



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα:05-09-2016

Αριθμός απόφασης:2969

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 08/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των:, ως μελών της άτυπης εταιρίας «.....»,που απαρτίζεται από τα ως άνω πρόσωπα, κατά:

1. Της υπ' αριθμ./12-02-2016 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών διαχ. Έτους 2003 του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΜΕΠ, με

την οποία καταλογίσθηκε μη αποδοθείς φόρος εισοδήματος ύψους 393,20 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου επί μη υποβολής δήλωσης ύψους 471,84 ευρώ .

2. Της υπ' αριθμ./12-02-2016 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών διαχ. Έτους 2004 του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΜΕΠ, με την οποία καταλογίσθηκε μη αποδοθείς φόρος εισοδήματος ύψους 1.410,89 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου επί μη υποβολής δήλωσης ύψους 1693,07 ευρώ .

3. Της υπ' αριθμ./12-02-2016 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών διαχ. Έτους 2005 του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΜΕΠ, με την οποία καταλογίσθηκε μη αποδοθείς φόρος εισοδήματος ύψους 782,46 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου επί μη υποβολής δήλωσης ύψους 938,95 ευρώ.

4. Της υπ' αριθμ./ 12-2-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Μ.Υ. του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για την διαχειριστική περίοδο 1.1.2003 – 31.12.2003, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 300 € επί μη υποβολής οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ.

5. Της υπ' αριθμ./ 12-2-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Μ.Υ. του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για την διαχειριστική περίοδο 1.1.2004 – 31.12.2004, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 300 € επί μη υποβολής οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ.

6. Της υπ' αριθμ./ 12-2-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Μ.Υ. του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για την διαχειριστική περίοδο 1.1.2005 – 31.12.2005, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 300 € επί μη υποβολής οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 12-02-2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 11-3-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Η υπό κρίση διαφορά μη αποδοθέντος φόρου και τα επιβληθέντα υπό κρίση πρόστιμα μη υποβολής δήλωσης Οριστικών Δηλώσεων Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών προέκυψαν κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και των από 12-02-2016 εκθέσεων τακτικού ελέγχου της ως άνω φορολογικής αρχής από την οποία κρίθηκε ότι οι, επιδίωξαν με κοινές εισφορές, κοινό οικονομικό σκοπό, όπως ορίζεται και στο άρθρο 741 του Αστικού Κώδικα, συστήνοντας κατ' αυτό τον τρόπο εταιρεία, η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος επιτάσσει. Για την ανωτέρω άτυπη κατασκευαστική και εμπορική εταιρία οι υπόχρεοι δεν προέβησαν στις νόμιμες ενάργειες για τη σύστασή της και την έναρξή της διατυπώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 36§1α & 38 Ν.2859/00 περί Φ.Π.Α., για την οποία ο έλεγχος προσδιόρισε ως ημερομηνία έναρξης των εργασιών της την 23/7/2003, ημερομηνία κατά την οποία εκδόθηκε η με αριθμό/23.7.2003 άδεια ανέγερσης οικοδομής από τη Δ/νση Πολεοδομίας Τμήμα χορήγησης Οικοδομικών Αδειών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Θεσσαλονίκης, η οποία αναθεωρήθηκε με την με αριθμό/12.10.2004 πράξη αυτής. Αντικείμενο Εργασιών της άτυπης κατασκευαστικής και εμπορικής εταιρείας αποτέλεσε η ανέγερση με κοινές δαπάνες των συνιδιοκτητών οικοπεδούχων, τριώροφης οικοδομής με υπόγειο και πυλωτή,

σύμφωνα με την ως άνω άδεια και η εν συνεχεία η από κοινού πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών με σκοπό το κέρδος, χωρίς να δηλωθεί και να φορολογηθεί το προκύπτον από τις πωλήσεις κέρδος όπως προβλέπεται από τα άρθρα 28 παρ. 1 και 3 και 34 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994). Μεταξύ των άλλων ο έλεγχος καταλόγισε τα υπό κρίση πρόστιμα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997 (χρήσεις έως 31-12-2013), λόγω μη υποβολής Οριστικών Δηλώσεων Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 παρ. 3 του ν.2238/1994, για τις διαχειριστικές περιόδους 1.1.2003 – 31.12.2003, 1.1.2004 – 31.12.2004 και 1.1.2005 – 31.12.2005 λόγω διαπίστωσης ύπαρξης μισθοδοτούμενου προσωπικού που εργάστηκε στην ανέγερση της οικοδομής και που δηλώθηκ στις Α.Π.Δ. του Ι.Κ.Α. Ακόμα για τις διαχειριστικές περιόδους 1.1.2003 – 31.12.2003, 1.1.2004 – 31.12.2004 και 1.1.2005 – 31.12.2005, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης μεταξύ των προσφευγόντων εταιρείας φόρος μισθωτών υπηρεσιών λόγω καταβολής αμοιβών σε εργάτες στους οποίους όφειλε να παρακρατηθεί και να αποδοθεί φόρος μισθωτών υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 παρ. 1β και 59 παρ. 1 του ν.2238/1994, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δηλώσεων.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους

Πρώτος λόγος: Ισχυρίζονται μη υποχρέωση κατάθεσης δηλώσεων ακόμη και κατ' αποδοχή του αναληθούς ισχυρισμού περί λειτουργίας αφανούς εταιρείας.

Δεύτερος λόγος: Ισχυρίζονται ότι υφίσταται έλλειψη πλήρους και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

Τρίτος λόγος: Ισχυρίζονται μη επίδοση σημειώματος της παρ. 7 του άρθρου 36 του ΚΒΣ μετά το πέρας του ελέγχου.

Τέταρτος λόγος: Ισχυρίζονται αναρμοδιότητα εκδώσαντος την πράξη οργάνου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π).

Πέμπτος λόγος: Ισχυρίζονται παράβαση συνταγματικών δικαιωμάτων προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου λόγω μη γνώσης-κοινοποίησης των αποδεικτικών στοιχείων του φακέλου, πρόσβασης στα στοιχεία –έγγραφα που έλαβε υπ' όψην του ο έλεγχος.

Έκτος λόγος: Ισχυρίζονται έλλειψη σημειώματος του άρθρου 36 του ΠΔ 186/1992 του ελέγχοντος οργάνου.

Έβδομος λόγος: Ισχυρίζονται διενέργεια επανελέγχου χωρίς νέα στοιχεία.

Όγδοος λόγος: Ισχυρίζονται παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.

Ένατος λόγος: Ισχυρίζονται μη έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, μη επίδοση εντολής ελέγχου, μη γνωστοποίηση της διάταξης των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ν.3610/2007 και του εγχειριδίου του άρθρου 18 του ν.3610/2007.

Δέκατος λόγος: Ισχυρίζονται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 2238/1994, διότι το αγορασθέν οικοπέδο 931,50τμ επί της οδούεντός του ΔΔ Αγίας Τριάδας του Δήμου Θερμαϊκού απεκτήθη από τους α) κατά 50% αντίστοιχα, από αγορά δυνάμει του με αρ./21-6-2001 πωλητηρίου συμβολαίου της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης και συνεχεία έγινε από τους άνω συγκύριους γονική παροχή υπέρ των παιδιών τουκαι έδωσε σ' αυτούς δυνάμει του υπ' αριθμόν/5.09.2002 (συμβολαίου γονικής παροχής ποσοστό εξ αδιαιρέτου), συνολικό ποσοστό 20/100 εξ αδιαιρέτου, κοινά και αδιαίρετα και κατά ίση μοίρα στον καθένα από αυτούς και 2)

.....από το ανήκον σ' αυτόν ποσοστό 50%, γονική παροχή υπέρ των παιδιών τουκαι έδωσε σ' αυτούς δυνάμει του υπ' αριθμόν/5.09.2002(συμβολαίου γονικής παροχής ποσοστό εξ αδιαιρέτου), συνολικό ποσοστό 20/100 εξ αδιαιρέτου, κοινά και αδιαίρετα και κατά ίση μοίρα στον καθένα από αυτούς. Από τα παραπάνω Ισχυρίζονται ότι προκύπτει ότι, ο σκοπός ήταν η δημιουργία οικονομικής και οικογενειακής αυτοτέλειας προς τα τέκνα τους και η οίκησή τους και όχι πράξεις εμπορικής άτυπης εταιρείας. Ακόμα ότι λόγω απρόοπτων και έκτακτων οικονομικών συνθηκών που δεν μπορούσαν να προβλεφθούν και ανέκυψαν προς το τέλος της αποπεράτωσης της οικοδομής και της άμεσης ανάγκης προς εξεύρεση μετρητών χρηματικών ποσών προς αντιμετώπιση άμεσων επαγγελματικών και οικογενειακών αναγκών εξαιτίας της οικονομικής κρίσης απεφάσισαν την εκποίηση της περιουσίας. Ισχυρίζονται ότι δεν προέβησαν στον διαχωρισμό των διαμερισμάτων λόγω των οικογενειακών και υγιών σχέσεων που τους συνδέουν. Ουδέποτε ετέθη θέμα φορολόγησης των απλών πολιτών ως επιχείρηση για μία μόνο πώληση ακινήτου.

Ακόμα ισχυρίζονται ότι ουδεμία υποχρέωση είχαν προς υποβολή προσωρινών και οριστικών δηλώσεων πρακρατηθέντος φόρου μισθωτών υπηρεσιών, τον οποίον φυσικά ουδέποτε παρακρατήσανε ώστε να υπάρχει στα χέρια τους παρακρατούμενος φόρος, ενώ δεν δύναται να τιμωρείται ταυτόχρονα η μη υποβολή προσωρινών όσο και η μη υποβολή οριστικών δηλώσεων Φ.Μ.Υ. αφού το αντικείμενο της οριστικής δήλωσης επιμερίζεται στις προσωρινές και επομένως μη νόμιμα εμφανίζεται ή τιμωρείται η ίδια κατ' ουσία φερόμενη κατά τη συμπροσβαλλόμενη παράληψη δια δύο διαφορετικών πράξεων

Επειδή από τα από την έκθεση της φορολογικής αρχής προκύπτοντα, οι προσφεύγοντες α) και β), απέκτησαν κατά 50% αντίστοιχα κοινά και αδιαίρετα, από αγορά, την αποκλειστική κυριότητα, νομή και κατοχή δυνάμει του με αριθμό/21.6.2001 πωλητηρίου Συμβολαίου της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, ενός οικοπέδου 931,50τμ επί της οδού εντός του ΔΔ Αγίας Τριάδας του Δήμου Θερμαϊκού.

Στη συνέχεια από τους άνω συγκύριους 1)συνέστησε γονική παροχή υπέρ των παιδιών τουκαι έδωσε σ' αυτούς δυνάμει του υπ' αριθμόν/5.09.2002 (συμβολαίου γονικής παροχής ποσοστό εξ αδιαιρέτου), συνολικό ποσοστό 20/100 εξ αδιαιρέτου, κοινά και αδιαίρετα και κατά ίση μοίρα στον καθένα από αυτούς και 2) ο από το ανήκον σ' αυτόν ποσοστό 50% συνέστησε γονική παροχή υπέρ των παιδιών του και έδωσε σ' αυτούς δυνάμει του υπ' αριθμόν/5.09.2002 (συμβολαίου γονικής παροχής ποσοστό εξ αδιαιρέτου), συνολικό ποσοστό 20/100 εξ αδιαιρέτου, κοινά και αδιαίρετα και κατά ίση μοίρα στον καθένα από αυτούς.

Οι ανωτέρω συγκύριοι αποφάσισαν με δικές τους κοινές δαπάνες την αξιοποίηση του πιο πάνω οικοπέδου τους με την ανέγερση πολυορόφου οικοδομής - πολυκατοικίας και προέβησαν στην έκδοση άδειας ανέγερσης οικοδομής από τη Διεύθυνση Πολεοδομίας, Τμήμα Χορήγησης Οικοδομικών Αδειών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Θεσσαλονίκης με αριθμό23.7.2003 και η οποία αναθεωρήθηκε με την με αριθμό/12.10.2004 πράξη αυτής.

Εν συνεχεία οι προσφεύγοντες με την υπ' αριθμ./25.11.2004 πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας υπήγαγαν την παραπάνω οικοδομή στις διατάξεις περί οριζόντιας ιδιοκτησίας χωρίς να γίνει διανομή των οριζοντίων ιδιοκτησιών, ούτε πριν, ούτε μετά την ανέγερσή τους.

Η εν λόγω οικοδομή αποτελείται από υπόγειο, ισόγειο, τρείς κύριους ορόφους και δώμα. Το κτίριο περιλαμβάνει δύο αποθήκες στο υπόγειο 72,90 τ.μ. και 34,60 τ.μ. αντίστοιχα , δύο διαμερίσματα στο ισόγειο 41,00 τ.μ. και 35,40 τ.μ αντίστοιχα , τρία διαμερίσματα στον πρώτο όροφο 77,02 τ.μ., 82,38 τ.μ. και 49,30 τ.μ. αντίστοιχα, τρία διαμερίσματα στον δεύτερο όροφο 77,02 τ.μ., 82,38 τ.μ. και 49,30 τ.μ. αντίστοιχα, τρία διαμερίσματα στον τρίτο όροφο 77,02 τ.μ., 82,38 τ.μ. και 49,30 τ.μ. αντίστοιχα και δώμα.

Εν συνεχεία και με τα υπ' αριθμ.:/4.2.2005 αξίας 65.951,69€, 32182/25.2.2005 αξίας 2.511,28€,/25.2.2005 αξίας 79.143,49€,/25.2.2005 αξίας 31.066,79€,/17.6.2005, αξίας 75.592,71€,/24.11.2005 αξίας 29.622,30€ ,/28.12.2005 , αξίας 60.481,20€,/14.3.2006 αξίας 110.858,73€ και/18/10.2006 αξίας 88624,77€,/30/7/2007 αξίας 74.812,84€ συμβόλαια πώλησης οι συγκύριοι από κοινού προέβησαν στην πώληση των πιο πάνω διαμερισμάτων και με βάση τα ποσοστά συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου που είχε ο καθ' ένας τους.

Οι πωλήσεις οριζοντίων ιδιοκτησιών από τους συνιδιοκτήτες παρουσιάζονται συνοπτικά στους πίνακες που ακολουθούν όπως παρατίθενται και επεξηγούνται στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος:

ι. Οικονομικό έτος 2006(Διαχείριση 1/1-31/12/2005)

<u>Περιγραφή ακινήτου:</u>	<u>Συμβόλαιο πώλησης</u>	<u>Αντικειμενική αξία</u>	<u>Τίμημα Πώλησης</u>	<u>Αξία που ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο σε ευρώ</u>
Οικοδομή αποτελούμενη από Υπόγειο Ισόγειο, Τρείς κύριους ορόφους και δώμα επί της οδού Αγ. Τριάδας Θεσσαλονίκης σε οικόπεδο 931,50 τ.μ.				
1) διαμέρισμα 3 ^{ου} ορόφου 77,02 τ.μ (No1) με δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης δώματος 89 τ.μ.. & θέση στάθμευσης 12,50 τ.μ.		65.951,69	65.950,00	65.951,69
2) διαμέρισμα 3 ^{ου} ορόφου 49,30 τ.μ. (No3) με δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης 12,50 τ.μ.		32.511,28	32.511,28	32.511,28
3) διαμέρισμα 3 ^{ου} ορόφου 82,38 τ.μ. (No2) με δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης 12,50 τ.μ.		79.143,49	79.143,49	79.143,49
4) διαμέρισμα 2 ^{ου} ορόφου 49,30 τ.μ (No3) με δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέση στάθμευσης 12,50 τ.μ.		31.066,79	31.066,79	31.066,79
5) διαμέρισμα 2 ^{ου} ορόφου 82,38 τ.μ.(No2) με δικαίωμα αποκλειστικής		75.592,71	75.592,71	75.592,71

χρήσης θέσης στάθμευσης 12,50 τ.μ.				
6) διαμέρισμα 1 ^{ου} ορόφου 49,30 τ.μ. (No3) με δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης 12,50 τ.μ.		29.622,30	29.622,30	29.622,30
7) διαμέρισμα 2 ^{ου} ορόφου 77,02 τ.μ. (No1) με δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης 12,50 τ.μ.		60.481,20	60.481,20	60.481,20
ΣΥΝΟΛΑ		374.369,46	374.367,77	374.369,46

Αναλυτικότερα:

- **No 1 Πρόκειται για το διαμέρισμα Γ1 3^{ου} ορόφου** καθαρού εμβαδού 77,02 τ.μ και μικτού 90,26 τ.μ με αναλογία συμμετοχής 99,50%, στο οικόπεδο εξ αδιαιρέτου και στα υπόλοιπα κοινόχρηστα και κοινόκτητα μέρη και εγκαταστάσεις του κτιρίου εξ αδιαιρέτου μαζί με το δικαίωμα χρήσης μιας ισογείου υπαίθριας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου (P7) εμβαδού 12,50 τ.μ., καθώς και τμήματος του δώματος εμβαδού 89 τ.μ. προς τον και την κατά 50% αντίστοιχα, αντικειμενικής αξίας 65.951,69 ευρώ με το με αριθμό/4-2-2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

- **No 2 Πρόκειται για το διαμέρισμα Γ2 3^{ου} ορόφου** καθαρού εμβαδού 82,38 τ.μ και μικτού 96,62 τ.μ με αναλογία συμμετοχής 101,50%, στο οικόπεδο εξ αδιαιρέτου και στα υπόλοιπα κοινόχρηστα και κοινόκτητα μέρη και εγκαταστάσεις του κτιρίου εξ αδιαιρέτου μαζί με το δικαίωμα χρήσης μιας ισογείου υπαίθριας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου (P8) εμβαδού 12,50 τ.μ., προς τον, αντικειμενικής αξίας 79,143,49 ευρώ με το με αριθμό/25-2-2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

- **No 3 Πρόκειται για το διαμέρισμα Γ3 3^{ου} ορόφου** καθαρού εμβαδού 49,30 τ.μ και μικτού 57,41 τ.μ με αναλογία συμμετοχής 72,50 % στο οικόπεδο εξ αδιαιρέτου και στα υπόλοιπα κοινόχρηστα και κοινόκτητα μέρη και εγκαταστάσεις του κτιρίου εξ αδιαιρέτου μαζί με το δικαίωμα χρήσης μιας ισογείου υπαίθριας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου (P9) εμβαδού 12,50 τ.μ., προς τον, αντικειμενικής αξίας 32.511,28 ευρώ με το με αριθμό/25-2-2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

- **No 4 Πρόκειται για το διαμέρισμα Β1 2^{ου} ορόφου** καθαρού εμβαδού 77,02 τ.μ και μικτού 90,26 τ.μ με αναλογία συμμετοχής 99,50%, στο οικόπεδο εξ αδιαιρέτου και στα υπόλοιπα κοινόχρηστα και κοινόκτητα μέρη και εγκαταστάσεις του κτιρίου εξ αδιαιρέτου μαζί με το δικαίωμα χρήσης μιας ισογείου υπαίθριας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου (P4) εμβαδού 12,50 τ.μ., προς τονκαι την κατά 50% αντίστοιχα , αντικειμενικής αξίας 60481,20 ευρώ με το με αριθμό/28-12-2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

- **No 5 Πρόκειται για το διαμέρισμα Β2 2^{ου} ορόφου** καθαρού εμβαδού 82,38 τ.μ και μικτού 96,62 τ.μ με αναλογία συμμετοχής 101,50%, στο οικόπεδο εξ αδιαιρέτου και στα υπόλοιπα

κοινόχρηστα και κοινόκτητα μέρη και εγκαταστάσεις του κτιρίου εξ αδιαιρέτου μαζί με το δικαίωμα χρήσης μιας ισογείου υπαίθριας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου (P5) εμβαδού 12,50 τ.μ., προς τον, αντικειμενικής αξίας 75.592,71 ευρώ με το με αριθμό/17-6-2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

- **No 6 ένα διαμέρισμα B3 2^{ου} ορόφου** καθαρού εμβαδού 49,30 τ.μ., και μικτού 57,41 τ.μ με αναλογία συμμετοχής 72,50 % στο οικόπεδο εξ αδιαιρέτου και στα υπόλοιπα κοινόχρηστα και κοινόκτητα μέρη και εγκαταστάσεις του κτιρίου εξ αδιαιρέτου μαζί με το δικαίωμα χρήσης μιας ισογείου υπαίθριας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου (P6) εμβαδού 12,50 τ.μ., προς τον, αντικειμενικής αξίας 31.066,79 ευρώ με το με αριθμό/25-2-2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

- **No 7 Πρόκειται για το διαμέρισμα A3 1^{ου} ορόφου** καθαρού εμβαδού 49,30 τ.μ., και μικτού 57,41 τ.μ με αναλογία συμμετοχής 72,50 % στο οικόπεδο εξ αδιαιρέτου και στα υπόλοιπα κοινόχρηστα και κοινόκτητα μέρη και εγκαταστάσεις του κτιρίου εξ αδιαιρέτου μαζί με το δικαίωμα χρήσης μιας ισογείου υπαίθριας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου (P3) εμβαδού 12,50 τ.μ., προς την,αντικειμενικής αξίας 29.622,30 ευρώ με το με αριθμό/24-11-2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

ii. Οικονομικό έτος 2007(Διαχείριση 1/1-31/12/2006)

<u>Περιγραφή ακινήτου:</u>	<u>Συμβόλαιο</u> <u>πώλησης</u>	<u>Αντικειμενική</u> <u>αξία</u>	<u>Τίμημα</u> <u>Πώλησης</u>	<u>Αξία που</u> <u>ελήφθη</u> <u>υπόψη από</u> <u>τον έλεγχο</u> <u>σε ευρώ</u>
Οικοδομή αποτελούμενη από Υπόγειο Ισόγειο, Τρείς κύριους ορόφους και δώμα επί της οδού Αγ. Τριάδας Θεσ/νίκης σε οικόπεδο 931,50 τ.μ.				
1) διαμέρισμα 1 ^{ου} ορόφου 82,38 τ.μ. (No2) με δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης 12,50 τ.μ.		110.858,73	110.858,00	110.858,73
2) διαμέρισμα 1 ^{ου} ορόφου 77,02 τ.μ. (No1) με δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης 12,50 τ.μ.		88.624,77	88.624,77	88.624,77
ΣΥΝΟΛΑ		199.483,50	199.482,77	199.483,50

Αναλυτικότερα:

- **No 1 Πρόκειται για το διαμέρισμα A2 1^{ου} ορόφου** καθαρού εμβαδού 82,38 τ.μ και μικτού 96,62 τ.μ με αναλογία συμμετοχής 101,50% στο οικόπεδο εξ αδιαιρέτου και στα υπόλοιπα κοινόχρηστα και κοινόκτητα μέρη και εγκαταστάσεις του κτιρίου εξ αδιαιρέτου

μαζί με το δικαίωμα χρήσης μιας ισογείου υπαίθριας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου (P2) εμβαδού 12,50 τ.μ., προς τον, αντικειμενικής αξίας 110.858.73 ευρώ με το με αριθμό/14-3-2006 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

-No 2 Πρόκειται για το διαμέρισμα A1 1^{ου} ορόφου καθαρού εμβαδού 77,02 τ.μ και μικτού 90,26 τ.μ με αναλογία συμμετοχής 99,50%, στο οικόπεδο εξ αδιαιρέτου και στα υπόλοιπα κοινόχρηστα και κοινόκτητα μέρη και εγκαταστάσεις του κτιρίου εξ αδιαιρέτου μαζί με το δικαίωμα χρήσης μιας ισογείου υπαίθριας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου (P1) εμβαδού 12,50 τ.μ., προς την, αντικειμενικής αξίας 88.624,77.ευρώ με το με αριθμό/18-10-2006 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

iii. Οικονομικό έτος 2008(Διαχείριση 1/1-31/12/2007)

<u>Περιγραφή ακινήτου .</u>	<u>Συμβόλαιο πώλησης</u>	<u>Αντικειμενική αξία</u>	<u>Τίμημα Πώλησης</u>	<u>Αξία που ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο σε ευρώ</u>
Οικοδομή αποτελούμενη από Υπόγειο Ισόγειο, Τρείς κύριους ορόφους και δώμα επί της οδού Αγ. Τριάδας Θεσ/νίκης σε οικόπεδο 931,50 τ.μ.				
<u>1) διαμέρισμα ισογείου (41 τ.μ με δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης 12,50 τ.μ.</u>		74.812,84	74.500,00	74.812,84
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		74.812,84	74500,00	74.812,84

Αναλυτικότερα:

No 1 Πρόκειται για το διαμέρισμα ΙΣ1 ισογείου καθαρού εμβαδού 41τ.μ και μικτού 45,02τ.μ με αναλογία συμμετοχής 42%, στο οικόπεδο εξ αδιαιρέτου και στα υπόλοιπα κοινόχρηστα και κοινόκτητα μέρη και εγκαταστάσεις του κτιρίου εξ αδιαιρέτου μαζί με το δικαίωμα χρήσης μιας ισογείου υπαίθριας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου (P12) εμβαδού 12,50 τ.μ και τμήματος του ακάλυπτου ισογείου 36 τ.μ ετέρου τμήματος ακάλυπτου ισογείου 12 τ.μ και τέλος τμήματος έμπροσθεν του διαμερίσματος ακάλυπτου τμήματος της αυλής εμβαδού 61 τ.μ. προς την, αντικειμενικής αξίας 74.812,84ευρώ με το με αριθμό/30-7-2007 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

Επειδή σύμφωνα το άρθρο 28 του ν.2238/1994 «Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος» «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.

2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

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. «

Επειδή σύμφωνα το άρθρο 34 του ν.2238/1994 «Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων»

«1. Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#).

Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.

Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

α) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται 2 (δύο) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου. Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, σε προσύμφωνα, τα οποία έχουν συνταχθεί και παρήλθε διετία χωρίς να έχει συνταχθεί το οριστικό συμβόλαιο, θεωρείται το οικονομικό έτος 1991.

Ως πωλήσεις θεωρούνται και αυτές που έγιναν απευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη.

Η αντικειμενική ή η πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων αυτών κατά το χρόνο της

διάλυσης τους.

Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έσοδα αυτά φορολογείται στο όνομα των υποχρέων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, με το συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 κατά το έτος που διαλύεται η εταιρία, κοινωνία ή κοινοπραξία.

Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 34 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 20 του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999](#) (ΦΕΚ Α' 249/17-11-1999) και σύμφωνα με το [άρθρο 26 του ίδιου νόμου](#) ισχύει από 17/11/1999 και μετά.

2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο εξουρίζονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδα τους.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, ο πιο πάνω συντελεστής προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%). Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής, που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για τις ανεγειρόμενες οικοδομές βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τον πιο πάνω συντελεστή καθαρού κέρδους μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%). Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής, που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους κατασκευής.»

Επειδή σύμφωνα με την ΣτΕ 4035-6/1988 εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί ιδιοκτητού, ανεξαρτήτως αιτίας κτήσεως οικοπέδου (στην Σ.τ.Ε. 4035-6/1988 είχε αποκτηθεί από κληρονομιά), εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται προς τον σκοπό της αξιοποιήσεως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό της πραγματοποίησης κέρδους από μεταβίβαση των οριζοντίων ιδιοκτησιών της οικοδομής (διαμερισμάτων, καταστημάτων κλπ). Ο σκοπός δε αυτός μπορεί να συναχθεί από συναφή προς την ανέγερση της οικοδομής περιστατικά, όπως η ανέγερση της οικοδομής σε χρόνο που δεν επέχει πολύ από την απόκτηση του οικοπέδου, από το μέγεθος της οικοδομής, από την πώληση διαμερισμάτων – καταστημάτων κλπ...

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1047/11.3.2013 του Υπ. Οικ. που έκανε δεκτή την με αρ. 532/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. 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 πολυώροφης οικοδομής επί ιδιοκτητού οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποιήσεως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επιτεύξεως κέρδους από την μεταβίβαση των οριζοντίων 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 τον οποίο ο ιδιοκτήτης απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα εάν περιήλθε σε αυτόν από δωρεά, κληρονομιά ή αγορά, ο δε χαρακτηρισμός αυτός δεν αναιρείται ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση δεν πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο τον ιδιοκτήτη, αλλά με ανάθεση σε εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής, ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση της οικοδομής ή και η πώληση των διαμερισμάτων δεν έγιναν με τη συστηματική οργάνωση επιχειρήσεως αγοραπωλησίας ακινήτων, καθόσον, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

Ακόμα, από την νομολογία έχει γίνει δεκτό, **ότι δεν αίρουν την εμπορικότητα των πράξεων ακόμα και το γεγονός ότι το οικόπεδο μπορεί να έχει αποκτηθεί από μη επαχθή αιτία πχ. από κληρονομία**, ακόμα και εάν υπάρχει χρονική απόσταση μεταξύ της απόκτησης του οικοπέδου και της ανέγερσης της οικοδομής, καθώς και η μη ιδιότητα του εργολάβου του ανεγείροντος την οικοδομή (Σ.τ.Ε. 2842/1992, 4035/1988, 1369/1989 και διαταγή 1096318/1760/A0012/2005 σε Δ12 1111830/ΕΞ 2011 έγγραφο Υπ.Οικ.).

Επειδή κρίσιμο στοιχείο, μεταξύ των άλλων (ο αριθμός πωληθέντων σε σχέση με το σύνολο, η αξία των πωληθέντων, η ιδιότητα των εμπλεκομένων, οι ενέργειες που αυτοί έκαναν, τα γεγονότα που οδήγησαν στην πώληση, η προηγούμενη χρήση των ακινήτων κλπ), σύμφωνα με την νομολογία και τις αποφάσεις του Υπ. Οικ. επί χαρακτηρισμού ως επιχείρησης ανέγερσης και πώλησης οικοδομών δεν είναι ο χρόνος και ο τρόπος απόκτησης του οικοπέδου, **αλλά ο χρόνος μεταξύ ανέγερσης και πώλησης και η ενδιάμεση χρήση των ανεγερθέντων. Ακόμα ο κρίσιμος χρόνος που ανάγεται η κερδοσκοπική πρόθεση των προσφυγόντων δεν είναι ο χρόνος απόκτησης του οικοπέδου (του οποίου ο τρόπος κτήσης είναι αδιάφορος), αλλά ο χρόνος έκδοσης της αδείας οικοδομής που αποτελεί την αρχή των υλικών ενεργειών των προσφυγόντων για την δημιουργία κέρδους.**

Επειδή Σύμφωνα με τις σχετικές με αριθ. πρωτ. 1093725/2163/A0012/2.5.2007 και Δ12 Α 1043846 ΕΞ 2013/11.3.2013 εγκύκλιους του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς και το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12 Α 1093386 ΕΞ 2013 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών, **η ανέγερση οικοδομής επί οικοπέδου που ανήκει από κοινού και εξ αδιαίρετου σε φυσικά πρόσωπα, τα οποία έχουν μεταβιβάσει τις οριζόντιες ιδιοκτησίες (διαμερίσματα) συνιστά σύσταση οικοδομικής επιχείρησης αποβλέπουσα στην πραγματοποίηση κέρδους και το αποκτώμενο εισόδημα θεωρείται ως φορολογητέο εισόδημα που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 34 του ν.2238/94 εφόσον συνυπάρχει εκτός από το στοιχείο της πώλησης και το στοιχείο της ανέγερσης (ή ανάθεσης σε τρίτο αλλά για λογαριασμό των συγκυρίων).**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 741 του Α.Κ. «Με τη σύμβαση της εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 748 του Α.Κ. «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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 784 του Α.Κ. «Η εταιρία 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 εταιρίες.

Η προσωπικότητα αυτής της αστικής εταιρίας εξακολουθεί να υπάρχει ωστόσο περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της εκκαθάρισης.»

Επειδή σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις του Α.Κ. και το με αρ. πρωτ. Δ12 1111830 ΕΞ 2011 έγγραφο του Υπ. Οικ. εάν διαπιστωθεί ότι υφίσταται εμπορική επιχείρηση αποβλέπουσα στην πραγματοποίηση κέρδους και αυτή δεν έχει δηλωθεί από τους συνιδιοκτήτες, τότε τα φυσικά πρόσωπα αυτά αποτελούν τους εταίρους άτυπης εταιρείας η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος ορίζει.

Ακόμα, η ανέγερση οικοδομής (πολυκατοικίας) σε οικόπεδο που αγόρασαν από κοινού και εξ αδιαιρέτου 2 φυσικά πρόσωπα με σκοπό την πώληση διαμερισμάτων και λοιπών βοηθητικών χώρων αυτής συνιστά εμπορική πράξη και θεωρείται σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΕ εμπορική επιχείρηση. Εφόσον για τις εργασίες αυτές η επιχείρηση δεν έχει περιβληθεί το νόμιμο τύπο εταιρίας ή άλλου υποχρέου της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα από τη μη υποβολή δήλωσης έναρξης επαγγέλματος θα φορολογηθεί ως αφανής εταιρία (σχετ. 1092605/1512/Α0012/25.10.2001 έγγραφο).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.2238/1994: «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 2.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 2 του ν.2238/1994 «Υποκείμενο του φόρου»: 4. «Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ Α' 84).

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 10 του ν.2238/1994 «Φορολογία του εισοδήματος των εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα» προβλέπεται ότι «1. Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή:

β. Τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) προκειμένου για κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και για αστικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς.

Ειδικά για τα εισοδήματα των κοινοπραξιών της παραγράφου 2 του άρθρου 2 καθώς και των αστικών εταιριών, συμμετοχικών ή αφανών, που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις από 1/1/2005 και μέχρι 31/12/2005, ο συντελεστής φορολογίας της παραγράφου 1 του άρθρου 10 που εφαρμόζεται για την επιβολή του φόρου σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 3 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται σε τριάντα δύο τοις εκατό (32%), ενώ για αυτά που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις από 1/1/2006 και μέχρι 31/12/2006 ο συντελεστής ορίζεται σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%).

Για τις διαχειριστικές χρήσεις από 1/1/2007 και μέχρι 31/12/2007: 1. Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή: β. Είκοσι πέντε τοις

εκατό (25%) προκειμένου για κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και για αστικές εταιρίες, συμμετοχικές και αφανείς εταιρίες.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 « Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος» :»4. Τα κατά το άρθρο αυτό εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης, περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν:

α) Στις περιπτώσεις της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης, περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας, της κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα **από κάθε έναν εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία, κοινοπραξία ή κοινωνία.** Ως χρόνος κτήσης, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο, θεωρείται ο χρόνος πίστωσης ή καταβολής αυτών στο δικαιούχο, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση και προκειμένου για τα κέρδη που διανέμουν οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες, ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη συνέλευση των εταίρων.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 3 του κώδικα Φ.Π.Α. « Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 36 του κώδικα Φ.Π.Α. « Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο» : Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή...2. Σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) ως εξής:... β) Στα νομικά πρόσωπα και στις ενώσεις προσώπων μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την αλλαγή της νομικής μορφής των προσώπων αυτών, αλλά με την οριστική λύση ή διάλυσή τους....4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα...

Επειδή σύμφωνα με την Αρ.Πρωτ.: 1068526/2620/ΔΜ, ΠΟΛ. 1169/ Αθήνα, 9 Ιουνίου 1998 Α.Υ.Ο. «1. Κάθε Φυσικό ή Νομικό Πρόσωπο ή Ένωση Προσώπων, όπως αυτά αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 29 Ν. 1642/86 όπως ισχύει, υποχρεούται να υποβάλλει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δήλωση έναρξης εργασιών πριν από την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Εξαιρείται η μίσθωση ακινήτου για επαγγελματική στέγη. 2. Ειδικά τα Νομικά Πρόσωπα **και Ενώσεις Προσώπων**, αν δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία

συναλλαγή, μπορούν να υποβάλλουν τη δήλωση έναρξης εργασιών εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία δημοσίευσης του καταστατικού ή την ημερομηνία σύστασης στις περιπτώσεις που δεν απαιτείται δημοσίευση.»

Εν προκειμένω, επειδή ο σκοπός και η από κοινού εμπορική εκμετάλλευση των πωληθέντων οριζοντίων ιδιοκτησιών του ακινήτου σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην έκθεση της φορολογικής αρχής, την ΠΟΛ. 1047/11.3.2013 της ΓΓΔΕ με την οποία έγινε αποδεκτή η με αρ. 532/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει από:

- α) Το μέγεθος της οικοδομής (μεγάλος αριθμός οριζόντιων ιδιοκτησιών),
- β) Το γεγονός ότι οι συνιδιοκτήτες προβαίνουν σε πωλήσεις από τις 4.2.2005, όπως άλλωστε αναλυτικά αναφέρεται και στην ενότητα των πωλήσεων, σχεδόν αμέσως μετά την ολοκλήρωση της οικοδομής η οποία δηλώθηκε ως αποπερατωθείσα με την με αρ./10/1/2006 δήλωση αποπεράτωσης οικοδομικού έργου στο ΙΚΑ, ενώ το 2005 εμφανίζονται δαπάνες κατασκευής.
- γ) Το μεγάλο αριθμό των οριζοντίων ιδιοκτησιών που πουλήθηκαν **(δέκα (10) πωληθείσες οριζόντιες ιδιοκτησίες)** από τους οικοπεδούχους και μάλιστα αμέσως μετά την αποπεράτωσή τους και σε πολύ μικρή χρονικά απόσταση η μία από την άλλη,
- δ) Τον αριθμό, το ποσοστό επί του συνόλου και την σημαντική αξία των πωληθέντων, καθώς και του εσόδου που προέκυψε από τις συγκεκριμένες πωλήσεις (ΣτΕ 2843/1992, 4035/1988, 3564/1997),
- ε) Το γεγονός ότι οι συγκύριοι συμφώνησαν από κοινού ανέγερση με κοινές δαπάνες και εν συνεχεία την πώλησή μεγάλου αριθμού οριζοντίων ιδιοκτησιών (σχεδόν του συνόλου) **χωρίς να γίνει και διανομή ούτε πριν, ούτε μετά την ανέγερση**. Πρέπει να σημειωθεί ότι διανομή δεν είναι μία απλή τυπική διαδικασία, αλλά η μη συντέλεσή της **καταδεικνύει ότι οι συγκύριοι είχαν εξαρχής κοινή βούληση να πουλήσουν την αναλογούσα σε αυτούς περιουσία και αντιστρόφως καταδεικνύει τον μη διαχωρισμό της θέσης ενός ή περισσοτέρων από το σύνολο**. Διότι εάν σκοπός έστω και ενός εκ των συνιδιοκτητών ήταν η κατοικία ή άλλη χρήση (εκμίσθωση κλπ), θα προέβαιναν στην διανομή έστω και του ενός συγκεκριμένου διαμερίσματος αυτού, προκειμένου να καθοριστεί ο ιδιοκτήτης του και να το διαμορφώσει σύμφωνα με τις επιθυμίες του και με κόστος που θα βάρυνε τον ίδιο και όχι το σύνολο των συνιδιοκτητών. Το ίδιο θα συνέβαινε και στην περίπτωση που η κερδοσκοπική πρόθεση δεν ήταν κοινή, αλλά μόνον ορισμένοι εκ των συνιδιοκτητών επεδίωκαν την πώληση των ανεγερθέντων. Συνεπώς ορθά και εκ του γεγονότος αυτού συνήχθη από την φορολογική αρχή ο κοινός μεταξύ των προσφευγόντων σκοπός συνεπεία της κοινής τους βούλησης για πώληση πριν οποιαδήποτε χρήση των εξ αδιαιρέτου ποσοστών τους στις οριζόντιες ιδιοκτησίες.
- Στ) Το γεγονός ότι ο δηλώνει κατ' επάγγελμα πολιτικός μηχανικός έχων επαγγελματική οργάνωση και δραστηριότητα απόλυτα συναφή με την εμπορική ανέγερση της υπό κρίση οικοδομής και πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών (Υπ. Οικ. αρ. πρωτ. 1001986/40/Α0012/25-4-2007), ενώ το γεγονός ότι τα πωληθέντα δεν χρησιμοποιήθηκαν από τους συγκυρίους πριν την πώλησή τους σε συνδυασμό με τον αριθμό των πωληθέντων και όλα τα ανωτέρω, συνηγορεί στο συμπέρασμα της φορολογικής αρχής ότι **ο αρχικός σκοπός** ήταν το κέρδος από την πώληση και όχι την εκμίσθωση ή χρήση των οριζοντίων ιδιοκτησιών, του οποίου (σκοπού) η αφετηρία είναι η ημερομηνία έκδοσης της αδείας οικοδομής/23.7.2003 και η οποία αναθεωρήθηκε με την με αριθμό/12.10.2004.

Επιπλέον αλυσιτελώς οι προσφεύγοντες αναφέρονται σε «ένα πωληθέν ακίνητο», διότι εδώ δεν πρόκειται περί του οικοπέδου, αλλά των ανεγερθέντων νέων πραγμάτων- διαμερισμάτων – οριζοντίων ιδιοκτησιών που πουλήθηκαν σχεδόν στο σύνολό τους από τους συνιδιοκτήτες.

Επειδή, από όλα τα ανωτέρω απεδείχθη από τον έλεγχο και από τα στοιχεία του φακέλου ότι οι συνιδιοκτήτες διενήργησαν από κοινού μεθοδευμένες ενέργειες, ήτοι έκδοση αδείας οικοδομής, από κοινού ανέγερση και σε ιδιαιτέρως σύντομο χρόνο από την άδεια οικοδομής πώληση μεγάλου αριθμού οριζοντίων ιδιοκτησιών, για την επί σκοπό δημιουργία εμπορικού κέρδους από την ανέγερση και πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών.

Επειδή αλυσιτελώς και αφενός αναπόδεικτα προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι «απρόοπτες και έκτακτες οικονομικές συνθήκες που δεν μπορούσαν να προβλέψουν ανεφάνησαν και της άμεσης ανάγκης και ιδίως του που λειτουργούσαν επιχειρήσειςπρος εξεύρεση μετρητών...», ενώ αφετέρου, δεν προκύπτει το στοιχείο της «αναγκαστικής πώλησης» πχ για κάλυψη ιατρικών εξόδων (Σ.τ.Ε.3384/1980) που θα απέκρουε για μεμονωμένες περιπτώσεις (όπου ούτως ή άλλως δεν είναι η εν προκειμένω περίπτωση) την επί σκοπό το κέρδος πώληση, που καταλόγισε η φορολογική αρχή.

Επειδή περαιτέρω, η παραπάνω δραστηριότητα, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ασκήθηκε από κοινού από τους συνιδιοκτήτες χωρίς τούτο να έχει δηλωθεί με δήλωση έναρξης εργασιών της παρ. 1 του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α. στην οικεία φορολογική αρχή, καθώς υπήρχε σχετική υποχρέωση βάσει της παρ.1 του άρθρου 3 του κώδικα Φ.Π.Α. και χωρίς να τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει. Ακόμα, η έναρξη αυτή νόμιμα εντοπίζεται από τον έλεγχο βάσει της περ. α της παρ.1 του άρθρου 36 του κώδικα Φ.Π.Α. κατά την ημερομηνία της έκδοσης της αδείας οικοδομής (ως πρώτη συναλλαγή στα πλαίσια της επιχείρησης) ως ημερομηνία της έναρξης της από κοινού και εξ' αδιαιρέτου ανέγερσης των οριζοντίων ιδιοκτησιών, αλλά καταλαμβάνει (βλ ΣτΕ 4035-6/1988 εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται προς τον σκοπό της αξιοποίησεως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό της πραγματοποιήσεως κέρδους από μεταβίβαση των οριζοντίων ιδιοκτησιών της οικοδομής (διαμερισμάτων, καταστημάτων κλπ) τις οριζόντιες ιδιοκτησίες οι οποίες απεδείχθη ότι ανεγέρθησαν με σκοπό την από κοινού και εξ' αδιαιρέτου πώλησή τους, και κατά συνέπεια προκύπτει και τεκμηριώνεται επαρκώς για αυτές τις ιδιοκτησίες και μόνον η λειτουργία «εν τοις πράγμασι άτυπης (χωρίς δημοσιότητα και αδήλωτης η οποία φορολογείται ως αφανής) κατασκευαστικής και εμπορικής εταιρείας» κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 741, 748 και 784 του Α.Κ., η οποία υπόκειται στην φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τα άρθρα 1 και 2 παρ.4 του ν.2238/1994, της οποίας το κέρδος προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 3 και 34 παρ.1 και 2 του Κ.Φ.Ε. Κατά συνέπεια αβάσιμος προκύπτει ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι δεν πληρούνται για τις πωληθείσες ιδιοκτησίες οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθ. 34 και 1 και 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ. και ως εκ τούτου ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος για τις πράξεις αυτές για τις χρήσεις 2005-2007 είναι σύννομος.

Επειδή η παραπάνω εκτεταμένη δραστηριότητα, η οποία δεν κρίνεται ως «συμπτωματική πράξη», νομίμως και με επαρκή αιτιολογία κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι συνιστά αδήλωτη κατασκευαστική επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών της οποίας το εμπορικό κατ' άρθρο 28 παρ.1 & 3 του ν.2238/1994 κέρδος προσδιορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε., η οποία δεν τηρούσε βιβλία, ενώ βεβαίως ως επιχείρηση είχε σχετική υποχρέωση προβλεπόμενη από τα άρθρα 2,4,6 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ. 186/1992) όπως ίσχυε.

Περαιτέρω, αλυσιτελώς οι προσφεύγοντες επικαλούνται μη επίδοση σημειώματος της παρ. 7 του άρθρου 36 πα.1 ου ΚΒΣ μετά το πέρας του ελέγχου, διότι οι παραλήψεις και παρατυπίες που διαπιστώθηκαν κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες με το με αρ. πρωτ. .../8-9-2015 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρων αλλά και παραβάσεων Κ.Β.Σ. (βλ. σελ. 41 κε έκθεσης ελέγχου εισοδήματος).

Ακόμα, επειδή η εν τοις πράγμασι άτυπη κατασκευαστική και εμπορική εταιρεία, δεν τήρησε βιβλία και στοιχεία, εξίσου νόμιμος προκύπτει ο διπλασιασμός του συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) που εφαρμόστηκε στα ακαθάριστα έσοδα της, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.2238/1994, χωρίς να εξετάζεται καμία άλλη προϋπόθεση, η οποία δεν προβλέπεται από τον νόμο, όπως αλυσιτελώς ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες.

Περαιτέρω, πρέπει να σημειωθεί ότι πλέον της διαπίστωσης ότι υφίσταται για τον σκοπό της φορολογίας εισοδήματος ξεχωριστό νομικό πρόσωπο – εν τοις πράγμασι άτυπη κατασκευαστική και εμπορική εταιρεία, προέκυψε ότι ούτε τα φυσικά πρόσωπα που την απαρτίζουν συμπεριέλαβαν στις δηλώσεις τους, έστω ποσοστό των προκυψάντων προς φορολόγηση κερδών από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγής) από την εκμετάλλευσή της, κατά συνέπεια δεν είναι δυνατόν να συνδεθεί η δραστηριότητα της εταιρείας με τις δηλώσεις των φυσικών προσώπων που την απαρτίζουν.

Επειδή εν προκειμένω, ελεγχόμενο πρόσωπο αποτέλεσε η άτυπη μεταξύ των προσφευγόντων εταιρεία και όχι τα φυσικά που την απαρτίζουν, αλυσιτελώς επικαλούνται οι προσφεύγοντες τις διατάξεις περί επανελέγχου ή συμπληρωματικών στοιχείων και κατ' επέκταση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου, καθώς εν προκειμένω πρόκειται για αρχικό τακτικό έλεγχο στην άτυπη μεταξύ των προσφευγόντων εταιρεία και ακολούθως για αρχικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή η άτυπη εταιρεία δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 «Παραγραφή», Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Επειδή στο άρθρο 9§5 Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμος είναι ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου όσον αφορά και τις πράξεις επιβολής προστίμου με αρ./2016 και/2016 επί μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος διαχ. περιόδων 01-01/31-12-2003 και 01-01/31-12-2004 αντίστοιχα, καθώς στην προκειμένη περίπτωση από τις διατάξεις προβλέπεται δεκαπενταετής παραγραφή.

Για τους ίδιους λόγους νόμω αβάσιμος είναι και ο ισχυρισμός περί υποχρέωσης ύπαρξης «νέων στοιχείων», κατ' άρθρο 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθώς εν προκειμένω δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις περί συμπληρωματικής εγγραφής.

Όσον δε αφορά την με αρ./2015 πράξη επιβολής προστίμου επί μη δήλωσης έναρξης εργασιών, η παραγραφή επί της μη δήλωσης αυτής (άρθρου 36 παρ. 1 του ν.2859/2000) της χρήσης 2003 η οποία έληξε με τη διάταξη του άρθρου 57 § 2 του Ν. 2859/2000 την 31-12-2014 παρατάθηκε με την διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 έως 31-12-2015 και εκ νέου μέχρι 31-12-2016 με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) με αποτέλεσμα αλυσιτελώς να προβάλλεται παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου και για την πράξη αυτή.

Επειδή, η αρμοδιότητα έκδοσης εντολών και διενέργειας ελέγχου σύμφωνα με την αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 25.2.2014 με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης μεταβιβάστηκε στον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για δ) τις υποθέσεις που είχαν ανατεθεί στα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα Αθηνών και Θεσσαλονίκης με την αριθ.ΔΕΛ Α 1139975 ΕΞ 10.10.2012 (Β' 2756) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Προγενέστερα, με την Αριθ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1139975 ΕΞ 10.10.2012 με θέμα «Ανάθεση διενέργειας φορολογικού ελέγχου» η αρμοδιότητα Α. Ανατέθηκε στους Προϊσταμένους των κάτωθι Διαπεριφερειακών Ελεγκτικών Κέντρων για τη διενέργεια τακτικού (οριστικού) φορολογικού ελέγχου όλων των εκκρεμών υποθέσεων που περιλαμβάνονται στην αριθ. ΔΕΛ 1059085 ΕΞ 2011/14.4.2011 Α.Υ.Ο. « Συγκρότηση Ειδικών Συνεργείων Ελέγχου», όπως ισχύει, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ως εξής:
...Στο Δ.Ε.Κ. ΑΘΗΝΩΝ Όλες τις υπόλοιπες υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην ανωτέρω Α.Υ.Ο., όπως ισχύει.

Οι υποθέσεις αυτές είχαν ανατεθεί στα Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου με την με αρ. ΔΕΛ 1059085 ΕΞ 2011/14.4.2011 Α.Υ.Ο. όπου αφορά τη Συγκρότηση 32 Ειδικών Συνεργείων Ελέγχου, και προβλεπόταν : «...η διενέργεια οριστικού φορολογικού ελέγχου όλων των ανέλεγκτων χρήσεων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, σε 1747 φυσικά πρόσωπα τα οποία επιλέχθηκαν από την 4η 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 (Ν.2238/1994), εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' Πηγή), από πώληση ακινήτων αποκτηθέντων με αγορά ή ανέγερση. Με την με αρ. πρωτ. 1142573 ΕΞ/Γ.Δ./ 14-10-2011 Απόφαση του Αν. Υπ. Οικ. τροποποιήθηκε η απόφαση ΔΕΛ 1059085 ΕΞ 2011/14.4.2011 Α.Υ.Ο. και η αρμοδιότητα των Ειδικών Συνεργείων Ελέγχου επεκτάθηκε και σε οποιαδήποτε άτυπη εταιρεία που συμμετείχαν τα φυσικά πρόσωπα – ελεγχόμενοι με την ΔΕΛ 1059085 ΕΞ 2011/14.4.2011 Α.Υ.Ο.

Επειδή από το έλεγχο αναφέρεται ότι (σελ. 2,3 έκθεσης ελέγχου φορ. εισοδήματος) με την με αριθμό/26.8.2013 εντολή του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Θεσσαλονίκης είχε ανατεθεί αρχικά η διενέργεια φορολογικού ελέγχου των ανέλεγκτων χρήσεων 2009 και προγενεστέρων του φυσικού προσώπου κ.με έδρα επιτηδεύματος επί της οδούστη Θεσσαλονίκη, φορολογικής αρμοδιότητας της Δ'Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης. Από την επεξεργασία του ελέγχου των στοιχείων που υπήρχαν στον φάκελο του ελεγχόμενου και σύμφωνα με το από 04-10-2013 Εισηγητικό Σημείωμα για την έκδοση εντολής ελέγχου, εκδόθηκε η με αριθμό/18-10-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Θεσσαλονίκης με την παρατήρηση ότι ο έλεγχος αφορά τους Ο έλεγχος αυτός δεν ολοκληρώθηκε και μετά την διακοπή λειτουργίας του Δ.Ε.Κ Θεσσαλονίκης ο έλεγχος της υπόθεσης διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, σύμφωνα με την Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-2-2014 (Β' 478 και 558) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Ακολούθως εκδόθηκε η με αριθμό/2/1119/12-01-2015 εντολή και σε αντικατάσταση αυτής λόγω επέκτασης της χρονικής διάρκειας ελέγχου από 1/1/2003-31/12/2009 σε 1/1/2003-31/12/2014, εκδόθηκε

η με αριθμό/3/1119/11/5/2015 εντολή του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με την παρατήρηση επί του σώματος αυτής ότι ο έλεγχος αφορά τους, για το ακίνητο επί της οδού στην Αγία Τριάδα Θεσσαλονίκης, ως μέλη της άτυπης μεταξύ των εταιρείας, κατά συνέπεια των ανωτέρω προκύπτει αρμόδια η Υπηρεσία του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για την διενέργεια του ελέγχου, ενώ οι εντολές ελέγχου είναι για τους ίδιους λόγους νόμιμες-εκδοθείσες από αρμόδιο όργανο στο οποίο περιήλθε η αρμοδιότητα ελέγχου.

Επειδή από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος επέδωσε

Α. την με αριθμ./2015 εντολή ελέγχου (σελ. 2,7 έκθεσης φόρου εισοδήματος) στους νόμιμους εκπροσώπους-εταίρους της άτυπης εταιρείας:

Στις 26/02/2015 με το υπ' αριθμ. πρωτόκ./2015 στον Κο

Στις 09/04/2015 με το υπ' αριθμ. πρωτοκ./2015 στον Κο

Στις 09/04/2015 με το υπ' αριθμ. πρωτοκ./2015 στον Κο

Στις 09/04/2015 με το υπ' αριθμ. πρωτοκ./2015 στην Κα

Στις 09/04/2015 με το υπ' αριθμ. πρωτοκ./2015 στην Κα

Στις 09/04/2015 με το υπ' αριθμ. πρωτοκ./2015 στον Κο

Β. Τα με αριθμό πρωτοκόλλου/2015 και/-2015 Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών του αρθρ. 14 του ν.4174/13 (σελ. 8 έκθεσης φόρου εισοδήματος) σε όλα τα μέλη της προσφεύγουσας άτυπης εταιρείας (ως νόμιμους εκπροσώπους αυτής) ως εξής : α) στις 20.05.2015 στονπου ενεργούσε για τον εαυτό του ατομικά και ως εξουσιοδοτούμενος και από τον Κοβ) στις 20.05.2015 στον Κοπου ενεργούσε για τον εαυτό του ατομικά και ως εξουσιοδοτούμενος από τον Κο

Γ. κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, στις 24/9/2015 κοινοποίησε στα μέλη της προσφεύγουσας άτυπης εταιρείας (σελ. 41-42 έκθεσης φόρου εισοδήματος)(εξουσιοδοτούμενο από τον), (εξουσιοδοτούμενο από τον, εξουσιοδοτούμενη από τον), **το υπ' αριθμ./8-9-2015 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.)** και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων εισοδήματος και Φ.Μ.Υ. , προστίμων άρθρων 35-36 ν..2238/1994, προστίμων άρθρου 4 ν. 2523/1997,προστίμων ΚΒΣ ΠΔ/186.92 και Κ.Φ.Α.Σ. τους με αριθμκαι/8-9-2015, κατά συνέπεια αλυσιτελώς οι προσφεύγοντες επικαλούνται την μη επίδοση των νομιμοποιητικών εγγράφων και λοιπών στοιχείων του ελέγχου.

Επειδή με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 3 του άρθρου 18 του ν.4002/2011 καταργήθηκαν από 1ης Σεπτεμβρίου 2011 οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 3610/2007, δηλαδή από την ως άνω ημερομηνία δεν θα επιδίδεται πλέον στους φορολογούμενους, στους οποίους διενεργείται τακτικός ή προσωρινός φορολογικός έλεγχος, η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν.3610/2007 πρόσκληση ΠΟΛ.1198/21.9.2011 του Υπ. Οικ.), ενώ σύμφωνα με

την παρ. 1 του άρθρου 18 του ν.4171/2013 που από 1-1-2014 εφαρμόζεται « Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.». Κατά συνέπεια νομίμως η ελέγχουσα υπηρεσία του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν γνωστοποίησε τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ν.3610/2007 καθώς δεν εφαρμόζονται.

Περαιτέρω από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4174/2013 εφαρμόζεται ως προς την διενέργεια του ελέγχου το έβδομο και όγδοο κεφάλαιο (άρθρα 23-39) του νόμου αυτού και όχι οι διατάξεις του ν.3610/2007 ή προηγούμενων νομοθετημάτων. Άλλωστε σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 18 του ν.3610/2007 το εγχειρίδιο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων φορολογουμένων δεν αποτελούσε ουσιαστικό στοιχείο της ελεγκτικής διαδικασίας και είχε ενημερωτικό χαρακτήρα, ενώ δεν αποδεικνύεται βλάβη από την μη κοινοποίησή του και δεν οδηγεί σε ακυρότητα των εκδοθέντων πράξεων.

Ακόμα, επειδή οι προσφεύγοντες δεν προσδιορίζουν κανένα στοιχείο στο οποίο βασίστηκαν οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που δεν ήταν σε γνώση τους και που να αποδεικνύει τη βλάβη που υπέστησαν από την μη κοινοποίησή του. Τα στοιχεία άλλωστε που βάσισε ο έλεγχος την κρίση του ήταν οι άδειες οικοδομής που εκδόθηκαν για τους προσφεύγοντες, τα συμβόλαια που οι ίδιοι οι προσφεύγοντες υπέγραψαν και ήταν σε γνώση του περιεχομένου τους και διαθέσιμα σε αυτούς από άλλες πηγές (από το αρχείο των συμβολαιογράφων), ενώ προκύπτει ότι στις 29/10/2015 οι προσφεύγοντες κατέθεσαν το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο, εκθέτοντας τις απόψεις τους επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου το οποίο ελήφθη υπόψη κατά τον προσδιορισμό του πορίσματος και των οριστικών διορθωτικών προσδιορισμών φόρων και προστίμων, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός περί μη δυνατότητας έκφρασης των απόψεών τους και πλημμελή άσκηση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματός τους της προηγούμενης ακρόασης προκύπτει αναπόδεικτος.

Περαιτέρω όμως, επειδή, η ένταξη μιας οριζόντιας ιδιοκτησίας στην εμπορική εκμετάλλευση της κριθείσης ως άτυπης κατασκευαστικής – εμπορικής εταιρείας τελεί υπό την προϋπόθεση ότι « η ανέγερση αυτή δεν γίνεται προς τον σκοπό της αξιοποίησής του κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό της πραγματοποιήσεως κέρδους από μεταβίβαση των οριζοντίων ιδιοκτησιών της οικοδομής (διαμερισμάτων, καταστημάτων κλπ)» (Σ.τ.Ε. 4035-6/1988 έγγραφο Υπ. Οικ. 1093725/2163/A0012/2.5.2007).

Επειδή, κατά συνέπεια των ανωτέρω, **δεν εμπίπτουν** στην εμπορική εκμετάλλευση της υπό κρίση άτυπης εταιρείας οι οριζόντιες ιδιοκτησίες που δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι πωλήθηκαν, δηλαδή, εν προκειμένω για τις οριζόντιες ενός διαμερίσματος ισογείου 35,40 τμ, και του υπογείου 72,90 τμ., προκύπτει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2238/1994, ελλειπούσης της κερδοσκοπικής πρόθεσης από την αγοροπωλησία εισοδήματος για τα ακίνητα αυτά, αλλά οι συγκεκριμένες ιδιοκτησίες εμπίπτουν, εάν δεν προκύψει στην συνέχεια διαφορετικά (από μεταγενέστερη πώληση), στην έννοια της αξιοποίησης κεφαλαίου από τους προσφεύγοντες ως φυσικά πρόσωπα.

Συνεπώς η δραστηριότητα της υπό κρίση εν τοις πράγμασι άτυπης (χωρίς δημοσιότητα και αδήλωτης) κατασκευαστικής και εμπορικής εταιρείας, νομίμως κρίθηκε ότι ξεκίνησε την με την έκδοση της με αριθμό/23.7.2003 αδείας οικοδομής του Τμήματος Χορήγησης Οικοδομικών Αδειών της Διεύθυνσης Πολεοδομίας, της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Θεσσαλονίκης, με βάσει όμως τα υπάρχοντα ως τώρα στοιχεία (δηλαδή ότι δεν έχουν μετά το 2007 πωληθεί οι απομείναντες οριζόντιες ιδιοκτησίες), η δραστηριότητα της εταιρείας αυτής, προκύπτει ότι έχει διακοπεί την ημερομηνία της τελευταίας διαπιστωμένης πώλησης, ήτοι με το με αριθμό/30-7-2007 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, ενώ η δραστηριότητά της περιορίζεται και περιλαμβάνει μόνον τα πωληθέντα ακίνητα (έγγραφο Υπ. Οικ. 1093725/2163/A0012/2.5.2007).

Επειδή διαπιστώθηκε ότι η έκθεση ελέγχου φέρει ημερομηνία θεώρησης 12-2-2016 και σχετικές υπογραφές του ελεγκτή υπαλλήλου, επόπτη, υποδιευθυντή και προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Συνεπώς και τα αντίγραφα αυτής έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητι. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη σύννομης έκδοσης αιτιολογίας των διοικητικών πράξεων πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι

Περαιτέρω, διαπιστώθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ότι οι προσφεύγοντες, για την ανέγερση της οικοδομής κατέβαλλαν σε εργάτες μεικτές αμοιβές στην χρήση 2003 ποσού 11.106,73 ευρώ, στην χρήση 2004 ποσού 47.029,84 ευρώ και στην χρήση 2005 ποσού 26.082,24 ευρώ. Για τις αμοιβές αυτές όφειλαν οι προσφεύγοντες να παρακρατήσουν φόρο κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1β του άρθρου 57 του ν.2238/1994 με συντελεστή 3% ήτοι ποσά φόρου 393,20 ευρώ, 1410,89 ευρώ και 782,46 ευρώ αντίστοιχα, πλην όμως δεν παρακράτησαν φόρο (όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις του ελέγχου σελ. 12 και 13 της οικείας έκθεσης) και δεν απέδωσαν αυτόν κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 59. Ακόμα για τις διαχειριστικές περιόδους αυτές δεν υπέβαλλαν οριστικές δηλώσεις της παρ. 3 του άρθρου 59 του ν.2238/1994.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.2238/1994 προβλέπονται τα εξής; «Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 1. Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον, που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομισθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:β) Στους αμειβόμενους με ημερομισθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, με συντελεστή στο ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου, ο οποίος ορίζεται σε τρία τοις εκατό (3%) για ημερομισθιο πάνω από είκοσι τέσσερα (24) ευρώ. Από τις διατάξεις του άρθρου 59 του ίδιου νόμου προβλέπεται ότι: «Απόδοση του φόρου με διμηνιαίες δηλώσεις 1. **Όσοι παρακρατούν φόρο**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 έως και 7 του άρθρου 14, των περιπτώσεων α', ε', και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και των άρθρων 56,57 και 58, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και το φόρο που παρακρατήθηκε. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου, με αρχή το ψηφίο 1 την εικοστή (20ή) ημέρα των μηνών αυτών και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες. 3. Εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν

φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κατοικίας κάθε δικαιούχου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών, το ποσό του φόρου που αναλογεί επ' αυτών με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, το ποσό του φόρου που οφείλεται μετά την έκπτωση από το φόρο που αναλογεί του ποσοστού που ορίζεται με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, το φόρο που παρακρατήθηκε για κάθε μισθωτό ή ημερομίσθιο ή συνταξιούχο κατά περίπτωση, καθώς και το υπόλοιπο για καταβολή ποσό φόρου, το οποίο θα καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.»

Επειδή από την έκθεση του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκύπτει ότι οι προσφεύγοντες ΔΕΝ παρακράτησαν φόρο μισθωτών υπηρεσιών ως όφειλαν βάσει της παρ. 1β του ν.2238/1994 στις μεικτές αμοιβές των εργατών που κατέβαλλαν στην χρήση 2003 ποσού 11.106,73 ευρώ, στην χρήση 2004 ποσού 47.029,84 ευρώ και στην χρήση 2005 ποσού 26.082,24 ευρώ, κατά συνέπεια δεν είχαν υποχρέωση απόδοσης φόρου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 57 παρ. 1 του ν.2238/1994. Για τους λόγους αυτούς οι με αρ. .../12-02-2016 , .../12-02-2016 και/12-02-2016 Οριστικές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών διαχ. περιόδων 01-01/31-12-2003, 01-01/31-12-2004 και 01-01/31-12-2005 πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή η υποχρέωση υποβολής οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ. της παρ. 3 του άρθρου 59 του ν.2238/1994 δεν συναρτάται με την υποχρέωση καταβολής παρακρατηθέντα φόρου με τις προσωρινές δηλώσεις, αλλά με την υποχρέωση παρακράτησης ήτοι την κατά σύστημα απασχόληση προσωπικού (από επιχείρηση), ενώ απεικονίζει το σύνολο των καταβαλλομένων αμοιβών του εκάστοτε διαχειριστικού έτους, ανεξάρτητα εάν αυτές έχουν περιληφθεί σε προσωρινή δήλωση απόδοσης φόρου, νόμω και ουσία αβάσιμος προκύπτει ο ισχυρισμός περί μη επιβολής δεύτερης φοράς κύρωσης για την ίδια παράβαση. Ακόμα επειδή η υποχρέωση συναρτάται με την διαπίστωση λειτουργίας άτυπης κατασκευαστικής και εμπορικής επιχείρησης από τους προσφεύγοντες για το εν λόγω ακίνητο κατά συνέπεια ορθά επεβλήθησαν παραβάσεις για μη υποβολή οριστικών δηλώσεων Φ.Μ.Υ. στα έτη όπου προέκυψαν καταβαλλόμενες αμοιβές.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει εν μέρει δεκτή η από 08/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή των:και συγκεκριμένα **α) να γίνει δεκτή και να ακυρωθούν:** οι με αρ. /12-02-2016 , /12-02-2016 και /12-02-2016 Οριστικές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών διαχ. περιόδων 01-01/31-12-2003, 01-01/31-12-2004 και 01-01/31-12-2005 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ **β) να απορριφθεί και να επικυρωθούν:** οι υπ' αριθ. / 12-2-2016, υπ' αριθ. / 12-2-2016 και υπ' αριθ. / 12-2-2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμου Φ.Μ.Υ. του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για τις διαχειριστικές περιόδους 1.1.2003 – 31.12.2003, 1.1.2005 – 31.12.2004 και 1.1.2005 – 31.12.2005 αντίστοιχα.

Φορολογητέα κέρδη, οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο με βάση την παρούσα απόφαση:

- 1) **Επικυρώνεται**, το πρόστιμο της υπ' αριθ./ 12-2-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Μ.Υ. του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για την διαχειριστική περίοδο 1.1.2003 – 31.12.2003, με την οποία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν.2523/1997 επιβλήθηκε πρόστιμο 300 € επί μη υποβολής οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ της παρ. 3 του άρθρου 59 του ν.2238/1994.
- 2) **Επικυρώνεται**, το πρόστιμο της υπ' αριθ./ 12-2-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Μ.Υ. του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για την διαχειριστική περίοδο 1.1.2004 – 31.12.2004, με την οποία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν.2523/1997 επιβλήθηκε πρόστιμο 300 € επί μη υποβολής οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ της παρ. 3 του άρθρου 59 του ν.2238/1994.
- 3) **Επικυρώνεται**, το πρόστιμο της υπ' αριθ./ 12-2-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Μ.Υ. του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για την διαχειριστική περίοδο 1.1.2005 – 31.12.2005, με την οποία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν.2523/1997 επιβλήθηκε πρόστιμο 300 € επί μη υποβολής οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ της παρ. 3 του άρθρου 59 του ν.2238/1994.
- 4) **Ακυρώνεται** η υπ' αριθμ./12-02-2016 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών Διαχ. Έτους 2003 του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΜΕΠ, με την οποία καταλογίσθηκε μη αποδοθείς φόρος εισοδήματος ύψους 393,20 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου επί μη υποβολής δήλωσης ύψους 471,84ευρώ .
- 5) **Ακυρώνεται** η υπ' αριθμ./12-02-2016 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών Διαχ. Έτους 2004 του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΜΕΠ, με την οποία καταλογίσθηκε μη αποδοθείς φόρος εισοδήματος ύψους 1.410,89 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου επί μη υποβολής δήλωσης ύψους 1693,07 ευρώ.
- 6) **Ακυρώνεται** η υπ' αριθμ./12-02-2016 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών Διαχ. Έτους 2005 του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΜΕΠ, με την οποία καταλογίσθηκε μη αποδοθείς φόρος εισοδήματος ύψους 782,46 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου επί μη υποβολής δήλωσης ύψους 938,95ευρώ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).