



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

11/04/2014

Αριθμός απόφασης:

766

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. 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».

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 (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ), κατοίκων, οδός, και της άτυπης εταιρείας «.....» με έδρα την ίδια οδό, κατά της με αριθ. πρωτ. Πράξης Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων & Επιβολής Φόρου Εισοδήματος και Τελών Χαρτοσήμου Ο.Ε., Ε.Ε., Αστικών, Αφανών ή Συμμετοχικών εταιρειών, Κοινωνιών Αστικού Δικαίου και Κοινοπραξιών του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ, Πράξη Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων & Επιβολής Φόρου Εισοδήματος και Τελών Χαρτοσήμου Ο.Ε., Ε.Ε., Αστικών, Αφανών ή Συμμετοχικών εταιρειών,

Κοινωνιών Αστικού Δικαίου και Κοινοπραξιών οικ. έτους 2007 του Προϊσταμένου του, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των, και της άτυπης εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της υπ' αριθ. Πράξης Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων & Επιβολής Φόρου Εισοδήματος και Τελών Χαρτοσήμου Ο.Ε., Ε.Ε., Αστικών, Αφανών ή Συμμετοχικών εταιρειών, Κοινωνιών Αστικού Δικαίου και Κοινοπραξιών οικ. έτους 2007 του Προϊσταμένου του με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας άτυπης εταιρείας φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού €10.108,81, πλέον €12.130,57 (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι ο έλεγχος έκρινε ότι η αγορά και εν συνεχεία η πώληση από κοινού των δύο προσφευγόντων οικοπέδου, κατά 50% εξ αδιαιρέτου ο καθένας, εβρισκομένου επιφανείας τμ συνιστά επιχείρηση κατ' άρθρο 28 παρ. 1-3 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994).

Εν συνεχεία λαμβάνοντας υπόψιν το καθαρό κέρδος ποσού €34.857,95 που προέκυψε λογιστικά κατ' άρθρο 28 παρ. 3 του ΚΦΕ από την πώληση του εν λόγω οικοπέδου των προσφευγόντων, που πραγματοποιήθηκε με το υπ' αριθ. συμβόλαιο της συμβ/φου, το οποίο είχε αγορασθεί με το υπ' αριθ. συμβόλαιο της συμβ/φου

Α. **Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 16, παρ.1 του Ν.2690/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «*Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου.[...]*»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 του Π.Δ. 16/1989 ορίζεται ότι: «*Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει την ενιαία διεύθυνση όλης της Υπηρεσίας και ασκεί υπεύθυνα την αποφασιστική αρμοδιότητα που προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις ή μεταβιβάζεται σ' αυτόν με Υπουργικές ή άλλες αποφάσεις και την όλη εποπτεία της Δ.Ο.Υ. [...]Υπογράφει τα φύλλα ελέγχου και τις πράξεις ή αποφάσεις του, με τις οποίες επιβάλλεται φόρος ή τέλος υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου, προσαύξηση, πρόστιμο κ.λ.π.*».

Επειδή στην υπ' αριθ. Πράξη Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων & Επιβολής Φόρου Εισοδήματος και Τελών Χαρτοσήμου Ο.Ε., Ε.Ε., Αστικών, Αφανών ή Συμμετοχικών εταιρειών, Κοινωνιών Αστικού Δικαίου και Κοινοπραξιών του Προϊσταμένου του εμφανίζεται

στην πρώτη σελίδα η ημερομηνία «.....» και η υπογραφή του Προϊσταμένου του με την οποία προβαίνει στην έκδοση και παραγγέλλει την κοινοποίηση της εν λόγω πράξης (αναγράφεται άλλωστε ρητά πάνω από την ημερομηνία και υπογραφή ότι «Έχοντας υπόψη [...] προβαίνουμε στην έκδοση αυτή της Πράξης Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων [...]. Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα πράξη στους υπόχρεους». Στη δεύτερη σελίδα όπου περιλαμβάνονται τα αριθμητικά δεδομένα και η εκκαθάριση του φόρου, όντως στο κοινοποιηθέν αντίγραφο των προσφευγόντων λείπει η ημερομηνία εκκαθάρισης, αλλά υπάρχουν οι υπογραφές των ελεγκτών, του επόπτη, του υποδιευθυντή και του Προϊσταμένου του Η έλλειψη αυτή δεν καθιστά την πράξη ακυρωτέα, αφού η ημερομηνία της πράξης είναι η όπως εμφανίζεται στην πρώτη σελίδα. Η πράξη θα ήταν ακυρώσιμη μόνο στην περίπτωση όπου τα αριθμητικά δεδομένα (προσδιορισμός φόρου) δεν συμφωνούσαν με την αιτιολογία της πράξης (συνταχθείσα έκθεση ελέγχου) και οι υπολογιζόμενες προσαυξήσεις ήταν λανθασμένες. Από τη Υπηρεσία μας ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της πράξης και το διαπιστωθέν εισόδημα συμφωνεί με τα δεδομένα της έκθεσης ελέγχου, ο δε υπολογισμός φόρου και προσαύξησης είναι ορθός σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ήτοι το άρθρ.10 του Ν.2238/1994 για το φόρο, όπως ίσχυε, και τα άρθρ.1 & 2 του Ν.2523/1997 για την προσαύξηση. Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί ακυρωσίας της εν λόγω πράξης είναι αβάσιμος.

Β&Γ. Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 ορίζεται ότι: «*Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται σε τρία αντίγραφα και περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα. [...]*»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 69 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «*Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου. [...]*»

Επειδή η Φορολογική αρχή που εκδίδει μία έκθεση ελέγχου, έχει νομίμως την δυνατότητα να συντάσσει αντίγραφα των εκδιδόμενων από αυτήν εγγράφων (βλ μέρος Α, ενότητα ΙΙ του Εγχειριδίου απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα σε θέματα του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας του ΥπΟικ, Ιαν.2007).

Η επικύρωση αντιγράφου εγγράφου γίνεται, από το αρμόδιο όργανο της Διοίκησης, δηλαδή στην προκείμενη υπάλληλο της Υπηρεσίας, με επισημειωματική πράξη στο σώμα του αντιγράφου ή φωτοαντιγράφου, ενώ η επικύρωση από αντίγραφο που δεν έχει επικυρωθεί από την αρχή που εξέδωσε το πρωτότυπο θα ήταν αδύνατη (Ολομ. Ν.Σ.Κ. 233/2000).

Συνεπώς, νομίμως δύναται **αντίγραφο** της έκθεσης ελέγχου να κοινοποιείται στον ελεγχόμενο, το οποίο αποτελεί «ακριβές αντίγραφο» (επικυρωμένο) του πρωτοτύπου.

Περαιτέρω ρητά ορίζεται από το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 ότι η ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου (ισχύς της ως δημόσιο έγγραφο) είναι η ημερομηνία θεώρησής της από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.. Πρέπει επιπροσθέτως να σημειωθεί ότι εάν η πρωτότυπη έκθεση ελέγχου δεν έφερε ημερομηνία, σφραγίδα και υπογραφή του προϊσταμένου της Υπηρεσίας που

την εξέδωσε δεν θα είχε ισχύ ούτε τον χαρακτήρα δημοσίου εγγράφου και συνεπώς δεν θα ήταν δυνατόν ούτε να επικυρωθεί από την δημόσια υπηρεσία που την εξέδωσε καθώς δεν επικυρώνονται από τις δημόσιες υπηρεσίες ιδιωτικά έγγραφα (βλ μέρος Α, ενότητα ΙΙ του Εγχειριδίου απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα σε θέματα του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας του ΥΠΟΙΚ, Ιαν.2007). Ακόμα, το αντίγραφο της έκθεσης που κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες φέρει την ημερομηνία θεώρησης και κάτω από αυτήν, την σφραγίδα του προϊσταμένου της Φορολογικής Αρχής που την εξέδωσε προς άρση κάθε αμφιβολίας περί της νομιμότητάς της.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες **ακριβές αντίγραφο εκ του πρωτοτύπου που εξέδωσε η ίδια διοικητική αρχή** και η ημερομηνία αυτού είναι η, ήτοι η ημερομηνία θεώρησης της πρωτότυπης έκθεσης ελέγχου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η εν λόγω έκθεση ελέγχου που κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες είναι καθόλα νόμιμη.

Περαιτέρω, προς άρση πάσας αμφιβολίας με το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφο η Υπηρεσία μας ζήτησε από το την προσκόμιση της πρωτότυπης έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (η πρωτότυπη πράξη είχε ήδη αποσταλεί με το φάκελο της υπόθεσης), προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη ή έλλειψη υπογραφής επ' αυτής.

Από την προσκόμιση στην Υπηρεσία μας του πρωτοτύπου της έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος την, προκύπτει ότι αυτή φέρει ημερομηνία και τις υπογραφές των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοια με το κοινοποιηθέν στους προσφεύγοντες ακριβές αντίγραφο. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί μη σύννομης έκδοσης της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης και της έκθεσης ελέγχου πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Δ. **Επειδή** από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται ότι «η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69 του ΚΦΕ, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο **πενταετίας** από το τέλος το έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.2859/2000 προβλέπεται ότι «η *κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 δεν μπορεί να γίνει ύστερα από την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης... Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου.*»

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/97 που ισχύουν για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., λοιπών φορολογιών (κύρια, η φορολογία εισοδήματος), και επί παραβάσεων δηλώσεων έναρξης & μεταβολών εργασιών (κύρια, η φορολογία Φ.Π.Α.), προβλέπεται ότι «*οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την ενέργεια*

αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα για την επιβολή των προστίμων.»

Επειδή ακόμα, προβλέφθηκε παράταση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου με τις παρακάτω διατάξεις:

Με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265) που αναφέρεται στην παράταση των προθεσμιών παραγραφής, προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007 παρατείνονται μέχρι 31/12/2008, δηλαδή για δύο και ένα έτη αντίστοιχα από την λήξη τους.

Με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2009.

Με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1114/09).

Με το άρθρο 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/6/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010.

Με το άρθρο 12 παρ. 7 Ν. 3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175Α) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011.

Με το άρθρο 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011 (Φ.Ε.Κ. 180Α) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2012.

Με το άρθρο 2 Ν. 4098/2012 (Φ.Ε.Κ. 249Α/20-12-2012) 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 ακόμα, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013 ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων,

παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του παραπάνω εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.

Επειδή επιπλέον οι προαναφερθείσες παρατάσεις παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που δόθηκαν με τις παραπάνω διατάξεις, προβλέπουν παράταση επί «προθεσμιών που λήγουν», και δεν περιορίζουν την παράταση σε λήξεις της κανονικής ή της παραταθείσας με προηγούμενη διάταξη προθεσμίας, και συνεπώς ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις που η προθεσμία λήγει την εκάστοτε προς παράταση ημερομηνία λήξης. Κατά συνέπεια των ανωτέρω, επί της επίμαχης πράξης που αφορά τη χρήση 2006, το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση της πράξης δεν είχε παραγραφεί έως και την ημερομηνία κοινοποίησης ήτοι την, καθώς η προθεσμία κοινοποίησης πράξεων και παραγραφής για την προκείμενη περίπτωση έχει παραταθεί έως 31-12-2015, και ο λόγος προσφυγής προκύπτει ως νόμω αβάσιμος.

Πρέπει ακόμα να σημειωθεί ότι η συνταγματικότητα των διατάξεων των νόμων δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της Υπηρεσίας μας, καθώς ως μέρος της Δημόσιας Διοίκησης, η δράση της διέπεται από την αρχή της νομιμότητας και έχει υποχρέωση εφαρμογής των νόμων. Ο έλεγχος συνταγματικότητας διατάξεων εμπίπτει στην αρμοδιότητα των δικαστηρίων.

Ε. **Επειδή** οι διατάξεις του Ν.4172/2013 (νέος Κ.Φ.Ε.) που επικαλούνται οι προσφεύγοντες σχετικά με την «επιχειρηματική δραστηριότητα» ότι *«Κάθε τρεις (3) ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός εξαμήνου, θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του προηγούμενου εδαφίου είναι δύο (2) έτη.»* έχει ισχύ για τις χρήσεις από 01/01/2014 και δεν αφορά στην προκείμενη περίπτωση.

Επειδή όπως προκύπτει από την από οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.9-10), ο κατά σύστημα αγόραζε και πωλούσε οικοπέδα με σκοπό το κέρδος. Στην κατά σύστημα άσκηση δραστηριότητας αγοραπωλησίας ακινήτων (δραστηριότητα η οποία συνιστά επιχείρηση εν στενή φορολογική εννοία), δεν υπάρχει χρονικός ορίζοντας, που τηρηθέντων 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 εν λόγω οικοπέδα 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 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 αποτελεί ο χρόνος που μεσολαβεί από την εκάστοτε αγορά μέχρι την πώληση, αλλά η ποσότητα των αγορασθέντων ακινήτων σε συνδυασμό με την ποσότητα αυτών που πωλούνται (ποσοστό πωληθέντων προς

αγορασθέντων) που εν τέλει καταδεικνύει εάν ο σκοπός του αγοραστή ήταν η επένδυση κεφαλαίου ή η αποκόμιση κέρδους από την πώληση.

Η χρήση του εισπραχθέντος τιμήματος (κέρδους) δεν δεσμεύει την φορολογική αρχή ούτε καταδεικνύει το σκοπό της αγοραπωλησίας, καθώς δεικτικό θα ήταν μόνο επί μεμονωμένης πράξης (π.χ. πώληση ακινήτου για κάλυψη ιατρικών δαπανών). Ο προβαλλόμενος λόγος ότι το εισπραχθέν ποσό από την εν λόγω πώληση χρησιμοποιήθηκε για την ανέγερση επαγγελματικής στέγης, είναι αβάσιμος διότι το εμπορικό κέρδος είτε επανεπενδύεται είτε χρησιμοποιείται σε κάθε περίπτωση από τον πωλητή. Πάντως, η χρήση του τιμήματος δεν τροποποιεί το χαρακτήρα της πράξης ούτε αποτελεί λόγο μη φορολόγησής του (πλην όπου ρητά προβλέπεται από το νόμο περί αφορολογήτων αποθεματικών).

Εφόσον λοιπόν, το συγκεκριμένο οικόπεδο αγοράσθηκε τουλάχιστον από το με κερδοσκοπική από την πώληση πρόθεση δεν θα ήταν δυνατόν να υπάρχει διαφορετικός χαρακτήρας στο ίδιο οικόπεδο από το συμπροσφεύγοντα δεδομένου ότι η πράξη αγοράς και πώλησης έγινε από κοινού. Τούτο θα μπορούσε να ισχυριστεί ο συμπροσφεύγων μόνο στην περίπτωση όπου διαχωριζόταν η θέση του κατά την πώληση (π.χ. εάν εκείνος δεν πωλούσε ταυτόχρονα το ποσοστό του (50%) ή εάν με άλλο τρόπο απεδείκνυε ότι απέκτησε όμορο οικόπεδο την ίδια ημερομηνία με την πώληση).

Επειδή οι προσφεύγοντες κατά τα ελεγχόμενα έτη εξασκούσαν το ατομικό επάγγελμα του τοπογράφου, απόλυτα συναφές με τα ακίνητα που, κατά συνέπεια αφενός στα πλαίσια της δραστηριότητάς τους αυτής διατηρούσαν οργανωμένη δομή επιχείρησης σε δραστηριότητα σχετικής με τα ακίνητα, αφετέρου τους καθιστά σε θέση να έχουν γνώση επαγγελματική και εμπειριστατωμένη της αγοράς των ακινήτων και να είναι εις θέση να γνωρίζουν 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). Ακόμη, από την έκθεση της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι ο μετείχε σε αγοροπωλησίες με σκοπό το κέρδος ατομικά, αλλά και με τον αδελφό του Επί τη βάση των παραπάνω ειδοποιών στοιχείων, εφόσον προκύπτει και τεκμηριώνεται από τον έλεγχο ότι ο κατά σύστημα αγόραζε και πωλούσε ακίνητα ατομικά και με συνιδιοκτησία με άλλους, είναι αυταπόδεικτο ότι και για τη συγκεκριμένη επίμαχη αγοροπωλησία διέθεσε την απαιτούμενη επαγγελματική του οργάνωση και εμπειρία από κοινού με τον αδελφό του 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.

Ως προς τον ισχυρισμό για την υποβάθμιση μίας περιοχής σε κάθε περίπτωση το γεγονός αυτό αποτυπώνεται στο προκύπτον κέρδος που υπολογίζεται σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε. ως η διαφορά του τιμήματος μεταξύ της αγοράς και της πώλησης. Εφόσον ο έλεγχος

φορολόγησε αυτό το κέρδος και όχι άλλο δυνητικό (ή ευκαιρίας), η προσβαλλόμενη πράξη είναι σύνομη και ο προβαλλόμενος λόγος αβάσιμος.

Εξάλλου οι προσφεύγοντες, ως μέλη της άτυπης εταιρείας «.....» μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε για τις χρήσεις 1985 – 2000 τους καταλογίσθηκε η υπ' αριθ. πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος για τη χρήση 01/01 – 31/12/2000, την οποία και αποδέχθηκαν με το από Πρακτικό Αποδοχής της διαφοράς καταβάλλοντας το 1/5 των καταλογισθέντων φόρων.

ΣΤ. **Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66, παρ.9 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) που επικαλούνται οι προσφεύγοντες, ορίζεται ότι «Ο υπόχρεος προ της έκδοσης του φύλλου ελέγχου ή της πράξης μπορεί να λάβει γνώση του αποτελέσματος του ελέγχου της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού και να υποβάλλει αρχική ή συμπληρωματική δήλωση.[...]» δεν υποχρεώνουν τον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής υπηρεσίας να ενημερώσει τον ελεγχόμενο για τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή με την με αριθ. πρωτ. κλήση σε ακρόαση οι προσφεύγοντες αφενός έλαβαν γνώση για τα αποτελέσματα του ελέγχου και απάντησαν με υπόμνημά τους εντός της οριζόμενης προθεσμίας, αφετέρου είχαν την δυνατότητα και έως την έκδοση φύλλων ελέγχου να υποβάλλουν βάσει των διαπιστώσεων που τους κοινοποιήθηκαν με την κλήση προς ακρόαση συμπληρωματικές δηλώσεις. Επειδή δεν υπέβαλλαν τις δηλώσεις αυτές και από καμία διάταξη δεν προβλέπεται άλλη κατά νόμο υποχρεωτική διαδικασία της διοίκησης προ της έκδοσης της πράξης, ο ισχυρισμός ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της άτυπης εταιρείας «.....» - καταλογιζόμενο ποσό στα μέλη της με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαφορά φόρου	€ 10.108,81
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	€ 12.130,57
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	€ 22.239,38
Αναλογία φόρου και προσαύξησης – (50%)	€11.119,69
Αναλογία φόρου και προσαύξησης – (50%)	€11.119,69

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α.**

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).