια των φορολογικών οργάνων να χαρακτηρίζουν ως επιχείρηση τις πωλήσεις ακινήτων του φυσικού προσώπου δημιουργούν ακραία ανασφάλεια δικαίου και ευνοούν την καταστρατήγηση των νόμων.

6) Μη τεκμηριωμένη η κερδοσκοπική πρόθεση της πράξης πώλησης.

7) Εσφαλμένη εφαρμογή Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Κ.Α 9220) – Παράνομη η προσαύξηση του συντελεστή και ως εκ τούτου εσφαλμένος ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών.

Επειδή στις 12/6/2012 κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες η με αριθμ. πρωτ./8-6-2012 «ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ» του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 η οποία περιελάμβανε πλήρη αναφορά της νομικής και πραγματικής βάσης καθώς και τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις – παραλείψεις, σύμφωνα με την παρ. 1 & 2 του ως άνω άρθρου και με την οποία τους καλούσαν, όπως εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών από την επόμενη της επίδοσής της να διατυπώσουν τις απόψεις τους. Παρότι προσκομίστηκαν στον έλεγχο στοιχεία που αφορούσαν την εν λόγω υπόθεση από τον (σύζυγο του μέλους της άτυπης εταιρείας,), κατόπιν της αρχικής πρόσκλησης (αρ. πρωτ./14-11-2011) που του κοινοποιήθηκε, στην κλήση προς ακρόαση δεν υπήρξε καμία ανταπόκριση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

Σύμφωνα με το άρθρο 67 του ίδιου ως άνω νόμου, ο Κώδικας αυτός τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014, ημερομηνία πολύ μεταγενέστερη της ολοκλήρωσης του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου και ως εκ τούτου δεν μπορούσε να εφαρμοστεί στην προκειμένη περίπτωση.

Επειδή σύμφωνα 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 συμπωματική 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 σ' αυτά τα συμβόλαια τίμημα.

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

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

Τέλος η προϋπόθεση πώλησης μέσα σε δύο έτη από την απόκτηση του ακινήτου δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση καθώς αναφέρεται στην δεύτερη περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 και συγκεκριμένα στην πώληση εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και όχι στην ανέγερση και μεταβίβαση οριζοντίων ιδιοκτησιών επί ιδιόκτητου οικοπέδου, η οποία συνιστά μεμονωμένη πράξη αγοροπωλησίας ακινήτων και αποτελεί διαφορετική περίπτωση.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του ν. 3427/2005 ορίζεται ότι: «Επί ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού που αποκτάται με οποιαδήποτε αιτία μετά την 1.1.2006 και μετά την κτήση αυτή μεταβιβάζεται

περαιτέρω με επαχθή αιτία, επιβάλλεται φόρος αυτομάτου υπερτιμήματος (Φ.Α.Υ.) στη διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης αυτού και της τιμής πώλησής του. Ως κτήση του ακινήτου νοείται η αγορά ή η με άλλη αιτία κτήση του, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή της. Με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου, ο φόρος αυτομάτου υπερτιμήματος βαρύνει τον πωλητή. Η φορολογία αυτή καταργήθηκε από 23.4.2010 με το άρθρο 23 του Ν. 3842/2010. Η φορολογία της υπεραξίας ακινήτων που μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία όσες φορές επιβλήθηκε στο παρελθόν λειτούργησε ως φόρος κεφαλαίου. Ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α) είναι και αυτός φόρος κεφαλαίου και επιβαρύνει τον αγοραστή. Με την 634/2012 ομόφωνη γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 & 3 του άρθρου 28 Ν. 2238/94 για τις περιπτώσεις μεμονωμένης ή συμπτωματικής αγοραπωλησίας ακινήτων, ο τυχόν καταβληθείς Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος (ΦΑΥ) δεν συμψηφίζεται, διότι η επιβολή των εν λόγω φόρων δεν συνιστά ανεπίτρεπτη διπλή φορολογία, αφού στην περίπτωση μεν της επιβολής φόρου επί του κέρδους από την μεμονωμένη ή συμπτωματική αγοραπωλησία ακινήτων και επί του αυτομάτου υπερτιμήματος, ναι μεν η φορολογητέα ύλη και το υποκείμενο του φόρου είναι τα ίδια, πλην όμως ο φόρος επιβάλλεται με διαφορετικούς νόμους. Στην προκειμένη περίπτωση τα κέρδη που απέκτησαν οι προσφεύγοντες (μέλη της άτυπης εταιρείας) από την άσκηση της δραστηριότητας της πώλησης ακινήτων δεν επιβαρύνθηκαν ποτέ με κανένα φόρο, ούτε με Φ.Μ.Α, ούτε με φόρο εισοδήματος επί των κερδών και επειδή μετά την 1-1-2006 δεν έγινε καμία μεταβίβαση ακινήτου από τους ως άνω, δεν επιβαρύνθηκαν ούτε με Φ.Α.Υ.

Επειδή με την 355/2013 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. 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 παρ. 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 από τις συνδυαζόμενες διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 12 και της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ΚΒΣ στις οποίες προβλέπεται ότι οι ρυθμίσεις των άρθρων 12 και 13 δεν έχουν εφαρμογή, μεταξύ άλλων, στις πωλήσεις ακινήτων, εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης, προκύπτει ότι τα συμβόλαια μεταβίβασης εν προκειμένω είναι νόμιμα φορολογικά στοιχεία, με την ευρεία έννοια, εφόσον από τις διατάξεις που διέπουν το αστικό δίκαιο για την έγκυρη μεταβίβαση ακινήτου απαιτείται αποκλειστικά και μόνο η σύνταξη συμβολαίου και συνεπώς σε κάθε περίπτωση η υποχρέωση αυτή δεν καλύπτεται με την έκδοση οποιουδήποτε άλλου παραστατικού (φορολογικού στοιχείου).

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

Επειδή 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. Παρότι στην από 29-6-2012 έκθεση ελέγχου του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου γίνεται σύγκριση των αποτελεσμάτων του λογιστικού και εξωλογιστικού προσδιορισμού, ως καθαρά κέρδη λήφθηκαν τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα ως μεγαλύτερα των καθαρών κερδών που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο εξωλογιστικά. Δηλαδή η εξεύρεση των καθαρών κερδών από τις πωλήσεις ακινήτων της άτυπης εταιρείας έγινε σύμφωνα με τα διευκρινιζόμενα στην υπ' αριθμ. 355/2013 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Επειδή ο έλεγχος θεώρησε ως ημερομηνία έναρξης της άτυπης εταιρείας την 22/11/2000, ημερομηνία σύνταξης του υπ' αριθμ./22-11-2000 εργολαβικού συμβολαίου- προσυμφώνου μεταβίβασης ποσοστών του οικοπέδου τους, ενώ ως ημερομηνία διακοπής την 27/2/2007, ημερομηνία θανάτου του ενός μέλους, οπότε και έπαψε να υφίσταται κοινό δικαίωμα επί των ακινήτων που είχαν απομείνει απούλητα (από τις εξήντα πέντε (65) οριζόντιες ιδιοκτησίες που απέκτησαν οι δύο οικοπεδούχοι - μέλη της ελεγχόμενης άτυπης εταιρείας, όλες πουλήθηκαν στις ελεγχόμενες χρήσεις, εκτός από 3 θέσεις στάθμευσης).

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.

A.K. 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.

A.K. 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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και στην από 26-2-2013 έκθεση ελέγχου του Δ.Ε.Κ Αθηνών, επί 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 αριθ. πρωτ./4-6-2014 ενδικοφανούς προσφυγής κατά των :

1) Της με αριθμό30-7-2012 Πράξης Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και Επιβολής Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2001), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φόρος που αναλογεί	41.562,38€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	49.874,86€
Τέλη χαρτοσήμου κερδών	1.187,50€
ΟΓΑ χαρτοσήμου	237,50€
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου κερδών	1.425,00 €
Πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	285,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	94.572,24€

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του φύλου ελέγχου ανέρχεται στο 120% και δεν απαιτείται νέος υπολογισμός.

2) Της με αριθμό/30-7-2012 Πράξης Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και Επιβολής Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2003 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2002), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φόρος που αναλογεί	29.201,98 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	35.042,38 €
Τέλη χαρτοσήμου κερδών	834,34 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	166,87 €
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου κερδών	1.001,21 €
Πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	200,24 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	66.447,02 €

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του φύλου ελέγχου ανέρχεται στο 120% και δεν απαιτείται νέος υπολογισμός.

3) Της με αριθμό/30-7-2012 Πράξης Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και Επιβολής Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φόρος που αναλογεί	228.120,35 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	273.744,42 €
Τέλη χαρτοσήμου κερδών	6.517,72 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	1.303,54 €
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου κερδών	7.821,26 €
Πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	1.564,25 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	519.071,54 €

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του φύλου ελέγχου ανέρχεται στο 120% και δεν απαιτείται νέος υπολογισμός.

4) Της με αριθμό/30-7-2012 Πράξης Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και Επιβολής Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φόρος που αναλογεί	39.843,19 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	47.811,83 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	87.655,02 €

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του φύλου ελέγχου ανέρχεται στο 120% και δεν απαιτείται νέος υπολογισμός.

5) Της με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου από 1/1-31/12/2000.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο συνολικού ποσού 600,00€ .

6) Της με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου από 1/1-31/12/2000

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 586,00€ .

7) Της με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου από 1/1-31/12/2001

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 586,00€ .

8) Της με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου από 1/1-31/12/2002.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 586,00€ .

9) Της με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου από 1/1-31/12/2003.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 586,00€ .

10) Της με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου από 1/1-31/12/2004.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 586,00€ .

11) Της με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου από 1/1-31/12/2005.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 586,00€ .

12) Της με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου από 1/1-31/12/2006.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 586,00€ .

13) Της με αριθμό/5-9-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου από 1/1-31/12/2007

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 586,00€ .

14) Της με αριθμό/26-2-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Αθηνών, για το οικ. έτος 2001 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2000).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 600,00€ .

15) Της με αριθμό/26-2-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Αθηνών, για το οικ. έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 600,00€ .

16) Της με αριθμό/26-2-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Αθηνών, για το οικ. έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 600,00€ .

17) Της με αριθμό/26-2-2013 Απόφασης Επιβολής Πρόστιμου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Αθηνών, για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 600,00€ .

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).