



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

Καλλιθέα, 31/07/2014

Αριθμός απόφασης: 2340

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 23/06/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ:, του του, ΑΦΜ: και του του, Α.Φ.Μ....., κατοίκων Νέας Μάκρης, επί της οδού, κατά των υπ' αρ./2014,/2014,/2014,/2014,/2014 και/2014 πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ./2014,/2014,/2014,/2014,/2014 και/2014 πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 29/07/2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 23/06/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ:, του του, ΑΦΜ: και του του, Α.Φ.Μ.:....., 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:

A) Με την αριθμ./**2014** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Άτυπης Εταιρίας (άρθρο 28 ν.4174/2013) οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2001 έως 31/12/2001) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρίας με ποσοστό συμμετοχής 1/3 εκάστου, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού € 16.115,95 πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 19.339,14 €, ήτοι σύνολο € 35.455,10.

B) Με την αριθμ./**2014** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Άτυπης Εταιρίας (άρθρο 28 ν.4174/2013) οικονομικού έτους 2003 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2002 έως 31/12/2002) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρίας με ποσοστό συμμετοχής 1/3 εκάστου, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού € 12.600,00 πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 15.120,00 €, ήτοι σύνολο € 27.720,00.

Η διαφορά φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2002 και 2003 προέκυψε βάσει του πορίσματος της από 19/05/2014 έκθεσης πλήρους ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και της διαπίστωσης ότι η αγορά του υπό εξέταση οικοπέδου, η ανέγερση οικοδομής επί αυτού και εν συνεχεία η πώληση των κτισμάτων, πραγματοποιήθηκε από τους προσφεύγοντες, με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κατά συνέπεια, οι πράξεις αυτές φέρουν τα χαρακτηριστικά της εμπορικής δραστηριότητας, όπως εννοιολογικά την οριοθετεί το άρθρο 28 του Ν. 2238/94 καθώς και η Α.Υ.Ο. 1071439/1418/A0012/24-07-2007. Επομένως, οι πράξεις της πώλησης των ανεγειρόμενων οικοδομών, λογίζονται ως εμπορική δραστηριότητα και το κέρδος από αυτές λογίζεται ως εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων.

Γ) Με την αριθμ./**2014** απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/ 2001 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρίας με ποσοστό συμμετοχής 1/3 εκάστου, πρόστιμο ποσού σε € 886,00 βάσει των διατάξεων των άρθρων 5 § 2 περ. αβ' και 9 του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/13.

Δ) Με την αριθμ./**2014** απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρίας με ποσοστό συμμετοχής 1/3 εκάστου, πρόστιμο ποσού σε € 886,00 βάσει των διατάξεων των άρθρων 5 § 2 περ. αβ' και 9 του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/13.

Ε) Με την αριθμ./**2014** απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως

μέλη άτυπης εταιρίας με ποσοστό συμμετοχής 1/3 εκάστου, πρόστιμο ποσού σε € 886,00 βάσει των διατάξεων των άρθρων 5 § 2 περ. αβ' και 9 του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/13.

Οι ανωτέρω αποφάσεις επιβολής προστίμων εκδόθηκαν βάσει της από 19/05/2014 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. του Υπ. Οικονομικών Οι παραβάσεις προέκυψαν καθώς η ελεγχόμενη άτυπη εταιρία για τις χρήσεις 2001, 2002 και 2003 ενώ άσκησε εμπορική δραστηριότητα λόγω αγοράς οικοπέδου, ανέγερσης οικοδομής επί αυτού και εν συνεχεία πώλησης διαμερισμάτων, με σκοπό το κέρδος, όπως αυτή η εμπορική δραστηριότητα περιγράφεται στο άρθρο 28 του Ν. 2238/1994, εν τούτοις: α) **δεν θεώρησε και δεν τήρησε βιβλία και στοιχεία, Β' κατηγορίας Κ.Β.Σ.** κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 4§3^α Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του Ν.4174/13 και β) **δεν υπέβαλε Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Προμηθευτών** κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

ΣΤ) Με την αριθμ./2014 απόφαση επιβολής αυτοτελούς προστίμου άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρίας με ποσοστό συμμετοχής 1/3 εκάστου, πρόστιμο ποσού σε € 300,00 βάσει των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/13.

Η ανωτέρω απόφαση επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει της από 19/05/2014 έκθεσης ελέγχου για την επιβολή αυτοτελών προστίμων άρθρο 4 ν.2523/1997 του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. του Υπ. Οικονομικών Η εν λόγω παράβαση προέκυψε καθώς η ελεγχόμενη άτυπη εταιρία για τη χρήση 2001, ενώ άσκησε εμπορική δραστηριότητα λόγω αγοράς οικοπέδου, ανέγερσης επί αυτού οικοδομής και εν συνεχεία πώλησης διαμερισμάτων, με σκοπό το κέρδος, όπως αυτή η εμπορική δραστηριότητα περιγράφεται στο άρθρο 28 του Ν. 2238/1994, εν τούτοις **δεν έκανε έναρξη εργασιών ως εκμεταλλευτής ακινήτων**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36§1^α του Ν. 2859/2000.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με το υπ' αριθ. πρωτ./1-7-2013 Δελτίο Πληροφοριών, το 5^ο Ειδικό Συνεργείο ελέγχου Φ.Μ.Α.Π. (που συνεστήθη με την αρ. Δ13ΦΜΑΠ1085481ΕΞ2011 Α.Υ.Ο.) γνωστοποιεί τις διαπιστώσεις που έκανε σχετικά με τον του, προκειμένου να διερευνηθεί έλεγχος εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 του ν. 2238/94. Οι διαπιστώσεις αφορούν δέκα τέσσερις (14) περιπτώσεις αγοραπωλησιών ακινήτων (οικοπέδων και κτισμάτων) καθώς επίσης και τέσσερις (4) περιπτώσεις αγοράς οικοπέδων, ανέγερσης οικοδομών και κατόπιν πώλησης των διαμερισμάτων. Επίσης, σε τέσσερις (4) περιπτώσεις από τις ανωτέρω συμμετέχουν και οι και, αμφότεροι γιοι του

Κατόπιν του ως άνω δελτίου πληροφοριών, εκδόθηκε η υπ' αριθ./18-11-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΔΕΛΑ 1139975 ΕΞ 2012/10-12-2012, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στον του, ως φυσικό

πρόσωπο, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 2, 28, 34, 61, 62, 66, & 68 του Ν. 2238/1994.

Από τον έλεγχο που έγινε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2001- 2003, τις οποίες υπέβαλαν οι προσφεύγοντες στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

1) Με το υπ' αριθ. **7.192/17-01-2001** συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών του, οι προσφεύγοντες του, του και του, αγόρασαν κατά ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου έκαστος ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 643,14 τ.μ. ευρισκόμενο εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου του **Δήμου Ν. Μάκρης**, στο υπ' αριθ. Ο.Τ της Πολεοδομικής Ενότητας του άνω Δήμου και επί των οδών και, αντί τιμήματος **12.754.677 δρχ.**, (34.431,19 €), Αντικειμενικής Αξίας 12.754.677 δρχ., (34.431,19€).

Ακολούθως, οι ανωτέρω οικοπεδούχοι από κοινού και εκ συμφώνου, απεφάσισαν να ανεγείρουν επί του ανωτέρω οικοπέδου συγκρότημα τριών (3) διωρόφων κατοικιών με υπόγειο η κάθε μία, με δικές τους (κοινές) δαπάνες.

Για την ανέγερση εκδόθηκε η υπ' αριθ./2-6-2001 άδεια οικοδομής από τη Νομαρχία Ανατολικής Αττικής.

Στην συνέχεια με το υπ' αριθ. 7.402/4-12-2001 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών του, οι ανωτέρω υπήγαγαν το προαναφερόμενο ακίνητό τους (οικόπεδο μετά των επ' αυτού ανεγερθησομένων κατοικιών) στις διατάξεις του Ν. 3741/29 περί **οριζόντιας ιδιοκτησίας κατ' ορόφους** και συνέστησαν τρεις (3) χωριστές, διηρημένες, αυτοτελείς, διακεκριμένες και ανεξάρτητες **κάθετες** ιδιοκτησίες ήτοι:

α) Η υπ' αριθ. I κάθετη ιδιοκτησία (οικόπεδο) το οποίο έχει επιφάνεια 209,86 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 327/1000, εντός του οποίου θα υφίσταται η υπ' αριθ. I οριζόντια ιδιοκτησία, ήτοι διώροφη κατοικία – μεζονέτα η οποία θα έχει επιφάνεια 113,36 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 327/1000.

β) Η υπ' αριθ. II κάθετη ιδιοκτησία (οικόπεδο) το οποίο έχει επιφάνεια 210,53 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 327/1000, εντός του οποίου θα υφίσταται η υπ' αριθ. II οριζόντια ιδιοκτησία, ήτοι διώροφη κατοικία – μεζονέτα η οποία θα έχει επιφάνεια 113,36 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 327/1000 και

γ) Η υπ' αριθ. III κάθετη ιδιοκτησία (οικόπεδο) το οποίο έχει επιφάνεια 222,75 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 346/1000, εντός του οποίου θα υφίσταται η υπ' αριθ. III οριζόντια ιδιοκτησία, ήτοι διώροφη κατοικία – μεζονέτα η οποία θα έχει επιφάνεια 113,36 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 346/1000.

Οι ανωτέρω προπεριγραφόμενες ιδιοκτησίες περιέρχονται στους ανωτέρω οικοπεδούχους κατά πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή, κοινά και αδιαίρετα και στον καθένα κατά την εξ αδιαιρέτου συμμετοχή του στο όλο οικόπεδο, δηλαδή στον καθένα σε ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου σ' αυτές.

Επίσης η ανωτέρω πράξη (7.402/4-12-2001) αποτελεί για κάθε οικοπεδούχο τίτλο κυριότητας της κάθε ιδιοκτησίας.

2) Μετά την αποπεράτωση της οικοδομής οι ανωτέρω οικοπεδούχοι προέβησαν στις παρακάτω πωλήσεις:

α) Οι του, του και του πώλησαν την υπ' αριθ. ΙΙΙ ιδιοκτησία (διώροφη κατοικία – μεζονέτα) η οποία έχει επιφάνεια 113,36 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 346/1000, αντί πραγματικού τιμήματος 23.300.100 δρχ. ή **68.378,87 ευρώ** (Αντικ. αξία 23.300.100 δρχ. ή 68.378,87 ευρώ) και προς τούτο συντάχθηκε το με αριθμ. 7.415/27-12-2001 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών του

β) Οι ανωτέρω πώλησαν την υπ' αριθ. ΙΙ ιδιοκτησία (διώροφη κατοικία – μεζονέτα) η οποία έχει επιφάνεια 113,36 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 327/1000, αντί πραγματικού τιμήματος 29.000.000 δρχ. ή **85.106,38 ευρώ** (Αντικ. αξία 20.113.650 δρχ. ή 59.027,60 ευρώ) και προς τούτο συντάχθηκε το με αριθμ. 7.416/27-12-2001 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών του

γ) Οι ανωτέρω πώλησαν την υπ' αριθ. Ι ιδιοκτησία (διώροφη κατοικία – μεζονέτα) η οποία έχει επιφάνεια 113,36 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 327/1000, αντί πραγματικού τιμήματος **120.000,00 ευρώ** (Αντικ. αξία 58.980,24 ευρώ) και προς τούτο συντάχθηκε το με αριθμ. 7.529/29-07-2002 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών του

3) Στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2002 και 2003 που υπέβαλαν τα τρία φυσικά πρόσωπα στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, τα οποία αποτελούν τους εταίρους της άτυπης εταιρείας, δεν δήλωσαν τα κέρδη τους από αυτή τη δραστηριότητα, προκειμένου να φορολογηθούν, αλλά δήλωσαν το προϊόν της πώλησης των ακινήτων ως εισόδημα από διάθεση περιουσιακών στοιχείων στους κωδικούς 781 και 782 των δηλώσεων των οικείων οικονομικών ετών, με σκοπό τη δικαιολόγηση μελλοντικών αγορών αφού είχαν πρόθεση και ασχολήθηκαν εκ των υστέρων (κυρίως ο με την αγοροπωλησία οικοπέδων και ανέγερση οικοδομών και κατόπιν πώληση των διαμερισμάτων καθώς επίσης και με την αγοραπωλησία ακινήτων (κυρίως από πλειστηριασμούς) και είχαν απόλυτη ανάγκη την ύπαρξη κεφαλαίου για την κάλυψη των αγορών των ακινήτων που εμπορεύθηκαν από την χρήση 2000 και μετέπειτα.

Συνοψεία των ανωτέρω διαπιστώσεων, εκδόθηκε από το Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. η υπ' αριθ. /13-12- 2013 εντολή ελέγχου, οικονομικών ετών 2001 – 2003, που αφορά τα τρία φυσικά πρόσωπα ήτοι τον του, με Α.Φ.Μ., τον του με Α.Φ.Μ., και τον του με Α.Φ.Μ., τα οποία φυσικά πρόσωπα σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Αστικού Κώδικα αποτελούν τους εταίρους με ποσοστό 1/3 έκαστος, **άτυπης συμμετοχικής εταιρείας**, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στην ως άνω Άτυπη Εταιρεία για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 2, 28, 34, 61, 62, 66, & 68 του Ν. 2238/1994.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Βάσει του διενεργηθέντος ελέγχου στην άτυπη συμμετοχική εταιρία **προκύπτουν τα εξής:**

1. Τα τρία φυσικά πρόσωπα απέκτησαν το οικοπέδο, ανήγειραν επί αυτού οικοδομή και πώλησαν τα υπό έλεγχο κτίσματα με σκοπό την επίτευξη κέρδους και δεν υφίσταται θέμα αξιοποίησης κεφαλαίου, δεδομένου ότι οι ιδιοκτησίες αυτές δεν εκμισθώθηκαν σε τρίτους, ούτε ιδιοχρησιμοποιήθηκαν με οιονδήποτε τρόπο από τα φυσικά πρόσωπα κατά την αναλογία που τους ανήκε, αλλά πουλήθηκαν στο σύνολό τους.
2. Η αγορά του οικοπέδου, η ανέγερση της οικοδομής και εν συνεχεία η πώληση των εν λόγω κτισμάτων δεν αποτελεί ευκαιριακή αλλά συστηματική πράξη, γεγονός που επιβεβαιώνεται από το πλήθος των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια των ετών 2000 - 2011, που όπως προκύπτει από το υπ' αριθ. πρωτ./1-7-2013 Δελτίο Πληροφοριών του 5^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου ΦΜΑΠ, ανέρχονται σε 4 περιπτώσεις ανέγερσης οικοδομών και κατόπιν πώλησης των διαμερισμάτων και δέκα τέσσερις (14) περιπτώσεις αγοραπωλησιών ακινήτων (οικοπέδων και κτισμάτων).
3. Ο απώτερος σκοπός των προσφευγόντων ήταν η δημιουργία κεφαλαίου κίνησης και η δημιουργία του απαραίτητου πόθεν έσχες, προκειμένου να καλυφθούν οι μελλοντικές αγορές των ακινήτων.
4. Στη συγκεκριμένη περίπτωση η άτυπη συμμετοχική εταιρία λειτούργησε ως εμπορική επιχείρηση με σκοπό την επίτευξη κέρδους από πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών. Κατά συνέπεια η πράξη αυτή φέρει τα χαρακτηριστικά της εμπορικής δραστηριότητας όπως εννοιολογικά την οριοθετεί το άρθρο 28 του ΚΦΕ (Ν. 2238/94) καθώς και η Α.Υ.Ο. 1071439/1418/Α0012/24-7-2007. **Λειτούργησαν δηλαδή ως εμπορική - οικοδομική επιχείρηση με σκοπό την αποκομιδή κέρδους από πωλήσεις διαμερισμάτων - πολυώροφων οικοδομών που είχαν ανεγείρει από κοινού, σε ιδιότητα, κοινά και αδιαίρετα ακίνητα.**
5. Το κέρδος από αυτές τις πράξεις λογίζεται ως εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στη συνέχεια, σύμφωνα με τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος προσδιόρισε:

1) **Τα ακαθάριστα έσοδα** της ελεγχόμενης άτυπης εταιρείας όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 34 § 1 του Ν. 2238/1994: «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 αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000 - ΦΕΚ 248Α') όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής.

Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία».

2) Τα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης άτυπης εταιρείας όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 34 § 2 του Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 6 του Ν. 3842/2010: «Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδά τους.

Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται».

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος προσδιόρισε ανά διαχειριστική περίοδο τα εξής:

A. Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001 – 31/12/2001

A. 1. Ακαθάριστα Έσοδα:

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΗ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΥΠΟΨΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΣΕ ΕΥΡΩ
Υπ' αρ. 7.415/27-12-2001 συμβόλαιο της συμβ/φου Αθηνών	Το υπ' αριθ. ΙΙΙ διαμ/σμα (μεζονέτα) Επιφ. 113,36 τ.μ. επί των οδών και του Δήμου Ν.Μάκρης Αττικής.	68.378,87	68.378,87	68.378,87
Υπ' αρ. 7.416/27-12-2001 συμβόλαιο της συμβ/φου Αθηνών	Το υπ' αριθ. ΙΙ διαμ/σμα (μεζονέτα) Επιφ. 113,36 τ.μ. επί των οδών και του Δήμου Ν.Μάκρης Αττικής.	85.106,38	59.027,60	85.106,38
ΣΥΝΟΛΑ		153.485,25	127.406,47	153.485,25

A. 2. Καθαρά Κέρδη:

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	Σ Κ Κ	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ
Υπ' αρ. 7.416/27-12-2001 και 7.416/27-12-2001 συμβόλαια της συμβ/φου Αθηνών	153.485,25	15%*100%=30%	46.045,58

ΣΥΝΟΛΑ	153.485,25	30%	46.045,58
---------------	-------------------	------------	------------------

Β. Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002

Β. 1. Ακαθάριστα Έσοδα:

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕ- ΝΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΥΠΟΨΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΣΕ ΕΥΡΩ
Υπ' αρ. 7.529/29-07-2002 συμβόλαιο της συμβ/φου Αθηνών	Το υπ' αριθ. Ι διαμ/σμα (μεζονέτα) Επιφ. 113,36 τ.μ. επί των οδώνκαιτου Δήμου Ν.Μάκρης Αττικής.	120.000,00	58.980,24	120.000,00

Β.2. Καθαρά κέρδη

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	Σ Κ Κ*	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ
Υπ' αρ. 7.529/29-07-2002 συμβόλαιο της συμβ/φου Αθηνών	120.000,00	15%*100%=30%	36.000,00
ΣΥΝΟΛΑ	120.000,00	30%	36.000,00

Με την παρούσα προσφυγή, οι προσφεύγοντες:

1. στρέφονται κατά: α) της με αριθμ./14 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος άτυπης εταιρίας του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, οικονομικού έτους 2001, β) της με αριθμ./14 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος άτυπης εταιρίας του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, οικονομικού έτους 2002, γ) της με αριθμ./14 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2001, δ) της με αριθμ./14 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2002 , ε) της με αριθμ./14 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2003 και στ) της με αριθμ./14 απόφασης επιβολής αυτοτελούς προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, χρήσης 2001, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

2 . ζητούν την ακύρωσή τους ή άλλως την τροποποίησή τους και επικαλούνται τους κάτωθι λόγους:

Α) Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 § 1, 2 και 3 του Ν.2238/1994, αφού **δεν πληρούνται το υποκειμενικό κριτήριο της πρόθεσης κέρδους αλλά αντίθετα η αγορά του υπό κρίση ακινήτου συντελέστηκε μόνον με σκοπό την επένδυση των**

κεφαλαίων τους, καθώς η πιο ασφαλής επένδυση των όποιων κεφαλαίων τους, την περίοδο εκείνη, ήταν η επένδυση σε γη. Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους αναφέρουν το γεγονός ότι η αγορά του οικοπέδου συνολικής έκτασης 643,14τ.μ. έλαβε χώρα το έτος 2001, ενώ η πώληση των ανεγειρόμενων οικοδομών πραγματοποιήθηκε το 2001 και 2002, ήτοι δύο έτη μεταγενέστερα της αρχικής αγοράς.

Β) 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, δηλαδή τα καθαρά κέρδη να προσδιοριστούν εξωλογιστικά, καθόσον δεν τηρήθηκαν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. (Π.Δ 186/1992) .

Γ) Σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, **δεν χωράει ταυτόχρονη εφαρμογή του άρθρου 34 του ίδιου νόμου.**

Δ) Σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 2238/94 **θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 § 3 του ν. 2238/94** στις οποίες αναφέρεται 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, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.*»

Ε) Σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, για την φορολόγηση των καθαρών κερδών έπρεπε να εφαρμοστούν **οι διατάξεις περί «Κοινωνίας» και όχι αυτές περί «Άτυπης Συμμετοχικής Εταιρίας».** Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους αναφέρουν τα άρθρα 785 και 1113 του Αστικού Κώδικα.

ΣΤ) Ο αποκλεισμός των προσφευγόντων από τη δυνατότητα για Διοικητική Επίλυση της Διαφοράς αντίκειται στις αρχές της ισότητας και της χρηστής Διοίκησης και καθιστά άκυρα τα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου.

3. ζητούν να κληθούν από την Υπηρεσία μας, ώστε να εκθέσουν τις απόψεις τους κατά την εξέταση της παρούσας.

4. επικουρικά ζητούν να τους παρασχεθεί το δικαίωμα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 70Β του Ν.2238/1994.

1) Σχετικά με τον ισχυρισμό Α: 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.

Επειδή, με το υπ' αριθ. 7.192/17-01-2001 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών του, οι προσφεύγοντες του, του και του, αγόρασαν κατά ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου έκαστος ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 643,14 τ.μ. ευρισκόμενο εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου του **Δήμου Ν. Μάκρης**, στο υπ' αριθ.

..... Ο.Τ της Πολεοδομικής Ενότητας του ως άνω Δήμου και επί των οδών **και**, αντί τιμήματος **12.754.677 δρχ.**, (34.431,19 €), Αντικειμενικής Αξίας 12.754.677 δρχ., (34.431,19€).

Επειδή ακολούθως, οι ανωτέρω οικοπεδούχοι από κοινού και εκ συμφώνου απεφάσισαν να ανεγείρουν επί του ανωτέρω οικοπέδου συγκρότημα τριών (3) διωρόφων κατοικιών με υπόγειο η κάθε μία με δικές τους (κοινές) δαπάνες.

Επειδή, για το λόγο αυτό εκδόθηκε η υπ' αριθ. /2-6-2001 άδεια οικοδομής από τη Νομαρχία Ανατολικής Αττικής.

Επειδή, στη συνέχεια με το υπ' αριθ. 7.402/4-12-2001 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών του οι ανωτέρω υπήγαγαν το προαναφερόμενο ακίνητό τους (οικόπεδο μετά των επ' αυτού ανεγερθησομένων κατοικιών) στις διατάξεις του Ν. 3741/29 περί **οριζόντιας ιδιοκτησίας κατ' ορόφους** και συνέστησαν τρεις (3) χωριστές, διηρημένες, αυτοτελείς, διακεκριμένες και ανεξάρτητες **κάθετες** ιδιοκτησίες ήτοι:

α) Η υπ' αριθ. I κάθετη ιδιοκτησία (οικόπεδο) το οποίο έχει επιφάνεια 209,86 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 327/1000, εντός του οποίου θα υφίσταται η υπ' αριθ. I οριζόντια ιδιοκτησία ήτοι διώροφη κατοικία – μεζονέτα η οποία θα έχει επιφάνεια 113,36 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 327/1000,

β) Η υπ' αριθ. II κάθετη ιδιοκτησία (οικόπεδο) το οποίο έχει επιφάνεια 210,53 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 327/1000, εντός του οποίου θα υφίσταται η υπ' αριθ. II οριζόντια ιδιοκτησία ήτοι διώροφη κατοικία – μεζονέτα η οποία θα έχει επιφάνεια 113,36 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 327/1000,

γ) Η υπ' αριθ. III κάθετη ιδιοκτησία (οικόπεδο) το οποίο έχει επιφάνεια 222,75 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 346/1000, εντός του οποίου θα υφίσταται η υπ' αριθ. III οριζόντια ιδιοκτησία ήτοι διώροφη κατοικία – μεζονέτα η οποία θα έχει επιφάνεια 113,36 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 346/1000.

Επειδή, οι ανωτέρω προπεριγραφόμενες ιδιοκτησίες περιέρχονται στους ανωτέρω οικοπεδούχους κατά πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή, κοινά και αδιαίρετα και στον καθένα κατά την εξ αδιαιρέτου συμμετοχή του στο όλο οικόπεδο, δηλαδή στον καθένα από ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου σ' αυτές.

Επειδή, η ανωτέρω πράξη (7.402/4-12-2001) αποτελεί για κάθε οικοπεδούχο τίτλο κυριότητας της κάθε ιδιοκτησίας.

Επειδή, μετά την αποπεράτωση της οικοδομής οι ανωτέρω οικοπεδούχοι προέβησαν στις παρακάτω πωλήσεις:

α) Οι του, του και του πώλησαν την υπ' αριθ. III ιδιοκτησία (διώροφη κατοικία – μεζονέτα) η οποία έχει επιφάνεια 113,36 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 346/1000, αντί πραγματικού τιμήματος 23.300.100 δρχ. ή **68.378,87 ευρώ** (Αντικ. αξία 23.300.100 δρχ. ή 68.378,87 ευρώ) και προς τούτο συντάχθηκε το με αριθμ. 7.415/27-12-2001 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών του

β) Οι ανωτέρω πώλησαν την υπ' αριθ. II ιδιοκτησία (διώροφη κατοικία – μεζονέτα) η οποία έχει επιφάνεια 113,36 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 327/1000, αντί πραγματικού τιμήματος 29.000.000 δρχ. ή **85.106,38 ευρώ** (Αντικ. αξία 20.113.650 δρχ. ή 59.027,60 ευρώ) και προς τούτο συντάχθηκε το με αριθμ. 7.416/27-12-2001 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών του

γ) Οι ανωτέρω πώλησαν την υπ' αριθ. I ιδιοκτησία (διώροφη κατοικία – μεζονέτα) η οποία έχει επιφάνεια 113,36 τ.μ. και ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο 327/1000, αντί πραγματικού τιμήματος **120.000,00 ευρώ** (Αντικ. αξία 58.980,24 ευρώ). και προς τούτο συντάχθηκε το με αριθμ. 7.529/29-07-2002 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών του

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. ...».

Επειδή, όπως προκύπτει με το αριθμ. πρωτ./01-07-2013 Δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του Ν.2238/1994, του 5^{ΟΥ} 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. Μάλιστα, σε (7) περιπτώσεις η απόκτηση των ακινήτων έγινε μέσω πλειστηριασμού.

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 και ως εκ τούτου **πληρούται το κριτήριο της «πρόθεσης κέρδους».**

Επειδή, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2001 - 2003 των προσφευγόντων, ουδέποτε ιδιοχρησιμοποίησαν με οιονδήποτε τρόπο τα εν λόγω ανεγερθέντα διαμερίσματα ούτε τα μίσθωσαν ή παραχώρησαν σε τρίτους ή σε αλλά συγγενικά πρόσωπα, οπότε **δεν υφίσταται θέμα αξιοποίησης κεφαλαίου.**

Επειδή, η αγορά του εν λόγω οικοπέδου και στη συνέχεια η ανέγερση οικοδομής και η πώληση των υπό έλεγχο διαμερισμάτων **δεν αποτελούν ευκαιριακές πράξεις**, αλλά αποτελούν μέρος μιας **εμπορικής δραστηριότητας με σκοπό την επίτευξη κέρδους από πώληση οικοπέδου**.

Επομένως, από όλα τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι 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 πληρούνται το υποκειμενικό κριτήριο της πρόθεσης κέρδους, αλλά αντίθετα η αγορά του υπό κρίση ακινήτου συντελέστηκε μόνον με σκοπό την επένδυση των κεφαλαίων τους, κρίνεται αβάσιμος.

2) Σχετικά με τους ισχυρισμούς τους Β, Γ και Δ ότι σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 :

Β) κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 και του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, δηλαδή τα καθαρά κέρδη να προσδιοριστούν εξωλογιστικά, καθόσον δεν τηρήθηκαν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. (Π.Δ 186/1992) .

Γ) δεν χωράει ταυτόχρονη εφαρμογή του άρθρου 34 του ίδιου νόμου.

Δ) θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 § 3 του ν. 2238/94.

Επειδή, με την παράγραφο 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 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. ...»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 § 1 του Ν. 2238/1994: «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 αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000 - ΦΕΚ 248Α') όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής.

Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 § 2 του Ν. 2238/1994: «Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδά τους.

Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται».

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 § 2 του Ν. 2238/1994, με την εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή προσαυξημένου κατά 100% λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ήτοι $15\% \times 100\% = 30\%$, και για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2001 έως 31/12/2001 ανέρχονται στο ποσό των 46.045,58€ και για τη διαχειριστική χρήση από 01/01/2002 έως 31/12/2002 ανέρχονται στο ποσό των 36.000,00€, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων κρίνονται αβάσιμοι.

3) Σχετικά με τον ισχυρισμό Ε ότι σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, για την φορολόγηση των καθαρών κερδών έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις περί «Κοινωνίας» και όχι αυτές περί «Άτυπης Συμμετοχικής Εταιρίας». Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους αναφέρουν τα άρθρα 785 και 1113 του Αστικού Κώδικα.

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

Επειδή, ο έλεγχος για τη φορολόγηση των προσδιορισθέντων καθαρών κερδών από εμπορική δραστηριότητα εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2238/94 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 ΠΑΛΛΗΝΗΣ, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 36 § 1 του Ν.2859/2000.

Επειδή, τέτοια δήλωση δεν έχει υποβληθεί μέχρι και την ολοκλήρωση του ελέγχου, 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.

Επειδή, 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 υπό έλεγχου ακινήτου ως «Άτυπη – Συμμετοχική Εταιρεία» στην οποία συμμετέχουν οι προσφεύγοντες με ποσοστό συμμετοχής σε αυτή 1/3 έκαστος.

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 Αφανή Εταιρεία».**

Επομένως, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, για την φορολόγηση των καθαρών κερδών έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις περί «Κοινωνίας» και όχι αυτές περί «Άτυπης Συμμετοχικής Εταιρείας», κρίνεται αβάσιμος.

4) Σχετικά με τον ισχυρισμό ΣΤ περί αποκλεισμού των προσφευγόντων από τη δυνατότητα για Διοικητική Επίλυση της Διαφοράς αντίκειται στις αρχές της ισότητας και της χρηστής Διοίκησης και καθιστά άκυρα τα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο πρώτο, παρ. Α, υποπαρ. Α.5, περ. 2β του Ν.4152/2013, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 70 του ν.2238/1994, ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31/07/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το ν.4254/2014 (ΦΕΚ 85/7-04-2014), 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 **ΠΟΛ.1140/13-05-2014 εγκύκλιος του Γ.Γ.Δ.Ε.**, με θέμα: «Παροχή διευκρινήσεων για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 48 του άρθρου 66 του ν.4174/2013» ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις της περίπτωσης 23 της υποπαραγράφου Δ2 της παραγράφου Δ΄ του πρώτου άρθρου του κεφαλαίου Α΄ του ν. 4254/2014 «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της Ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 85 Α΄/7.4.2014), επέρχεται τροποποίηση στις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αναφορικά με τον περιορισμό των προστίμων για παραβάσεις για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997. Επισημαίνεται ότι, η ως άνω τροποποίηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση 24 της υποπαραγράφου Δ2 της παραγράφου Δ΄ του πρώτου άρθρου του κεφαλαίου Α΄ του ν. 4254/2014, εφαρμόζεται και ισχύει από 1.1.2014. Με την παρούσα παρέχουμε οδηγίες εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, σχετικά με τον περιορισμό των προστίμων για παραβάσεις των διατάξεων του

άρθρου 5 του ν. 2523/1997, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω νομοθετικές διατάξεις.

A. Μεταβατικές διατάξεις (παράγραφος 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013).

1. Εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 για παραβάσεις των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, που διαπράχθηκαν μέχρι 31.12.2013.

Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 για τις παραβάσεις εκείνες για τις οποίες υπολογίζονται πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 (πλην της παραγράφου 10) του ν. 2523/1997 (παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012) και των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ν. 1809/1988)) και έχουν διαπραχθεί μέχρι την 31.12.2013, καθώς και των παραβάσεων της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 που έχουν διαπραχθεί μέχρι την 26.7.2013 (για τις οποίες δεν υποβάλλεται δήλωση για υπαγωγή στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013), ανεξαρτήτως του χρόνου διαπίστωσής τους.

Για τις παραβάσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 εφόσον ο φορολογούμενος:

- α) υποβάλει δήλωση προς τον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της πράξης, με την οποία αποδέχεται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται στην αυτή και πράξη
- β) καταβάλει, ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής. Το υπολειπόμενο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.

Επειδή εν προκειμένω, στις με αριθμ./2014,/2014 και/2014 αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και στη με αριθμ...../2014 απόφαση επιβολής αυτοτελούς προστίμου άρθρου 4 του ν.2523/97, **στη σημείωση για τον φορολογούμενο αναφέρεται:** «Σε περίπτωση αμφισβήτησης της παρούσας καταλογιστικής πράξης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 70B του Κ.Φ.Ε., προβλέπεται επί ποινή απαραδέκτου άσκησης προσφυγής ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου, η εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής, υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία βασίζεται το αίτημα επανεξέτασης. Σε περίπτωση μη αμφισβήτησης της παρούσας καταλογιστικής πράξης και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31/12/2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, (μπορεί να συνταχθεί εντός της προθεσμίας υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, πρακτικό αποδοχής της διαφοράς) εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη

επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής (άρθρο 66 του ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την υποπαραγράφο Δ2 [περίπτωση 23](#) του ν. [4254/2014](#)).

Επειδή, στις με αριθμ./2014,/2014 και/2014 αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και στην με αριθμ...../2014 απόφαση επιβολής αυτοτελούς προστίμου άρθρου 4 του ν.2523/97 υπήρχε συνημμένο έντυπο πράξης Διοικητικής αποδοχής της διαφοράς.

Επειδή ωστόσο, οι προσφεύγοντες δεν υπέβαλαν δήλωση προς τον Προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση των πράξεων επιβολής προστίμων, ήτοι έως 03/07/2014, με την οποία να αποδέχονται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται στις πράξεις αυτές και β) δεν κατέβαλαν, ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής.

Επειδή, οι προσφεύγοντες στις 23/06/2014 υπέβαλαν την με αριθμό ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., υποβαλλόμενη μέσω του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επομένως, η Υπηρεσία μας, βάσει των ανωτέρω, δεν είναι αρμόδια για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και του συμβιβασμού των προστίμων, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί αποκλεισμού τους από τη δυνατότητα για Διοικητική Επίλυση της Διαφοράς, κρίνεται απαράδεκτος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./23-06-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ....., του του με Α.Φ.Μ..... και του του με Α.Φ.Μ....., ως μέλη ΑΤΥΠΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση ακινήτων, με ποσοστό συμμετοχής 1/3 έκαστος .

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση της άτυπης συμμετοχικής εταιρίας με μέλη τον του, τον του και τον του:

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2001 – 31/12/2001

Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης (άρθρο 34 του ν.2238/1994)	46.045,58
---	------------------

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2002 – 31/12/2002

Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης (άρθρο 34 του ν.2238/1994)	36.000,00
---	------------------

Οριστική φορολογική υποχρέωση της άτυπης συμμετοχικής εταιρίας με μέλη τον του, τον του και τον του - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2001 έως 31/12/2001

Α. Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου Εισοδήματος	16.115,95
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	19.339,14
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	35.455,10

Β. Πρόστιμο άρθρου 5 Ν. 2523/1997

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	886,00
-----------------	--------

Γ. Πρόστιμο άρθρου 4 Ν.2523/1997

Πρόστιμο Φ.Π.Α.	300,00
-----------------	--------

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.641,10
-----------------------------------	------------------

Για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2002 έως 31/12/2002

Α. Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου Εισοδήματος	12.600,00
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	15.120,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.720,00

Β. Πρόστιμο άρθρου 5 Ν. 2523/1997

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	886,00
-----------------	--------

Γ. Πρόστιμο άρθρου 4 Ν.2523/1997

Πρόστιμο Φ.Π.Α.	300,00
-----------------	--------

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.906,00
-----------------------------------	------------------

Για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2003 – 31/12/2003

Α. Πρόστιμο άρθρου 5 Ν. 2523/1997

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	886,00
-----------------	--------

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.**

ANNA MARTINH

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).