



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

23-7-2015

Αριθμός απόφασης:

3152

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των, ΑΦΜ, και, ΑΦΜ, κατοίκων, οδός κατά της υπ' αριθ...../2015 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, της υπ' αριθμ. /2015 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ και της υπ' αριθμ. /2015 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 4 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 του Προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2015 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, την υπ' αριθμ./2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ και την υπ' αριθμ./2015 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 4 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των και 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:

-Με την υπ' αρ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρείας με ποσοστό συμμετοχής 90% ο και 10% ο, φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 2.150,26 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης συνολικού ποσού 2.580,31€.

-Με την υπ' αρ./2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρείας, πρόστιμο ποσού 586,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 5§2 περ. αβ' του ν. 2523/1997 λόγω μη θεώρησης και μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων την εν λόγω διαχειριστική περίοδο κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 4§3^α, 6 και 19 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).

-Με την υπ' αρ./2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθ. 4 του ν. 2523/97 Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρείας, πρόστιμο ποσού 300,00€ λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36§1^α του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθμ./2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 2,28,34,61,62,66 &68 του ν. 2238/1994 συνεπεία του με αρ. πρωτ./2013 Δελτίου Πληροφοριών του Ειδικού Συνεργείου ΦΜΑΠ της Δ.Ο.Υ. και του με αρ. πρωτ./2013 Υπηρεσιακού Σημειώματος του τμήματος Εισοδήματος της

ανωτέρω Δ.Ο.Υ. τα οποία διαβιβάστηκαν με το υπ' αριθμ./2013 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. στο και αφορούσαν αγοραπωλησίες ακινήτων καθώς και ανεγέρσεις οικοδομών και κατόπιν πώληση διαμερισμάτων του του Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Με το υπ' αριθμ./2001 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου , οι του και ο του απέκτησαν κατά ποσοστό 90% εξ αδιαιρέτου ο πρώτος και 10% εξ αδιαιρέτου ο δεύτερος ένα οικόπεδο εμβαδού τ.μ. ευρισκόμενο στο με συνολικό κόστος απόκτησης ποσού 6.224.857 δρχ. Με το υπ' αριθμ. /2003 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου , οι ως άνω αναφερόμενοι πούλησαν το ανωτέρω οικόπεδο έναντι τιμήματος 24.411,70 ευρώ. Εν συνεχεία με την με αρ./2014 εντολή ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 2,28,34,61,62,66 & 68 του ν. 2238/1994 στα φυσικά πρόσωπα, ήτοι στον του και του ως μέλη άτυπης συμμετοχικής εταιρείας από τον οποίο προέκυψε ότι η εν λόγω πράξη πώλησης του ακινήτου φέρει τα χαρακτηριστικά της εμπορικής δραστηριότητας κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 και το κέρδος από αυτή αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

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

1. Στην προκειμένη περίπτωση δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 28 του ν. 2238/94 καθότι πρόκειται για μεμονωμένη πράξη πώλησης οικοπέδου εντός σχεδίου μετά κτισμάτων.
2. Ο έλεγχος ερμηνεύοντας με εσφαλμένο τρόπο τις διατάξεις του ΑΚ περί εταιρειών (741 ΑΚ και επ.) λανθασμένα τους θεώρησε άτυπη εταιρεία του άρθ.741 ΑΚ διότι δεν υπάρχει μεταξύ τους κάποια σύμβαση-συστατικό έγγραφο ως απαραίτητη προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί μια ένωση προσώπων εταιρεία ακόμη και στην περίπτωση της αφανούς εταιρείας, ούτε έχει καταβληθεί οποιαδήποτε εισφορά από τους δήθεν εταίρους. Στην περίπτωση συγκυριότητας ακινήτου προκειμένου να χαρακτηριστούν οι συγκύριοι, εταίροι άτυπης ή αφανούς εταιρείας, δεν πληρείται η απαραίτητη προϋπόθεση της ύπαρξης κερδοσκοπικού σκοπού κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης (εν προκειμένω συμβόλαιο αγοράς). Αυτό που μπορεί να υποστηριχθεί είναι ότι υφίσταται Κοινωνία Αστικού Δικαίου κατ'άρθρο 785 ΑΚ. Αν δε η φορολογική αρχή επιμένει ότι πρόκειται για

άτυπη ή συμμετοχική εταιρεία θα κληθεί να αιτιολογήσει και να αποδείξει για ποιο λόγο δεν πρόκειται για κοινωνία.

3. Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθ.28 παρ.1,2 και 3 του ν. 2238/94, αφού δεν πληρούται το υποκειμενικό κριτήριο της πρόθεσης κέρδους αλλά αντίθετα η αγορά του υπό κρίση ακινήτου συντελέστηκε μόνο με σκοπό την επένδυση των κεφαλαίων τους.
4. Ακόμη και εάν συνέτρεχε η εφαρμογή του αρ. 28 του ν. 2238/94 στην περίπτωση τους θα είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του αρ.32 και του αρ.31 του ν.2238/94 περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών
5. Ακόμη και αν συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθ.28 του ν. 2238/94 δε χωρεί ταυτόχρονη εφαρμογή του αρθ. 34 του ιδίου νόμου.
6. Ακόμη και εάν συνέτρεχε η εφαρμογή του αρθ. 28 του ν.2238/94 θα τύγχανε εφαρμογής η διάταξη του αρθ. 32 παρ. 2 του ΚΦΕ περί ανωτέρας βίας.
7. Έλλειψη οποιασδήποτε υποχρέωσης προς δήλωση έναρξης εργασιών και τήρησης βιβλίων.
8. Ο αποκλεισμός μας από τη δυνατότητα για διοικητική επίλυση της διαφοράς αντίκειται στις αρχές της ισότητας και της χρηστής διοίκησης και καθιστά άκυρες τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις. Αιτούνται να τους παρασχεθεί το δικαίωμα να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 70 του ν.2238/94.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης ερμηνείας και κακής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 § 1, 2 και 3 του Ν.2238/1994, αφού δεν πληρούται το υποκειμενικό κριτήριο της πρόθεσης κέρδους αλλά αποτελεί μεμονωμένη πράξη αγοραπωλησίας με σκοπό την επένδυση των κεφαλαίων τους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 2 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι, σε φόρο υπόκεινται 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 εταιρείες καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ (π.δ. 186/1992).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 10 του ιδίου νόμου ορίζεται ότι, τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παρ.4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται για τη χρήση 2003 (οικονομικό έτος 2004) με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) προκειμένου για κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ και για αστικές εταιρείες, συμμετοχικές και αφανείς εταιρείες.

Επειδή, με την παρ.1 του άρθρου 28 του Ν.2238 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου ορίζει ότι: **«Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.»**

Επειδή, με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: **«Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:**

α. Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.

Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ Α' 43). Αν 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...»

Επειδή από τις ανωτέρω προαναφερόμενες διατάξεις συνάγεται ότι η έννοια της εμπορικής επιχείρησης στο φορολογικό νόμο είναι ευρύτερη από εκείνη που της δίνει ο εμπορικός νόμος. Στην περίπτωση δε της αγοραπωλησίας ακινήτων, ο νόμος δεν απαιτεί να ασκείται η επιχείρηση κατ'επάγγελμα. Έστω και μία μόνο μεμονωμένη πράξη πώλησης ακινήτου αποτελεί επιχείρηση, υποκείμενη σε φόρο, αρκεί μόνον η πράξη αυτή να αποβλέπει σε επίτευξη κέρδους.

Επειδή, η έννοια της άτυπης εταιρείας ταυτίζεται με την εταιρεία η οποία λειτουργεί πραγματικά ως εταιρεία χωρίς όμως να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για τη σύστασή της διατυπώσεις. Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης (βλ. Υπ. Οικ. Ε. 1944/1986, πολ. 48), ορίζεται ότι τα κέρδη που αποκτά η άτυπη εταιρεία θεωρούνται, ότι αποκτήθηκαν από τον εμφανή εταίρο, ο οποίος φορολογείται για το σύνολο των κερδών της εταιρείας. Αν δε αποδειχθεί ότι οι εμφανείς εταίροι είναι περισσότεροι, τότε τα κέρδη κατανέμονται στους εμφανείς εταίρους, κατ'ισομοιρία.

Επειδή δυνάμει του υπ' αριθμ./2001 συμβολαίου της συμβολαιογράφου οι προσφεύγοντες κατέστησαν, με ποσοστό 90% εξ αδιαιρέτου ο του και 10% εξ αδιαιρέτου ο του, συγκύριοι ενός οικοπέδου εμβαδού τ.μ το οποίο βρίσκεται στο αντί τιμήματος 5.433.480 δρχ. πλέον έξοδα ΦΜΑ 633.950 δρχ. , έξοδα δικηγόρου 53.665 δρχ. και έξοδα

συμβολαιογράφου 103.762 δρχ. ήτοι συνολικό κόστος απόκτησης 6.224.857 δρχ. (ή 18.268,11 ευρώ).

Επειδή, εν συνεχεία δυνάμει του υπ' αριθμ./2003 συμβολαίου της συμβολαιογράφου, οι ως άνω αναφερόμενοι του και του πούλησαν το ανωτέρω οικόπεδο έναντι τιμήματος 24.411,70 ευρώ.

Επειδή, όπως προκύπτει με το αριθμ. πρωτ./2013 Δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του Ν.2238/1994, του..... Ειδικού Συνεργείου ελέγχου Φ.Μ.Α.Π., ο του, ΑΦΜ:, από το έτος 2000 έως 2011 προέβη σε τουλάχιστον δέκα τέσσερις (14) αγοραπωλησίες ακινήτων και σε τέσσερις (4) αγορές οικοπέδων, ανέγερσης επί αυτών οικοδομών και κατόπιν πώλησης όλων των κτισμάτων στις οποίες μεταξύ άλλων συμμετείχε και ο του ΑΦΜ

Επειδή, από τα παραπάνω σαφώς προκύπτει ότι οι αγοραπωλησίες ακινήτων στις οποίες προέβησαν οι προσφεύγοντες δεν ήταν ευκαιριακές πράξεις αλλά λόγω του πλήθους αυτών προσλαμβάνουν το χαρακτήρα και την έννοια της συστηματικότητας.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων, ουδέποτε ιδιοχρησιμοποίησαν με οιονδήποτε τρόπο το εν λόγω ακίνητο ούτε το μίσθωσαν ή παραχώρησαν σε τρίτους ή σε αλλά συγγενικά πρόσωπα.

Επειδή εκ των ανωτέρω σε συνδυασμό με το γεγονός της πώλησης σε χρόνο που δεν απέχει πολύ από την αγορά του ακινήτου, συνάγεται ότι η εν λόγω πράξη αγοραπωλησίας του υπό κρίση ακινήτου το οποίο αποκτήθηκε από επαχθή αιτία από κοινού από φυσικά πρόσωπα χωρίς να έχουν συστήσει εταιρία, συνιστά εμπορική επιχείρηση και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε..

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί εσφαλμένης ερμηνείας και κακής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 § 1, 2 και 3 του Ν.2238/1994, αφού δεν πληρούται το υποκειμενικό κριτήριο της πρόθεσης κέρδους αλλά αντίθετα η αγορά του υπό κρίση ακινήτου συντελέστηκε μόνον με σκοπό την επένδυση των κεφαλαίων τους, τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης ερμηνείας από τον έλεγχο των σχετικών διατάξεων του ΑΚ περί εταιρειών καθόσον εν προκειμένω έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 785 του Αστικού Κώδικα περί «Κοινωνίας» και όχι αυτές περί «Άτυπης Συμμετοχικής Εταιρίας».

Επειδή η Κοινωνία του Αστικού Κώδικα, κατά τις διατάξεις του (άρθρο 785), είναι το δικαίωμα που ανήκει από κοινού (αδιαίρετα), κατά ιδανικά μέρη, σε περισσότερα

πρόσωπα (φυσικά ή νομικά). Για να καταστεί επιτηδευματίας η κοινωνία, πέραν από την ύπαρξη των παραπάνω προϋποθέσεων, θα πρέπει να εκδηλωθεί η βούληση των κοινωνιών για την άσκηση επιχείρησης, που αποδεικνύεται από τη δήλωση έναρξης δραστηριότητας (Υπ.Οικ. Εγκύκλιος 3/1992).

Επειδή, ο έλεγχος για τη φορολόγηση των προκύπτοντων καθαρών κερδών από εμπορική δραστηριότητα εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2238/94 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 § 4 του Ν. 3296/2004 και φορολόγησε αυτά ως κέρδη που αποκτήθηκαν από « **Άτυπη – Συμμετοχική Αφανή Εταιρεία**» και όχι από «**Κοινωνία**» καθόσον τα φυσικά πρόσωπα που την απαρτίζουν και δεν εξεδήλωσαν τη βούληση ότι θα ασκήσουν κερδοσκοπική επιχείρηση. Η βούληση των ανωτέρω κοινωνιών ότι θα ασκήσουν στο όνομα της «Κοινωνίας» κερδοσκοπική επιχείρηση και συνεπώς θα καταστήσουν με τον τρόπο αυτό την «Κοινωνία» πρόσωπο υποκείμενο στο Φ.Π.Α., θα αποδεικνύετο από τη δήλωση περί έναρξεως εργασιών που θα έπρεπε να είχε υποβληθεί από τους κοινωνούς στο όνομα της «Κοινωνίας» στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 36 § 1 του Ν.2859/2000.

Τέτοια δήλωση όμως δεν έχει υποβληθεί μέχρι σήμερα, οπότε δεν προκύπτει και βούληση των κοινωνιών για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας υπό τη μορφή «Κοινωνίας». Εν τοις πράγμασι, τα φυσικά πρόσωπα αποτελούν τους εταίρους άτυπης εταιρίας, η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρούνται οι όροι δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν ήταν δυνατόν να καταλογίσει του φόρους και τις νόμιμες προσαυξήσεις ή πρόστιμα σε καμία άλλη νομική οντότητα παρά μόνο να χαρακτηρίσει την εκμετάλλευση της συνιδιοκτησίας του εν λόγω οικοπέδου ως «Άτυπη – Συμμετοχική Εταιρεία» στην οποία συμμετέχουν τα φυσικά πρόσωπα με ποσοστό συμμετοχής σε αυτή 90% ο και 10% ο
.....

Επειδή, όταν ο έλεγχος αναφέρεται σε « Άτυπη Εταιρεία» είναι εμφανές ότι εννοεί το μόρφωμα αυτό το οποίο **ουδέποτε έλαβε τον τύπο της νομιμοποίησης και εννοεί την « Άτυπη – Συμμετοχική Εταιρεία».**

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός που προβάλλεται εν προκειμένω περί εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του ΑΚ περί εταιρειών κρίνεται αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης υποχρέωσης δήλωσης έναρξης εργασιών και τήρησης βιβλίων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει 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, που εν προκειμένω συμπίπτει με την από πώληση του εν λόγω οικοπέδου,. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92), επιτηδευματίας, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, θεωρείται το πρόσωπο εκείνο που συγκεντρώνει, αθροιστικά, τις προϋποθέσεις και τα εννοιολογικά στοιχεία της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, δηλαδή:

- α) να είναι ημεδαπό ή αλλοδαπό πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα ή αστική εταιρεία ή ένωση προσώπων,
- β) να ασκεί δραστηριότητα μέσα στην Ελληνική Επικράτεια και
- γ) να αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

Περαιτέρω όπως έχει κριθεί νομολογιακά για να προσλάβει ένα πρόσωπο την ιδιότητα του επιτηδευματία απαιτείται να ενεργεί πράξεις κατά σύστημα. (Σ.τ.Ε. 4181/1990).

Επειδή, σύμφωνα με τις απόσχετικές εκθέσεις ελέγχου, μετά από έρευνα που διενεργήθηκε από τον έλεγχο στο αρχείο του τμήματος μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. καθώς και στο σύστημα TAXIS της Γ.Γ.Π.Σ. του Υπ. Οικονομικών, διαπιστώθηκε ότι οι προσφεύγοντες ουδέποτε υπέβαλαν την προβλεπόμενη από το άρθρο 36 § 1 Ν. 2859/2000 δήλωση έναρξης εργασιών η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών, για την εμπορική δραστηριότητα που περιγράφεται στο άρθρο 28 Ν.2238/1994.

Επειδή, μετά από έρευνα που διενεργήθηκε από το έλεγχο και στο αρχείο του τμήματος Κ.Β.Σ. της Αρμόδιας Δ.Ο.Υ. καθώς και στο σύστημα TAXIS της Γ.Γ.Π.Σ. του Υπ. Οικονομικών, διαπιστώθηκε ότι οι προσφεύγοντες ουδέποτε θεώρησαν βιβλία και στοιχεία (άρθρο 2 του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ.).

Επειδή εν προκειμένω η εν λόγω πράξη αγοραπωλησίας του οικοπέδου αποτελεί εμπορική επιχείρηση και οι δε συμμετέχοντες σε αυτή συνιστούν μέλη άτυπης εταιρείας η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν.2238/94 και κατά συνέπεια αποτελεί υποκείμενο όλων των προβλεπόμενων φορολογικών υποχρεώσεων περί δήλωσης έναρξης εργασιών του άρθ.38 του ν. 2859/00 (Φ.Π.Α) και τήρησης των προβλεπόμενων από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ.1, 4 παρ. 5 , 6 ,19 , 21 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ) βιβλίων και ως εκ τούτου ο

ισχυρισμός περί έλλειψης των ως άνω φορολογικών υποχρεώσεων δε γίνεται δεκτός ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 2238/94 θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/94 περί ανωτέρας βίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 32 του ν. 2238/94 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: *«Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.»*

Επειδή, κατά την έννοια της διάταξης αυτής ως απρόβλεπτα γεγονότα νοούνται και οι συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, οι οποίες είναι δυσμενέστερες εκείνων υπό τις οποίες λειτουργούν συνήθως οι ομοειδείς επιχειρήσεις και οι οποίες συνήθεις συνθήκες λειτουργίας λήφθηκαν υπόψη κατά τον καθορισμό των ορίων των συντελεστών καθαρού κέρδους (βλ. ΣΤΕ 3392/1997, 5460/1996 και 4314/1996).

Επειδή, οι προσφεύγοντες, επικαλούνται ότι προέβησαν στην πώληση του εν λόγω ακινήτου εξαιτίας του γεγονότος ότι **δεν μπορούσαν πλέον να συντηρήσουν ή να αξιοποιήσουν με άλλο τρόπο το συγκεκριμένο ακίνητο λόγω οικονομικής αδυναμίας και λόγω της ανάγκης αποπληρωμής ληφθέντων δανείων.**

Επειδή, οι προσφεύγοντες όμως δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένα περιστατικά που να διαμορφώνουν τις «δυσμενέστερες» αυτές συνθήκες ούτε προσκομίζουν συγκεκριμένα στοιχεία που να αιτιολογούν τους ισχυρισμούς τους παρά μόνο αναφέρουν αόριστα ότι *«δεν μπορούσαμε πλέον να συντηρήσουμε ή να αξιοποιήσουμε με άλλο τρόπο το συγκεκριμένο ακίνητο λόγω της οικονομικής μας αδυναμίας και λόγω της ανάγκης αποπληρωμής των ληφθέντων δανείων».*

Επομένως, ο ισχυρισμός ότι θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 § 3 του ν. 2238/94 κρίνεται αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 και του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1100/09-04-2014 έγινε δεκτή η με αριθμ. 355/2013 γνωμοδότηση του Β' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σχετικά με την μη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 32 καθώς και της παραγράφου 10 του

άρθρου 70 του ν. 2238/1994, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού και διοικητικής επίλυσης της διαφοράς αντίστοιχα, στις περιπτώσεις που, κατά τη κρίση της φορολογικής αρχής, κρίνονται εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ επί πωλήσεων ακινήτων που αποκτήθηκαν από επαχθή ή μη επαχθή αιτία.

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμ. 355/2013 γνωμοδότηση του Β' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους έγινε δεκτό ότι ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις αγοραπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ και επομένως δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 32 του ΚΦΕ, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, αλλά αποκλειστικά των διατάξεων του άρθρου 31 του ΚΦΕ περί λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος με την αιτιολογία ότι, ο νομοθέτης ρητά αναφέρει ότι, από το εισόδημα αυτό αφαιρούνται οι δαπάνες του άρθρου 31 του ΚΦΕ που βαρύνουν τον πωλητή, κάτι που δεν συμβιβάζεται με την έννοια του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στον οποίο οι δαπάνες που εμφανίζονται στα βιβλία του ελεγχόμενου δεν λαμβάνονται καθόλου υπόψη, προκειμένου να εξευρεθεί το ύψος των καθαρών κερδών του, τα οποία εξευρίσκονται αποκλειστικά με τη χρήση συγκεκριμένου μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους επί του ακαθάριστου εισοδήματος.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστικά τα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης άτυπης εταιρείας στο ποσό των 6.143,59€, λαμβάνοντας υπόψη για το προσδιορισμό του ως ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 24.411,70 ευρώ που αντιστοιχεί στο τίμημα πώλησης του εν λόγω οικοπέδου αφαιρώντας το συνολικό κόστος απόκτησής του ποσού 18.268,11 ευρώ.

Επομένως, από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο ισχυρισμός που προβάλλεται εν προκειμένω περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών καθόσον δεν τηρήθηκαν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. (Π.Δ 186/1992) τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος .

Ως προς τον ισχυρισμό ότι ακόμη και αν συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθ.28 του ν. 2238/94 δε χωρεί ταυτόχρονη εφαρμογή του αρθ. 34 του ιδίου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τη από 23-1-2015 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος , ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 28 §3 του ν. 2238/94 προσδιορίζοντας τα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης άτυπης εταιρείας λογιστικά και όχι τις επικαλούμενες από τους προσφεύγοντες διατάξεις του άρθρου 34 του ιδίου νόμου οι οποίες εφαρμόζονται για το προσδιορισμό των αποτελεσμάτων τεχνικών επιχειρήσεων και τα οποία φορολογούνται με ειδικό τρόπο με τη χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί εφαρμογής του άρθρου 34 του ν. 2238/94 δεν ευσταθεί εν προκειμένω και τυγχάνει απορριπτός.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αποκλεισμού από τη δυνατότητα για διοικητική επίλυση της διαφοράς το οποίο αντίκειται στις αρχές της ισότητας και της χρηστής διοίκησης και καθιστά άκυρες τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις.

Επειδή σύμφωνα με το Ν.4254/2014 (ΦΕΚ 85/7-4-2014), παρ. Δ, υποπαρ. Δ.2., περ. 21: «Στο άρθρο 66 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, μετά την παράγραφο 42 προστίθενται νέοι παράγραφοι 43 και 44 ως εξής: «43....., 44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν.2238/1994».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκησης ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την, ήτοι μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013, ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 70 και 70^Α του ν. 2238/94 και το προβαλλόμενο αίτημα περί διοικητικού συμβιβασμού πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτο.

Επειδή σε κάθε περίπτωση η συνταγματικότητα των διατάξεων νόμων δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της Υπηρεσίας μας καθώς η διοίκηση στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας οφείλει να συμμορφώνεται με τις εκάστοτε ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις και κάθε διοικητική ενέργεια οφείλει να είναι σύμφωνη προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις της Φορολογικής αρχής, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Κ.Β.Σ. και Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένουεπί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και αποδεκτές..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής
των ΑΦΜ και ΑΦΜ
.....

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα
απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Αξία πώλησης ακινήτου μείον κόστος αγοράς αυτού ήτοι:

Περιγραφή Ακινήτου	Συμβόλαια	Συνολική Αξία σε ευρώ	Καθαρό κέρδος σε ευρώ
Οικόπεδο συν. εκτάσεως τ.μ. επί των οδών και στη			
κόστος απόκτησης	/2001	18.268,11	
τίμημα πώλησης	/2003	24.411,70	6.143,59
Συνολικό κέρδος άρθρου 28 Ν.2238/1994			6.143,59

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση
διαμορφώνεται ως εξής :

Φόρος Εισοδήματος Οικ. έτος 2004

Διαφορά φόρου	2.150,26 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (120%)	2.580,31 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.730,56 €

Πρόστιμο άρθρου 4 του ν.2523/97 (χρήση 2003) : 300,00 ευρώ

Πρόστιμο του άρθρου 5§2 περ. αβ΄ του ν. 2523/1997 (χρήση 2003): 586,00 ευρώ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).