



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 04/04/2019

Αριθμός απόφασης: 1054

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 05/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΚΕΡΑΤΣΙΝΙΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, και της, ΑΦΜ, κατοίκου ΚΕΡΑΤΣΙΝΙΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /30-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθμ. /30-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2016, γ) της υπ' αριθμ. /30-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους

2015, δ) της υπ' αριθμ. /30-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2014, ε) της υπ' αριθμ. /30-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, στ) της υπ' αριθμ. /30-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, ζ) της υπ' αριθμ. /30-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, η) της υπ' αριθμ. /30-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, θ) της υπ' αριθμ. /30-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, ι) της υπ' αριθμ. /29-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/07/2009-31/12/2009, ια) της υπ' αριθμ. /29-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, ιβ) της υπ' αριθμ. /29-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/07/2009-31/12/2009, ιγ) του υπ' αριθμ. /29-10-2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2017, ιδ) του υπ' αριθμ. /29-10-2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οικονομικού έτους 2011, ιε) του υπ' αριθμ. /29-10-2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οικονομικού έτους 2012, ιστ) του υπ' αριθμ. /29-10-2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οικονομικού έτους 2013, ιζ) της υπ' αριθμ. /12-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οικονομικού έτους 2013, ιη) της υπ' αριθμ. /30-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και ιθ) της υπ' αριθμ. /30-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 34 ν. 2238/94, εφαρμογής υποχρεώσεων ν. 3691/2008 και μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά

τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθμ. /30-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρίας με την επωνυμία «.....», για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ποσού **2.500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013 υποχρεώσεις της, ήτοι μη τήρηση απλογραφικών/ διπλογραφικών βιβλίων.

β) Με τη με αριθμ. /30-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, για το φορολογικό έτος 2016, πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013, λόγω μη υποβολής φορολογικής δήλωσης εισοδήματος από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1 του ν. 4174/2013 και του ν. 4172/2013.

γ) Με τη με αριθμ. /30-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, για το φορολογικό έτος 2015, πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013, λόγω μη υποβολής φορολογικής δήλωσης εισοδήματος από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1 του ν. 4174/2013 και του ν. 4172/2013.

δ) Με τη με αριθμ. /30-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, για το φορολογικό έτος 2014, πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013, λόγω μη υποβολής φορολογικής δήλωσης εισοδήματος από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1 του ν. 4174/2013 και του ν. 4172/2013.

ε) Με τη με αριθμ. /30-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, πρόστιμο ποσού **195,33 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, λόγω μη τήρησης βιβλίου εσόδων εξόδων κατά τη διαχειριστική περίοδο 24/11/2009-31/12/2009 κατά παράβαση των άρθρων 2, 4, 17, 18 και 19 του Π.Δ. 186/92.

στ) Με τη με αριθμ. /30-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, πρόστιμο συνολικού ποσού **800,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν.4337/2015, λόγω:

1. Μη τήρησης βιβλίου εσόδων εξόδων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 κατά παράβαση των άρθρων 2, 4, 17, 18 και 19 του Π.Δ. 186/92 και

2. Μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών για 55 συναλλαγές συνολικής αξίας 58.970,88 ευρώ, ήτοι μεγαλύτερης των 14.673 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92.

ζ) Με τη με αριθμ. /30-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, πρόστιμο ποσού **200,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας (εσόδων-εξόδων) κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 και 5, 19 και 36 του Π.Δ. 186/92.

η) Με τη με αριθμ. /30-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, πρόστιμο ποσού **200,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας (εσόδων-εξόδων) κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 και 5, 19 και 36 του Π.Δ. 186/92.

θ) Με τη με αριθμ. /30-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, πρόστιμο ποσού **200,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας (εσόδων-εξόδων) κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1 και 5, 19 και 36 του Π.Δ. 186/92.

ι) Με τη με αριθμ. /29-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2009-31/12/2009, πρόστιμο ποσού **300,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν.2523/1997, λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2010 όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 61, 64, 107 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

ια) Με τη με αριθμ. /29-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, πρόστιμο ποσού **300,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν.2523/1997, λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 όπως είχαν υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 61, 64, 107 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

ιβ) Με τη με αριθμ. /29-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2009-31/12/2009, πρόστιμο ποσού **300,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1α του ν. 2859/2000, όπως ισχύει, δήλωσης έναρξης εργασιών, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών, δηλαδή κατά το χρόνο πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης, κατά την ημερομηνία έκδοσης της άδειας οικοδομής και συγκεκριμένα την 24/11/2009, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του ν. 2859/2000.

ιγ) Με τον υπ' αριθμ. /29-10-2018 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, κύριος φόρος ποσού 7.197,33 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 3.598,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **10.795,99 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

ιδ) Με τον υπ' αριθμ. /29-10-2018 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οικονομικού έτους 2011, καταλογίστηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, κύριος φόρος ποσού 8.671,51 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 7.943,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **16.615,49 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994.

ιε) Με τον υπ' αριθμ. /29-10-2018 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οικονομικού έτους 2012, καταλογίστηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, κύριος φόρος ποσού 23.870,06 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 21.867,36 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **45.737,42 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994.

ιστ) Με τον υπ' αριθμ. /29-10-2018 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, κύριος φόρος ποσού 10.320,09 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 9.454,23 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **19.774,32 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994.

ιζ) Με την υπ' αριθμ. /12-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οικονομικού έτους 2013 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.898,04 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 1.739,34 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 140,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.777,38 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994.

ιη) Με την υπ' αριθμ. /30-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, καταλογίστηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, κύριος φόρος ποσού 17.360,66 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 8.680,33 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **26.040,99 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000.

ιθ) Με την υπ' αριθμ. /30-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2017,

καταλογίστηκε σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας, κύριος φόρος ποσού 17.240,27 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 8.620,13 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **25.860,40 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των διαπιστώσεων του διενεργηθέντος από τη Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά έλεγχου, όπως αυτές διατυπώνονται στις οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Δυνάμει της υπ' αριθμ. /04-11-2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, ελέγχθηκε ο ως προς την εφαρμογή των υποχρεώσεων του ν. 3691/2008 για τα αντικείμενα εισοδήματος και Φ.Π.Α. και για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2009 έως 31/12/2017. Σύμφωνα με το διενεργηθέντα έλεγχο:

➤ Ο προσφεύγων ήταν διαχειριστής και ομόρρυθμος εταίρος της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.:, η οποία δραστηριοποιούνταν στις γενικές κατασκευαστικές εργασίες για πολυκατοικίες κατά τα οικονομικά έτη 2011 και 2012 (ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της επιχείρησης 26.02.2007 και λήξης των εργασιών αυτής 08.03.2011). Στην ετερόρρυθμη αυτή εταιρεία, μέλος υπήρξε ως ετερόρρυθμος εταίρος αυτής και η (Α.Φ.Μ.:).

➤ Δυνάμει του υπ' αριθμ. /09.07.2009 αγοραπωλητηρίου συμβολαίου της Συμβ/φου, περιήλθε εξ αγοράς, στους προσφεύγοντες και η αποκλειστική κυριότητα, νομή και κατοχή και σε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου στον καθένα εξ αυτών, οικόπεδο στο Κερατσίνι Αττικής και επί της οδού, εκτάσεως 163 τ.μ. και με τίμημα το ποσό των 62.982,52 ευρώ. Κατόπιν εκδόσεως της υπ' αριθμ. /24.11.2009 άδειας οικοδομής της Πολεοδομίας Κερατσινίου, οι ανωτέρω συνιδιοκτήτες ανήγειραν, με δαπάνες δικές τους, επί του προαναφερόμενου οικοπέδου, πενταόροφη οικοδομή μετά υπογείου πυλωτής και δώματος, με τελικό συνολικό δηλωθέν από αυτούς κόστος 242.959,26 ευρώ. Δια της υπ' αριθμ. /09.02.2010 πράξεως συστάσεως οριζόντιας ιδιοκτησίας, η ανωτέρω οικοδομή υπήχθη στις διατάξεις περί οριζοντίων ιδιοκτησιών, χωρίς ωστόσο οι συνιδιοκτήτες να προβούν και σε διανομή των συσταθέντων οριζοντίων ιδιοκτησιών, αλλά όλες οι οριζόντιες ιδιοκτησίες παρέμειναν στην εξ αδιαιρέτου κυριότητα εκάστου εξ αυτών κατά ποσοστό 50%.

➤ Οι προσφεύγοντες και μεταβίβασαν εξ αδιαιρέτου κατά ποσοστό 50%, τις παραπάνω οριζόντιες ιδιοκτησίες-διαμερίσματα σταδιακά, ένα εντός της χρήσης 2010 δύο στην χρήση 2011, ένα στην χρήση 2012, και το τελευταίο εντός της χρήσης 2017. Αμφότεροι υπέβαλαν ατομικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης για τις ελεγχόμενες περιόδους, στις οποίες δήλωσαν τα προαναφερόμενα ακίνητα ως ατομικές τους ιδιοκτησίες και σε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ο καθένας και τις πραγματοποιηθείσες μεταβιβάσεις αυτών. Στις δηλώσεις αυτές τα ακίνητα αυτά δηλώνονταν ως ημιτελή. Επίσης αναφέρεται στα συμβόλαια πώλησης των διαμερισμάτων ότι αυτά πωλούνται στο στάδιο των ελαιοχρωματισμών

(2010), ή στο στάδιο προ της ολοκλήρωσης των κοινόκτητων και κοινόχρηστων χώρων (2011). Επίσης πωλείται ακίνητο προ του σταδίου ολοκλήρωσης της σύνδεσης του ακινήτου με την ΔΕΗ (2012). Τα παραπάνω αποδεικνύουν ότι τα πωληθέντα ακίνητα δεν χρησιμοποιήθηκαν από τους συγκυρίους πριν την πώλησή τους.

➤ Η παραπάνω δραστηριότητα ασκήθηκε από κοινού από τους συνιδιοκτήτες χωρίς την υποβολή δήλωσης 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. Η έναρξη αυτή νόμιμα προσδιορίστηκε 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). Οι ως άνω οριζόντιες ιδιοκτησίες σύμφωνα με τον έλεγχο ανεγέρθησαν με σκοπό την από κοινού και εξ' αδιαιρέτου πώλησή τους, δηλαδή οι προσφεύγοντες λειτούργησαν εν τοις πράγμασι ως μέλη άτυπης (χωρίς δημοσιότητα και αδήλωτης) 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.2238/1996, της οποίας το κέρδος προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις του 34 παρ.1 και 2 του Κ.Φ.Ε.

Λόγω του ότι το ως άνω νομικό πρόσωπο δεν προέβη σε έναρξη εργασιών ούτε σε υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. ή εισοδήματος αλλά ούτε και σε τήρηση των απαιτούμενων βιβλίων και στοιχείων, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες όλες κοινοποιήθηκαν νομότυπα σε αμφότερους τους προσφεύγοντες στις 06/11/2018.

Επιπλέον κατά τον έλεγχο εφαρμογής των υποχρεώσεων του ν. 3691/2008 για τον, ο έλεγχος ερεύνησε τα τραπεζικά δεδομένα του και διαπίστωσε την ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων, οι οποίες ανέρχονται σε ποσό 129.423,90 ευρώ για το έτος 2010, ποσό 350.271,40 ευρώ για το έτος 2011 και ποσό 108.631,70 ευρώ για το έτος 2012, με το τελικό συνολικό ποσό να ανέρχεται σε 588.327,10 ευρώ. Κατά τη διαδικασία αυτή, ο προσφεύγων προσκόμισε τιμολόγια που αφορούσαν στην ανέγερση της οικοδομής, αντίγραφα επιταγών και κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών. Ο έλεγχος εντόπισε καταθέσεις που δικαιολογούνται πλήρως και δηλώνονται με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (μισθοδοσία-συντάξεις) ή λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων της αφανούς εταιρείας, πλην όμως υφίστανται αδικαιολόγητες καταθέσεις για τις οποίες συντάχθηκε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το φυσικό πρόσωπο και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /12-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οικονομικού έτους 2013.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενοι ότι:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει παραγραφεί, ενώ οι καταστάσεις με τα στοιχεία των τραπεζικών τους λογαριασμών μπορούν να αξιοποιηθούν μετά την

01/01/2012, καθότι τα προηγούμενα έτη ήταν στην διάθεση της φορολογικής αρχής και δεν αποτελούν νέα στοιχεία.

- Δεν είχαν καμιά υποχρέωση υποβολής δηλώσεων εισοδήματος, Φ.Π.Α. και συγκεντρωτικών δηλώσεων Πελατών-Προμηθευτών, γιατί ποτέ και καμιά περίπτωση δεν δραστηριοποιήθηκε άτυπη-αφανής εταιρία μεταξύ τους. Η πρόθεσή τους ήταν απόλυτα σαφής να κατασκευάσουν και να έχουν για να ιδιοκατοικήσουν ο καθένας από την οικογένεια ένα διαμέρισμα 69 τ.μ., ωστόσο κατά το στάδιο της κατασκευής της οικοδομής με δικές τους δαπάνες και αυτεπιστασία, λόγω της γενικότερης μεγάλης οικονομικής κρίσης και της ανεργίας που επήλθε στα μέλη της οικογένειάς, διαπίστωσαν ότι δεν μπορούσαν με κανένα τρόπο να ανταπεξέλθουν στο να αποπερατώσουν το ακίνητο για να το διατηρήσουν στην κυριότητά τους ή να το εκμισθώσουν και προ του επαπειλούμενου και ορατού κινδύνου να χρεωθούν περαιτέρω και να χάσουν το ακίνητο από την Τράπεζα, λόγω του δανείου, αποφάσισαν να πωλήσουν τα διαμερίσματα ως ιδιώτες, προκειμένου να εξοφλήσουν τα χρέη τους.

Επειδή από τα από την έκθεση της φορολογικής αρχής προκύπτοντα, οι προσφεύγοντες, ΑΦΜ και, ΑΦΜ, απέκτησαν κατά 50% κοινά και αδιαίρετα, από αγορά, την αποκλειστική κυριότητα, νομή και κατοχή, δυνάμει του υπ' αριθμ. /09.07.2009 αγοραπωλητηρίου συμβολαίου της Συμβολαιογράφου, ενός οικοπέδου στο Κερασίни Αττικής επί της οδού, εκτάσεως 163 τ.μ.

Επειδή οι ανωτέρω συγκύριοι αποφάσισαν με δικές τους κοινές δαπάνες την αξιοποίηση του πιο πάνω οικοπέδου τους με την ανέγερση πολυώροφης οικοδομής-πολυκατοικίας και προέβησαν στην έκδοση της με αριθμ. /24-11-09 άδειας ανέγερσης οικοδομής από την Πολεοδομία Δήμου Κερασινίου

Επειδή, εν συνεχεία οι προσφεύγοντες με την υπ' αριθμ. /09-02-2010 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.

Επειδή η εν λόγω οικοδομή αποτελείται από υπόγειο, πυλωτή, πέντε κύριους ορόφους. Ειδικότερα περιλαμβάνει υπόγειο 12,15 τ.μ., ισόγειο-πυλωτή 44 τ.μ., ένα διαμέρισμα στον Α' όροφο 69 τ.μ., ένα διαμέρισμα στον Β' όροφο 69 τ.μ., ένα διαμέρισμα στον Γ' όροφο 69 τ.μ. ένα διαμέρισμα στον Δ' όροφο 69 τ.μ., ένα διαμέρισμα στον Ε' όροφο 69 τ.μ. και δώμα.

Επειδή, εν συνεχεία, και συγκεκριμένα στις 22/11/2010, 11/04/2011, 04/08/2011, 16/03/2012 και 22/02/2017 οι συγκύριοι και προσφεύγοντες από κοινού προέβησαν στην πώληση των πιο πάνω διαμερισμάτων και με βάση τα ποσοστά συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου που είχε ο καθ' ένας τους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του ν. 2238/1994:**

«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 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

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 στις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 και 2 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«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 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 248 Α') 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. 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 δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου.

Ειδικά, όταν το προσύμφωνο υπογράφεται με τον όρο της αυτοσύμβασης, που προβλέπεται από το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα και εφόσον καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η νομή του ακινήτου, χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα υπογραφής του προσυμφώνου αυτού.

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 περιέρχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 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 υπόχρεων, 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.

2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) 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. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.»

Επειδή σύμφωνα με τις με αριθμ. 4035-6/1988 αποφάσεις του ΣτΕ εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί ιδιοκτήτου, ανεξαρτήτως αιτίας κτήσεως οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται προς τον σκοπό της αξιοποίησής κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό της πραγματοποιήσεως 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 με θέμα “Αποδοχή της με αρ. 532/2012 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σχετικά με την εφαρμογή διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ σε περιπτώσεις πωλήσεων ακινήτων που αποκτήθηκαν από επαχθή ή μη επαχθή αιτία”:

«Σας κοινοποιούμε για ενημέρωσή σας την 532/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε δεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την γνωμοδότηση αυτή 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 ιδιοκτήτου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησής 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.

Τέλος, η προϋπόθεση πωλήσεως μέσα σε δύο έτη από την απόκτηση του ακινήτου δεν έχει εφαρμογή στην προκείμενη περίπτωση, καθόσον αναφέρεται στην δεύτερη περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 και συγκεκριμένα στην πώληση εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και όχι στην ανέγερση και μεταβίβαση οριζόντιων ιδιοκτησιών επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, η οποία συνιστά μεμονωμένη πράξη αγοραπωλησίας ακινήτων και αποτελεί διαφορετική περίπτωση.»

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 προσφευγόντων για την δημιουργία κέρδους.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές με **αριθμ. 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 Υπουργείου 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 άρθρου 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 αριθμ. 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.

Επειδή η ανέγερση οικοδομής (πολυκατοικίας) σε οικοπέδο 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 υπόχρεου 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 το **άρθρο 2 παρ. 4 του ν. 2238/1994** “Υποκείμενο του φόρου”:

«4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, 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 το **άρθρο 10 παρ. 1 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε:

«1. Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του Κώδικα, φορολογείται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), μετά την αφαίρεση:

- α) των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς,
- β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του Ν. 718/1977 (ΦΕΚ 304 Α').

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων ή κοινωνιών, στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 4 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 εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες, ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη συνέλευση των εταίρων.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 3 παρ.1 του ν. 2859/2000** (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 στις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν. 2859/2000** “Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο” ορίζεται:

«1. 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 ΠΟΛ. 1169/ 1998:

«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.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο σκοπός και η από κοινού εμπορική εκμετάλλευση των πωληθέντων οριζοντίων ιδιοκτησιών του ακινήτου σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1047/11.3.2013 και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει από:

α) Το μέγεθος της οικοδομής, ήτοι πέντε οριζόντιες ιδιοκτησίες-διαμερίσματα, αριθμό οικιών μεγαλύτερο του αναγκαίου για την κάλυψη των στεγαστικών αναγκών κάθε μέλους της οικογένειας.

β) Το γεγονός ότι οι συνιδιοκτήτες προβαίνουν σε διαδοχικές πωλήσεις από το 2010 και μετά και σε μικρό χρονικό διάστημα, όπως άλλωστε αναλυτικά αναφέρεται και στην ενότητα των προαναφερθέντων συμβολαίων πώλησης των ακινήτων της έκθεσης ελέγχου,

γ) ότι αυτά πωλούνται στο στάδιο των ελαιοχρωματισμών (2010), ή στο στάδιο προ της ολοκλήρωσης των κοινοκτητών και κοινοχρήστων χώρων (2011) ή προ του σταδίου ολοκλήρωσης της σύνδεσης του με την ΔΕΗ (2012).

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).

Συγκεκριμένα βάση των τιμολογίων που προσκόμισε ο προσφεύγων και αφορούν γενικές δαπάνες (αγορά οικοπέδου, αμοιβές μηχανικών) και στοιχεία του κατασκευαστικού κόστους (εργασίες, υλικά και μισθοδοσία) της ανωτέρω οικοδομής προκύπτει ότι το συνολικό κόστος ισούται με 226.237,41 ευρώ, ενώ τα έσοδα που προέκυψαν από τις πωλήσεις των

επιμέρους διαμερισμάτων της οικοδομής ανέρχονται στο ύψος των 415.047,65 ευρώ βάση των στοιχείων τιμών πωλήσεων των διαμερισμάτων από τα συμβόλαια μεταβίβασης και 467.092,00 ευρώ βάση των στοιχείων που εντοπίστηκαν κατά τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων. Συγκεκριμένα, τα στοιχεία των εσόδων από τις πωλήσεις της οικοδομής επί της οδού στο Κερατσίνι παρουσιάζονται στον κάτωθι πίνακα:

ΧΡΗΣΗ	2010	2011		2012	2017	
		1 η ΠΩΛΗΣΗ	2η ΠΩΛΗΣΗ			
Μεταβιβαζόμενα Ακίνητα	Διαμέρισμα Β Ορόφου, Πυλωτή, αποκλ. χρήση Ρ5 Θ.Σ. 195 ΧΙΛ.-& Η/Υ	Διαμέρισμα Α Ορόφου, Πυλωτή, αποκλ. χρήση Ρ4 Θ.Σ. 195 ΧΙΛ. & Η/Υ	Διαμέρισμα Γ Ορόφου, Πυλωτή, Ρ1 Θ.Σ. ΥΠΟΓ. 7/000. & Η/Υ	Διαμέρισμα Δ Ορόφου, Πυλωτή, Ρ2 Θ.Σ. ΥΠΟΓ. 9/1000. & Η/Υ	Διαμέρισμα Ε Ορόφου, Πυλωτή, Η/Υ, Ρ3 Θ.Σ. ΥΠΟΓ. 9/1000.	Συνολικές Αξίες Μεταβιβαζόμενων διαμερισμάτων
Τίμημα (τιμή πώλησης) ως αναγράφεται στο συμβόλαιο (κατά το χρόνο σύνταξης συμβολαίου) €	70.024,50	110.000,00	81.822,30	103.200,85	50.000,00	415.047,65
Άλλα στοιχεία (π.χ. τραπεζικά δεδομένα) €	76.000,00	137.450,00	99.442,00	83.200,00	71.000,00	467.092,00

ε) Το γεγονός ότι προέκυψε, από τις διερευνούμενες καταθέσεις, και για την χρήση 2011, έσοδο από πώληση ακινήτου μεγαλύτερο του δηλωθέντος στο συμβόλαιο πώλησης του, ήτοι 137.450,00 ευρώ έναντι 110.000,00 ευρώ.

στ) Το γεγονός ότι οι συγκύριοι συμφώνησαν από κοινού ανέγερση με κοινές δαπάνες και εν συνεχεία την πώλησή του συνόλου του αριθμού των οριζοντίων ιδιοκτησιών χωρίς να γίνει και διανομή ούτε πριν, ούτε μετά την ανέγερση.

ζ) Το γεγονός ότι ο προσφεύγων ασκεί ταυτοχρόνως συναφή επιχειρηματική δραστηριότητα με την ιδιότητα του διαχειριστή της επιχείρησης με ΑΦΜ και δραστηριότητα ΓΕΝΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΠΟΛΥΚΑΤΟΙΚΙΕΣ, η οποία είναι εν λειτουργία κατά το πρώτο και δεύτερο ελεγχόμενο οικονομικό έτος 2011 και 2012 (ημερομηνία έναρξης επιχείρησης 26/02/2007 και λήξης 08/03/2011), όπως τα στοιχεία αυτά εμφανίζονται στο ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας, (Υπ. Οικ. αρ. πρωτ. /25-4-2007).

Για παράδειγμα καταγράφονται στο συνοδευτικό έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 δηλωθέντα έσοδα από πωλήσεις διαμερισμάτων, με τοποθεσία οικοδομής την οδό Κερατσίνι, ύψους 98.029,58 ευρώ με δηλωθέντα κέρδη 19.605,92 ευρώ, δηλωθείσες αμοιβές τρίτων 1.061,66 ευρώ και γενικά έξοδα 248,59 ευρώ.

η) Το γεγονός ότι τα πωληθέντα δεν ιδιοκατοικήθηκαν ούτε εκμισθώθηκαν από τους συγκυρίους πριν την πώλησή τους. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω αναφερόμενα, το ως άνω ακίνητο (πολυκατοικία) ανεγέρθη με σκοπό την επίτευξη κέρδους από την πώληση και όχι την κάλυψη των στεγαστικών τους αναγκών ή ακόμα και την αξιοποίηση κεφαλαίων..

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

Επειδή αλυσιτελώς και αναπόδεια προβάλλεται από τους προσφεύγοντες ο ισχυρισμός ότι λόγω της γενικότερης μεγάλης οικονομικής κρίσης και της ανεργίας που επήλθε στα μέλη της οικογένειάς, διαπίστωσαν ότι δεν μπορούσαν με κανένα τρόπο να ανταπεξέλθουν στο να αποπερατώσουν το ακίνητο για να το διατηρήσουν στην κυριότητά τους ή να το εκμισθώσουν και προ του επαπειλούμενου και ορατού κινδύνου να χρεωθούν περαιτέρω και να χάσουν το ακίνητο από την Τράπεζα, λόγω του δανείου, αποφάσισαν να πωλήσουν τα διαμερίσματα ως ιδιώτες, καθώς αμφότεροι δηλώνουν εισοδήματα (καθαρά κέρδη από εταιρείες, από κύριες και επικουρικές συντάξεις) με τις υποβληθείσες φορολογικές τους δηλώσεις οικονομικού έτους 2011.

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, 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 είναι σύννομος.

Επειδή η παραπάνω δραστηριότητα, η οποία δεν κρίνεται ως «συμπτωματική πράξη», καθόσον συντελούνται επαναλαμβανόμενες πωλήσεις, νομίμως και με επαρκή αιτιολογία κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι συνιστά αδήλωτη κατασκευαστική επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών της οποίας το εμπορικό κατ' άρθρο 28 παρ. 1 και 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.

Επειδή η εν τοις πράγμασι άτυπη κατασκευαστική και εμπορική εταιρεία, δεν τήρησε βιβλία και στοιχεία, είναι νόμιμος ο διπλασιασμός του συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) 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. 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 για τα κρινόμενα έτη δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

Επειδή στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή στις παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την

πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

5. 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου για τις διαχειριστικές περιόδους 2009-2011 απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς στην προκειμένη περίπτωση από τις διατάξεις προβλέπεται δεκαπενταετής παραγραφή για το εισόδημα και τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. και δεκαετής για το Φ.Π.Α.

Επειδή ομοίως 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.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/10/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 34 ν. 2238/1994, στην από 12/10/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στην από 30/10/2018 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., στην από 30/10/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και στην από 30/10/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. περί εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και της, ΑΦΜ, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

- Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

Α) Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015: **195,33 €**

(αριθμ. πράξης /30-10-2018)

Β) Πρόστιμο εισοδήματος του άρθρου 4 παρ. 1 του ν.2523/1997: **300,00 €**

(αριθμ. πράξης /29-10-2018)

Γ) Πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρθρου 4 του ν.2523/1997: **300,00 €**

(αριθμ. πράξης /29-10-2018)

- Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

Α) Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015: **800,00 €**

(αριθμ. πράξης /30-10-2018)

Β) Φορολογία Εισοδήματος (αριθμ. πράξης /29-10-2018)

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	8.671,51 €
Πρόσθετοι Φόροι	7.943,98 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.615,49 €

Γ) Φ.Π.Α. (αριθμ. πράξης /30-10-2018)

Διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας	17.360,66 €
Πρόσθετοι Φόροι	8.680,33 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	26.040,99 €

- Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2011-31/12/2011

A) Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015: **200,00 €**

(αριθμ. πράξης /30-10-2018)

B) Φορολογία Εισοδήματος (αριθμ. πράξης /29-10-2018)

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	23.870,06 €
Πρόσθετοι Φόροι	21.867,36 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	45.737,42 €

- Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

A) Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015: **200,00 €**

(αριθμ. πράξης /30-10-2018)

B) Φορολογία Εισοδήματος (αριθμ. πράξης /29-10-2018)

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	10.320,09 €
Πρόσθετοι Φόροι	9.454,23 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.774,32 €

Γ) Φορολογία Εισοδήματος (αριθμ. πράξης /12-10-2018 που αφορά μόνο τον προσφεύγοντα)

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	1.898,04 €
Πρόσθετοι Φόροι	1.739,34 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.777,38 €

- Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

A) Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015: **200,00 €**

(αριθμ. πράξης /30-10-2018)

B) Πρόστιμο εισοδήματος του άρθρου 4 παρ. 1 του ν.2523/1997: **300,00 €**

(αριθμ. πράξης /29-10-2018)

- **Φορολογικό Έτος 2014**

A) Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013: **100,00 €**

(αριθμ. πράξης /30-10-2018)

- **Φορολογικό Έτος 2015**

A) Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013: **100,00 €**

(αριθμ. πράξης /30-10-2018)

- **Φορολογικό Έτος 2016**

A) Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013: **100,00 €**

(αριθμ. πράξης /30-10-2018)

- **Φορολογικό Έτος 2017**

A) Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013: **2.500,00 €**

(αριθμ. πράξης /30-10-2018)

Β) Φορολογία Εισοδήματος (αριθμ. πράξης /29-10-2018)

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	7.197,33 €
Πρόσθετοι Φόροι	3.598,66 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.795,99 €

Γ) Φ.Π.Α. (αριθμ. πράξης /30-10-2018)

Διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας	17.240,27 €
Πρόσθετοι Φόροι	8.620,13 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.860,40 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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