



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

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 15-07-2014

Αριθμός απόφασης:2178

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. Το άρθρο 50 του ν 4238/2014 (ΦΕΚ Α' 38).

3. Την ΠΟΛ 1142/15-5-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των του, ΑΦΜ κατοίκου, οδός και της του, ΑΦΜ κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ./2012 οριστικής πράξης προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2009) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ./2012 οριστική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2009) της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου του Ελέγχου Υπ.Οικ.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των του, ΑΦΜ κατοίκου, οδός και της του, ΑΦΜ κατοίκου, οδός οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2012 οριστική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2009) επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων μελών της ΑΤΥΠΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ «..... του 80% -..... του 20%», φόρος ποσού 74.000,00 €, πλέον 85.100,00€ (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η διαφορά φόρου καταλογίστηκε στην προσβαλλόμενη πράξη ύστερα από την από έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ελέγχου, που κρίθηκε ότι η πώληση οικοπέδου στον 1.289,17 τ.μ με το με αρ./2009 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου, από τα δύο φυσικά πρόσωπα – προσφεύγοντες, μέλη της άτυπης εταιρείας είναι εμπορικές πράξεις εμπίπτουσες στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994).

Επί του λόγου ότι η επίδικη πράξη δεν φέρει χρονολογία και είναι νομικά πλημμελής.

Επειδή η επίδικη με αρ./2012 πράξη προσδιορισμού φόρου αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος που εκδόθηκε για την άτυπη εταιρεία «..... του 80% -..... του 20%» φέρει αριθμό και χρονολογία στην πρώτη σελίδα της «...../2012», ενώ στην δεύτερη σελίδα της φέρει πλήρη ημερομηνία και υπογραφή από τον νόμιμα ασκούντα την αρμοδιότητα υπογραφής των πράξεων βάσει της από/2010 διαταγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Επί του λόγου ότι η επίδικη πράξη εκδόθηκε από τον αναρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. αντί της Δ.Ο.Υ.

Επειδή η αρμοδιότητα ελέγχου και έκδοσης καταλογιστικών πράξεων μεταβιβάστηκε από 1-1-2012 με την με αρ. πρωτ. Δ6Α 1133106 ΕΞ 2011, Αθήνα 21-9-2011 ΦΕΚ 2187Β' /29-11-

2011, όπως τροποποιήθηκε με τις Δ6Α 1148245 ΕΞ 31-10-2011 και την Δ6Α 1166057 ΕΞ 30-11-2011 αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών από την Δ.Ο.Υ. στην Δ.Ο.Υ. και κατά συνέπεια η επίδικη πράξη η οποία εκδόθηκε την νομίμως υπογράφεται από τον νόμιμα ασκούντα την αρμοδιότητα Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. ή τον μετέπειτα από αυτόν οριζόμενο υπάλληλο.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Επί του λόγου ότι η επίδικη πράξη εκδόθηκε από αναρμόδιο υπάλληλο

Επειδή με βάση την με αρ. /2010 ημερήσια διαταγή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Α' τάξης στους υποδιευθυντές φορολογίας και ελέγχου», την οποία η υπηρεσία μας ζήτησε με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΜΠ/2014 έγγραφο και την οποία η Δ.Ο.Υ. μας απέστειλε σε αντίγραφο με το με αρ. πρωτ. /2014 έγγραφό της, από την οποία προκύπτει ότι ο υπογράφων Διευθυντής Δ.Ο.Υ. κος, την **μεταβίβασε** στον προϊστάμενο της υποδιεύθυνσης ελέγχου (ο οποίος υπογράφει την επίδικη πράξη) «την αρμοδιότητα υπογραφής – θεώρησης των συντασσομένων εκθέσεων ελέγχου καθώς και την υπογραφή των οικείων φύλλων ελέγχου και λοιπών πάσης φύσεως καταλογιστικών πράξεων Α.Ε.Π....».

Επειδή με βάση την με αρ. /2012 ημερήσια διαταγή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και αποφασίστηκε η παραμονή σε ισχύ της με αρ. /2010 ημερήσιας διαταγής ελέγχου του προηγούμενου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή η μεταβίβαση αρμοδιοτήτων από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στους Υποδιευθυντές είναι σύνηθες βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.820/78, του άρθρου 60 παρ. 3 του ν.3283/2004 και των εγκυκλίων του Υπουργού Οικονομίας & Οικονομικών με αρ. πρωτ. 1097160/1207/ Α 0006/3-12-2004, 1041702/4136/ΔΕ-Β/19-4-2005 & 1051789/1111/0001/25-5-2005.

Επειδή η επίδικη πράξη υπογράφηκε/εκδόθηκε την 23-5-2012 από τον νόμιμα, βάσει των ανωτέρω, ασκούντα την αρμοδιότητα υπογραφής και θεώρησης των πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος, υποδιευθυντή ελέγχου κ.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Επί του λόγου ότι στην επίδικη πράξη καταλογίστηκε ΦΑΥ (Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος) ο οποίος είναι φόρος εισοδήματος και όχι κεφαλαίου και η εκ νέου φορολόγηση του κέρδους συνιστά διπλή φορολόγηση.

Επειδή από την ομόφωνη γνωμοδότηση με αρ. 634/2012 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΝΣΚ – Τμήμα Β'), που έγινε δεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την **ΠΟΛ.1083/11.4.2013** προκύπτει ότι με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.3427/2005 επιβλήθηκε φόρος στο αυτόματο υπερτίμημα (ΦΑΥ), που πραγματοποιείται με μεταβίβαση από επαχθή αιτία ακινήτων ευρισκομένων εντός της ελληνικής επικράτειας, εφόσον, αφενός, η κτήση του ακινήτου από τον μεταβιβάζοντα έλαβε χώρα μετά από την 1.1.2006 και, αφετέρου, το ίδιο ακίνητο μεταβιβάζεται περαιτέρω με επαχθή αιτία. Εν προκειμένω, δεν ενδιαφέρει ο τρόπος κτήσης του ακινήτου από τον μεταβιβάζοντα, ο οποίος μπορεί να είναι από επαχθή αιτία (ανταλλακτική σύμβαση) ή από αιτία χαριστική (δωρεά), κληρονομική διαδοχή ή πράξη ελευθεριότητας (γονική παροχή), αλλά μόνο ο τρόπος της περαιτέρω

μεταβίβασής του, ο οποίος απαιτείται να είναι από επαχθή αιτία, η δε κτήση και μεταβίβαση να πραγματοποιούνται μετά από την 1.1.2006.⁽¹⁾

Ο ΦΑΥ βαρύνει τον πωλητή και καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης και πριν από την κατάρτιση του μεταβιβαστικού συμβολαίου, η δε φορολογική υποχρέωση γεννάται με την κατάρτιση και λόγω της κατάρτισης της ενοχικής δικαιοπραξίας και όχι της εμπράγματος, αφού ο φόρος επιβάλλεται ανεξάρτητα από τη μεταγραφή ή μη της μεταβιβαστικής πράξης.

Ως αξία υποκείμενη σε ΦΑΥ λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης του ακινήτου ή του επ' αυτού εμπράγματος δικαιώματος κατά τον χρόνο της κτήσης ή της μεταβίβασης, αντίστοιχα, όπως οι τιμές αυτές καθορίζονται με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού των ακινήτων, όπου αυτό εφαρμόζεται, και στις περιοχές που δεν εφαρμόζεται το εν λόγω σύστημα κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3, παρ. 2 του Α.Ν.1521/1950, χωρίς πρόβλεψη αφαίρεσης του πληθωρισμού στο χρονικό διάστημα μεταξύ κτήσης και πώλησης ή των πραγματοποιηθεισών από τον πωλητή δαπανών για προσθήκες και βελτιώσεις.⁽²⁾

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του συγκεκριμένου νόμου: «Σκοπός του ΦΑΥ είναι η φορολόγηση του κέρδους που αποκομίζει ο κύριος ακινήτου ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου, το οποίο απόκτησε από οποιαδήποτε αιτία μετά από την 1.1.2006, όταν προβεί σε περαιτέρω μεταβίβασή του. Το κέρδος αυτό προκύπτει από την αύξηση της αξίας του ακινήτου με την πάροδο του χρόνου, έτσι ώστε, σε περίπτωση περαιτέρω μεταβίβασής του, η αξία αυτή να είναι μεγαλύτερη από την αξία της κτήσης του. Για τον λόγο αυτόν, ως βάση υπολογισμού του ΦΑΥ κρίθηκε η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης του ακινήτου».

δ) Με τις διατάξεις των άρθρων 11 έως 19 του ίδιου Ν.3427/2005 θεσπίστηκε, επίσης, το Τέλος επί της Συναλλαγής Ακινήτων (ΤΣΑ) σε αντικατάσταση του Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων (ΦΜΑ). Ειδικότερα, Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων επιβάλλεται στην αξία ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου ή εμπράγματος δικαιώματος σε ακίνητο ή ιδανικό μερίδιο του που αποκτάται με οποιαδήποτε αιτία μετά από την 1.1.2006 και μεταβιβάζεται περαιτέρω με επαχθή αιτία μετά από την κτήση αυτή. Αντίθετα, η επιβολή του ΦΜΑ περιορίζεται -πλην ολιγάριθμων εξαιρέσεων- στις μεταβιβάσεις ακινήτων που έχουν αποκτηθεί πριν από την 1.1.2006.⁽³⁾

Υποκείμενο του ΤΣΑ (τέλος συναλλαγής ακινήτων) είναι ο αγοραστής, ο οποίος υποχρεούται να καταβάλει εξ ολοκλήρου το τέλος με την υποβολή της δήλωσης και πριν την κατάρτιση της σχετικής μεταβιβαστικής πράξης.

Στις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν.3427/2005 προβλέπονται απαλλαγές από το ΤΣΑ, των οποίων η απαρίθμηση είναι περιοριστική, αποκλεισμένης της εφαρμογής κάθε άλλης γενικής ή ειδικής διάταξης που αναφέρεται σε απαλλαγές από φόρους ή τέλη.

Οι απαλλαγές από το τέλος συναλλαγής είναι περιορισμένες σε σύγκριση με τις απαλλαγές από τον καταργούμενο ΦΜΑ, ο δε περιορισμός αυτός δικαιολογείται ενόψει της θέσπισης σημαντικά χαμηλότερου συντελεστή για τον υπολογισμό του τέλους σε σχέση με τους συντελεστές του φόρου μεταβίβασης, έτσι ώστε η φορολογική επιβάρυνση κατά την αγορά ακινήτων να είναι ελάχιστη (βλ. αιτιολογική έκθεση επί του νομοσχεδίου).

Στα άρθρα 4 (παρ. 1) και 5 του Συντάγματος κατοχυρώνεται, αφενός μεν η αρχή της ισότητας ενώπιον του νόμου, αφετέρου δε η αρχή κατά την οποία η κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών πρέπει να γίνεται με βάση τη φοροδοτική τους ικανότητα. Η αρχή της φορολογικής ισότητας, όπως και η γενικότερη αρχή της ισότητας, επιβάλλει στον φορολογικό νομοθέτη την «ίση μεταχείριση» και, ειδικότερα, τη «δίκαιη» κατανομή των φορολογικών

βαρών, απαγορεύοντας κάθε αυθαίρετη διάκριση, ευνοϊκή ή δυσμενή, για ορισμένα άτομα ή κατηγορίες ατόμων.

Σύμφωνα με τις ίδιες συνταγματικές επιταγές δεν είναι, κατ' αρχήν, επιτρεπτή η πρόβλεψη ευνοϊκής ή δυσμενούς φορολογικής μεταχείρισης για ορισμένη κατηγορία πολιτών. Όπως όμως έχει γίνει κατ' επανάληψη δεκτό από τη νομολογία του Σ.τ.Ε., «κατά τη σαφή έννοια της διατάξεως δεν αποκλείονται διακρίσεις και διαστολές, όταν αυτά δεν είναι αυθαίρετοι ... ειδικότερον δε περί φορολογίας, δεν κωλύεται ο νομοθέτης να προβαίνει, λόγω των ειδικότερων συνθηκών εις διάφορον φορολογική μεταχείρισιν των εις φόρον υποκειμένων δια της καθιέρωσεως προνομίων, απαλλαγών κ.λπ.», αρκεί η σχετική ρύθμιση να διαμορφώνεται κατά τρόπο ώστε η επιβολή των φόρων να γίνεται κατά κατηγορίες προσώπων και βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (Σ.τ.Ε. 1228/1963, 3095-3096/1976, 2912/1980, 4446/1984, 2254/1987, 2060/1990, 323/1993, 1642/1993, 2269/1995, 3136/1997, 1305/1999, 497/2000, 3439/2000, 4135/2001 κ.ά.).

Εσωτερική διπλή φορολογία, δηλαδή σωρευτική φορολόγηση, υπάρχει όταν η αυτή φορολογική ύλη υποβάλλεται σε φόρο πλέον ή άπαξ από τη νομοθεσία ενός και του αυτού κράτους, σε αντίθεση προς τη διεθνή διπλή φορολογία, η οποία υφίσταται όταν η αυτή φορολογική ύλη υποβάλλεται σε πλείονες φόρους προβλεπόμενους από τη νομοθεσία πλειόνων κρατών» (Μιχ. Στασινόπουλου, Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, έκδοση τρίτη, 1966, σελ. 279).

Η αποφυγή της διπλής φορολογίας αποτελεί μεν αρχή της φορολογικής πολιτικής, δεν αποτελεί όμως συνταγματική επιταγή, της οποίας η παράβαση θα καθιστούσε ανεφάρμοστο τον τυχόν θεσπίζοντα αυτή νόμο και, ως εκ τούτου, όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται για την ίδια φορολογητέα ύλη σε διάφορες φορολογίες βάσει διαφορετικών διατάξεων, δεν παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας (Σ.τ.Ε. 933, 934/1952, 924/1954, 1396/1956, 153/1960, 429-432/1986, 4071/1987 κ.ά.),⁽⁴⁾ ενώ δεν πρόκειται περί διπλής φορολογίας, όταν η ίδια φορολογητέα ύλη υποβάλλεται στην ίδια φορολογία επ' ονόματι όμως διαφορετικών υποκειμένων (Σ.τ.Ε. 1088-1089/1981, 3015/1987, 476/2009 κ.λπ.).

Από τα παραπάνω εκτεθέντα προκύπτει ότι στην συγκεκριμένη υπό κρίση υπόθεση η επιβολή φόρου εισοδήματος με την με αρ../2012 πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2000 της φορολογικής Αρχής είναι ορθή και μπορούν να έχουν εφαρμογή, οι διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 28 του Ν.2238/1994, ενώ ο τυχόν καταβληθείς Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος (ΦΑΥ) ή το Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων (ΤΣΑ) 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 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 περίπτωση δε του ΤΣΑ το υποκείμενο του φόρου είναι διαφορετικό, λαμβανομένου υπόψη ότι από καμία διάταξη δεν προβλέπεται απαλλαγή από τη φορολόγηση του κέρδους ή απαλλαγή από τον ΦΑΥ ή το ΤΣΑ.

Επί του λόγου ότι από το φορολογητέο κέρδος στην επίδικη πράξη δεν αφαιρέθηκε ο πληθωρισμός.

Επειδή η ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων είναι στενή, και επειδή η διάταξη της παρ. 3^α του άρθρου 28 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζει ότι «ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον

διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά τον χρόνο αγοράς. Ως αξία της πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/82 (ΦΕΚ 43 Α'). Εάν 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» περαιτέρω στην υποπαράγραφο ββ του ιδίου άρθρου προβλέπεται ότι «η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή», ενώ προϋπόθεση αφαίρεσης των δαπανών αυτών σύμφωνα με την παρ. 14 του άρθρου 31 είναι τα ποσά να έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατόν να γίνει μείωση του φορολογητέου κέρδους το οποίο προσδιορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.2238/94, με το ποσό του πληθωρισμού καθώς δεν προβλέπεται από καμία διάταξη, δηλαδή ούτε από την παρ. 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. ούτε περιλαμβάνεται στις εκπιπτόμενες δαπάνες των επιχειρήσεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. Για τους λόγους αυτούς ο ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως νόμος αβάσιμος.

Επί του λόγου ότι η επίδικη πράξη δεν περιέχει «σαφή ειδική και επαρκή αιτιολογία και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου» ως προς την τεκμηρίωση του εμπορικού σκοπού διότι «δεν αναφέρει συγκεκριμένα γεγονότα που να πείθουν ότι ο σκοπός της αγοράς και πώλησης του ακινήτου ήταν η αποκόμιση κέρδους».

Επειδή από την ομόφωνη γνωμοδότηση με αρ. 634/2012 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΝΣΚ – Τμήμα Β'), που έγινε δεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την **ΠΟΛ.1083/11.4.2013** έγινε δεκτό ότι με την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.2238/1994, ως εμπορική επιχείρηση νοείται κάθε κερδοσκοπικό επάγγελμα, το οποίο δεν υπάγεται ειδικά στα ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48, παρ. 1 του ίδιου νόμου. Επομένως, κάθε εισόδημα που προέρχεται από την άσκηση επαγγέλματος κατατάσσεται είτε στη Ζ' Κατηγορία, εάν προέρχεται από ελευθέριο επάγγελμα, είτε στη Δ' Κατηγορία, εάν προέρχεται από οποιοδήποτε άλλο κερδοσκοπικό ή βιοποριστικό επάγγελμα. Με δεδομένο δε ότι στο άρθρο 48, παρ. 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ρητά ποια είναι τα ελευθέρια επαγγέλματα, συνάγεται ότι, αν κάποιο επάγγελμα δεν περιλαμβάνεται σε αυτά, πρέπει να θεωρείται ως εμπορικό επάγγελμα.

Από τα παραπάνω συνάγεται σαφώς ότι, από φορολογική άποψη, η έννοια της εμπορικής επιχείρησης είναι ευρύτερη από εκείνη που της δίνει ο Εμπορικός Νόμος. Και τούτο διότι, κατά τον Εμπορικό Νόμο, για να αποκτήσει κάποιος την εμπορική ιδιότητα απαιτείται να ενεργεί εμπορικές πράξεις και να έχει ως συνηθισμένο επάγγελμά του την εμπορία, ενώ κατά τον ΚΦΕ και τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (Σ.τ.Ε.), είναι αδιάφορο αν οι πράξεις που διενεργούνται είναι εμπορικές ή αστικές ή αν ο φορολογούμενος κατέχει ή μη την εμπορική ιδιότητα, αρκεί ότι αυτός πραγματοποίησε κέρδος από την κατά σύστημα άσκηση κερδοσκοπικού ή βιοποριστικού επαγγέλματος (Σ.τ.Ε. 1571/1960, 1/1961 κ.ά.).

Στις περιπτώσεις στις οποίες φυσικό ή νομικό πρόσωπο ενεργεί **κατά σύστημα αγορές και πωλήσεις κινητών ή ακινήτων**, αδιαφόρως της αξίας αυτών, ή ενεργεί κατά σύστημα άλλες πράξεις που αποβλέπουν στην επίτευξη κέρδους ή όταν καθορίζεται από τον νόμο ότι υπάρχει επιχείρηση, όπως π.χ. στην περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 28 του Ν.2238/1994, 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, ανεξαρτήτως της συνδρομής των παραπάνω προϋποθέσεων που ορίζονται για τη μεμονωμένη πράξη.

Επειδή στην από έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της φορολογικής αρχής, στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται πλήρως ότι η πώληση του οικοπέδου στον 1.289,17 τ.μ με το με αρ. /2009 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου, από τα δύο φυσικά πρόσωπα - προσφεύγοντες μέλη της άτυπης εταιρείας είναι εμπορικές πράξεις εμπίπτουσες στο άρθρο 28 του ΚΦΕ, καθώς έγιναν με σκοπό το εμπορικό κέρδος και κατά σύστημα, διότι έγινε σε διάστημα μόλις δύο ετών και επτά μηνών από την αγορά του (με το με αρ. /2006 συμβόλαιο του συμβ/βφου), ήταν μεγάλης αξίας, διενεργήθηκε από τον μετέχοντα της άτυπης εταιρείας σε ποσοστό 80% προσφεύγοντα ο οποίος το προηγούμενο έτος της αγοράς είχε μόλις πουλήσει το προϊόν της αντιπαροχής – μεζονέτα 270,39 τ.μ στην διεύθυνση με το με αρ. /2005 συμβόλαιο του συμβ/φου, κατά συνέπεια τεκμηριώνεται η «κατά σύστημα άσκηση δραστηριότητας» και δεν προκύπτει κανένας άλλος πραγματικός ή νομικός λόγος που να αναιρεί την προφανή καταστρατήγηση της φορολογικής νομοθεσίας που συντελέστηκε με την μη δήλωση του εμπορικού κέρδους από την καθ' όλα εμπορική αγοροπωλησία του ακινήτου.

Επειδή ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη συμμετείχε στην εταιρεία «.....», ΑΦΜ, στην οποία ήταν και διαχειριστής από την έως και την η οποία είχε ως αντικείμενο εργασιών τις «κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων για κατοικία», «τις αγοροπωλησίες ιδιόκτητων ακινήτων» κλπ, δηλαδή ταυτόσημη δραστηριότητα με την ατομικά αδήλωτα ασκούμενη, κατά συνέπεια προκύπτει ανενδοίαστα ότι αφενός στα πλαίσια της δραστηριότητάς του αυτής διατηρούσε οργανωμένη δομή επιχείρησης στην ίδια δραστηριότητα, αφετέρου τον καθιστά σε θέση να έχει γνώση επαγγελματική και εμπειριστατωμένη της αγοράς των ακινήτων και να είναι εις θέση να γνωρίζει εάν η αγορά ενός ακινήτου σε συγκεκριμένο τίμημα μπορεί να αποβεί συμφέρουσα (βλ. σε Τότση «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Πάμισος, Αθήνα 2000 σελ.529 απόφ. Φορ. Εφετ. Αθηνών 2897/1974, ΣτΕ 3407/1981, 2961/1980, 2508,2959/1980). Επί τη βάση των παραπάνω ειδοποιών στοιχείων, εφόσον προκύπτει και τεκμηριώνεται από τον έλεγχο ότι αγόραζε ακίνητα και τα πουλούσε είτε αυτούσια είτε ως προϊόν αντιπαροχής, είτε ατομικά είτε με την συμμετοχή τρίτων προσώπων και εν προκειμένω της κόρης του, είναι αυταπόδεικτο ότι για τις συγκεκριμένες επίμαχες αγοροπωλησίες διέθεσε την απαιτούμενη επαγγελματική του οργάνωση και εμπειρία προς τον σκοπό της επίτευξης κέρδους που συνεπεία των παραπάνω συνθηκών και προϋποθέσεων καθίσταται καθ' όλα εμπορικό και ορθώς κρίθηκε από την φορολογική αρχή ως φορολογητέο σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ. Περαιτέρω η συμμετοχή τρίτων προσώπων δεν αλλοιώνει τον εμπορικό χαρακτήρα των αγοροπωλησιών αυτών αλλά συμπαρασύρει δημιουργώντας άτυπης μορφής εταιρεία.

Επειδή «στην κατά σύστημα άσκηση δραστηριότητας αγοραπωλησίας ακινήτων» (δραστηριότητα η οποία συνιστά επιχείρηση εν στενή φορολογική έννοια (βλ. εξέταση παραπάνω ισχυρισμού), δεν υπάρχει χρονικός ορίζοντας, που τηρουμένων των προϋποθέσεων του άρθρου 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., θα απέδιδε σε μία μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη το χαρακτήρα της «επιχείρησης» κατά πλάσμα δικαίου με σκοπό αποκλειστικά την υπαγωγή της σε φόρο εισοδήματος. Κατά την κατά σύστημα άσκηση δραστηριότητας αγοράς και πώλησης οικοπέδων, είναι πιθανό κάποια από τα ακίνητα να πωληθούν σε σύντομο χρονικό διάστημα ή μεγαλύτερο, το οποίο εξαρτάται από το τίμημα που θέλει να αποκομίσει ο πωλητής και τις εκάστοτε συνθήκες της αγοράς. Πάντως όμως, δεικτικό στοιχείο «της κατά σύστημα

δραστηριότητας» και συνακόλουθα της εμπορικής πρόθεσης (για αποκόμιση κέρδους από την αγοροπωλησία) του πωλητή και συνεπεία αυτού του χαρακτηρισμού του ως επιχείρηση αγοροπωλησίας ακινήτων, σε αυτή την περίπτωση δεν αποτελούν μόνον οι συνολικές πράξεις στις ελεγχόμενες χρήσεις, αλλά πληθώρα άλλων αποδεικτικών στοιχείων που παρατίθενται στην έκθεση ελέγχου όπως εν προκειμένω το γεγονός ότι η πώληση από τον κυρίως συμμετέχοντα στην άτυπη εταιρεία με ποσοστό 80% του προϊόντος της αντιπαροχής επί του ακινήτου στην οδό στην και οι ημερομηνίες πώλησης που καταδεικνύουν ότι πριν σχεδόν ολοκληρωθεί η οικοδομή (αντιπαροχή) πουλήθηκε η πρώτη εκ των δύο οριζοντίων ιδιοκτησιών της, μόλις τέσσερις μήνες μετά την υπογραφή της σύμβασης αντιπαροχής (.....), το γεγονός ότι πωλήθηκε το σύνολο των οριζοντίων ιδιοκτησιών που έλαβε ο προσφεύγων ως προϊόν αντιπαροχής από την συγκεκριμένη οικοδομή, το γεγονός ότι μετά την πρώτη πώληση (.....) ο προσφεύγων αγόρασε ακίνητο στα στην θέση «.....» έκτασης 9.113,17 τ.μ, το γεγονός ότι τον επόμενο χρόνο της δεύτερης πώλησης οριζόντιας ιδιοκτησίας μεζονέτας από την αντιπαροχή της οδού στην (.....) ο προσφεύγων αγόρασε άλλο **σημαντικής αξίας ακίνητο** (το της υπό κρίση αγοροπωλησίας) με την συμπροσφεύγουσα κόρη του, το οποίο πούλησαν σε μικρό σχετικά διάστημα αποκομίζοντας μεγάλο κέρδος 370.000,00€, το γεγονός ότι η πώληση έγινε από κοινού, πράγμα που αποδεικνύει και τον κοινό σκοπό των προσφευγόντων και συνεπώς την ύπαρξη άτυπου εταιρείας, την σημαντική ωφέλεια που προέκυψε από την εκμετάλλευση (ΣτΕ 2843/1992, 4035/1988, 3564/1997), καθώς και τα λοιπά στοιχεία που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της φορολογικής αρχής. Ακόμα επειδή κανένα από τα επίμαχα ακίνητα δεν προκύπτει ότι αποκτήθηκε **και χρησιμοποιήθηκε** για τις στεγαστικές ανάγκες του προσφεύγοντα, ενώ από την παράθεση στην έκθεση ελέγχου του χρόνου που μεσολάβησε μεταξύ της απόκτησης των ακινήτων από αντιπαροχή (.....) και α) της πρώτης πώλησης του προϊόντος μεζονέτας (.....) και η εν συνεχεία αγορά νέου ακινήτου (.....), ακολούθως β) η πώληση της δεύτερης μεζονέτας (.....) και εν συνεχεία η αγορά (.....) του υπό κρίση ακινήτου, το οποίο πουλήθηκε την **οδηγούμεστε αβίαστα στο συμπέρασμα χρησιμοποιούμενου κεφαλαίου επιχείρησης για την απόκτηση κέρδους από την αγοροπωλησία ακινήτων**, θέση που ορθά έλαβε ο έλεγχος στις διαπιστώσεις και το πόρισμά του. Κατά συνέπεια των ανωτέρω η ισχυριζόμενη πρόθεση «αξιοποίησης κεφαλαίου» είναι ισχυρισμός που θα είχε νομική και πραγματική βάση μόνο στην περίπτωση όπου εξέλειπαν τα παραπάνω στοιχεία που καταδεικνύουν, αφενός την κερδοσκοπική πρόθεση αρχικά του προσφεύγοντος ενώ αφετέρου και κατά συνέπεια της δεύτερης προσφεύγουσας ως μέλους της άτυπης εταιρείας που αυτός συμμετέχει.

Πλέον των ανωτέρω, **επειδή** λανθασμένα ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες ότι δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο η κερδοσκοπική πρόθεση εμπορικής εκμετάλλευσης του ακινήτου τον χρόνο αγοράς, διότι ο έλεγχος απέδειξε και κατέδειξε από τα επιμέρους στοιχεία που παραπάνω αναλύθηκαν ότι αδιαμφισβήτητα αυτή υπήρχε και συνεπώς ανάγεται στην στιγμή που αποκτήθηκε το ακίνητο.

Για τους λόγους αυτούς οι συγκεκριμένοι ισχυρισμοί πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επί του λόγου ότι το κέρδος από την αγοροπωλησία πρέπει να προσδιοριστεί μόνο εξωλογιστικά κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε. διότι η άτυπη εταιρεία δεν τηρούσε βιβλία.

Επειδή όπως ορθά διευκρινίστηκε στην με αρ. 355/2013 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις αγοροπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 του ΚΦΕ και, επομένως δεν υπάρχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 32 Κ.Φ.Ε., περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, αλλά αποκλειστικά των διατάξεων του άρθρου 31 Κ.Φ.Ε. περί λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος (προβλ, ΣΤΕ 1016, 1017/1991, 3695/1983, 43,44,4316/1980). Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι, σε κάθε περίπτωση, δηλαδή τόσο της περίπτωσης α' της παρ. 3 του άρθρου 28 που αναφέρεται σε κάθε αγοροπωλησία ακινήτων γενικά και άρα καταλαμβάνει και την παρ. 2 του άρθρου 28, όσο και της περ. β' της παρ. 3 του ιδίου άρθρου, κατά συνέπεια μόνον ειδικός λογιστικός προσδιορισμός χωρεί επί του προσδιορισμού του εισοδήματος των προσφευγόντων από την υπό κρίση αγοροπωλησία της ατύπου εταιρείας.

Συνεπώς επειδή, η με αρ./2012 πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 υπήγαγε σε φορολογία τα παραπάνω με ειδικό λογιστικό προσδιορισμό του άρθρου 28 παρ. 3 του ΚΦΕ προσδιορισθέντα κέρδη η υπό κρίση πράξη προκύπτει ορθή ως προς το αναγραφόμενο φορολογητέο εισόδημα και τον προκύπτοντα φόρο και ο ισχυρισμός των προσφευγόντων αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των ΤΟΥ και ΤΟΥ

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	0,00 (δεν υπεβλήθη)
Λογιστικές διαφορές βάσει φύλλου ελέγχου	
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλλου ελέγχου	370.000,00
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με βάση την παρούσα απόφαση	
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	370.000,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	ΑΤΥΠΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ «..... ΤΟΥ 80% -..... ΤΟΥ 20%»	 ΤΟΥ 80%	 ΤΟΥ 20%
Διαφορά φόρου	74.000,00€	59.200,00	14.800,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (46 μήνες X 2,5% = 115%)	85.100,00€	68.080,00	17.020,00

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	159.100,00	127.280,00	31.820,00
---------------------	------------	------------	-----------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).