



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 5-5-2021

Αριθμός απόφασης: 1510

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604538
ΦΑΞ : 213 1604567

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 τροποποιήθηκε ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22-9-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Χρήση	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		17-7-2020	28-7-2020	Εισόδημα	2007	15.078,46€
2		17-7-2020	28-7-2020	Εισόδημα	2008	44.434,08€
3		17-7-2020	28-7-2020	Εισόδημα	2009	24.920,40€
4		17-7-2020	28-7-2020	Κ.Β.Σ.	2007	195,33€

5		17-7-2020	28-7-2020	Κ.Β.Σ.	2008	195,33€
6		17-7-2020	28-7-2020	Κ.Β.Σ.	2009	195,33€

της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., χρήσεων 2007-2009, αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17-7-2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και την από 17-7-2020 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., αντίστοιχα, του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-9-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. / 17-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 7.260,78€, πλέον πρόσθετων φόρων λόγω μη υποβολής, συνολικού ποσού 7.817,68€.

Με την με αριθ. / 17-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 21.396,48€, πλέον πρόσθετων φόρων λόγω μη υποβολής, συνολικού ποσού 23.037,60€.

Με την με αριθ. / 17-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (χρήσης 2009), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 12.000,00€, πλέον πρόσθετων φόρων λόγω μη υποβολής, συνολικού ποσού 12.920,40€.

Με την με αριθ. / 17-7-2020 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2007, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ποσού 195,33€, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§1 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 4§1, 6§1, 17§1 και 19§1 και §2 του ιδίου Προεδρικού Διατάγματος.

Με την με αριθ. / 17-7-2020 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2008, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ποσού 195,33€, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§1 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 4§1, 6§1, 17§1 και 19§1 και §2 του ιδίου Προεδρικού Διατάγματος.

Με την με αριθ./ 17-7-2020 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2009, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ποσού 195,33€, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§1 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 4§1, 6§1, 17§1 και 19§1 και §2 του ιδίου Προεδρικού Διατάγματος.

Ιστορικό

Κατά το διενεργηθέντα έλεγχο στο σύζυγο της(Α.Φ.Μ.) ως μέλους άτυπης εταιρείας ανέγερσης και πώλησης ακινήτων, βάσει της/05.11.2019 εντολής και συγκεκριμένα κατά την επισκόπηση του υποβληθέντων εντύπων Ε9 και εν συνεχεία των εντύπων Ε1 και Ε2, διαπιστώθηκε ότι η ήταν συνιδιοκτήτης με ποσοστό 50%, οριζοντίων ιδιοκτησιών ακινήτου ευρισκόμενου στο Περιστερί, στη, με έτος κατασκευής το 2007, οι οποίες μεταβιβάστηκαν στο σύνολό τους κατά τα έτη 2007, 2008 και 2009 με επαχθή αιτία.

Συνιδιοκτήτης του εν λόγω ακινήτου, με ποσοστό συμμετοχής 50%, ήταν και η προσφεύγουσα, όπως προέκυψε από το έντυπο Ε2 που η υπέβαλε για το οικονομικό έτος 2008, στο οποίο συμπεριέλαβε για το εν λόγω ακίνητο τα στοιχεία της προσφεύγουσας, στον πίνακα «στοιχεία συνιδιοκτητών ακινήτων».

Συνεπεία των ανωτέρω, εκδόθηκε η/2020 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, προκειμένου να διαπιστωθεί αν για τις μεταβιβάσεις των οριζοντίων ιδιοκτησιών του εν λόγω ακινήτου, συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2238/1994. Ως εκ τούτου ο έλεγχος απέστειλε στο Υποθηκοφυλακείο/Κτηματολογικό Γραφείο Περιστερίου, το με αριθ. πρωτ./09.03.2020 έγγραφο, με το οποίο αιτήθηκε, βάσει των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 15 του ν.4174/2013, το σύνολο των ακινήτων που είναι καταχωρημένα στα βιβλία της Υπηρεσίας τους (μερίδες) στο όνομα της, με οποιοδήποτε εμπράγματο δικαίωμα κι αν συνοδεύονται αυτά και να του αποσταλούν επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των σχετικών συμβολαίων. Από τα στοιχεία του Υποθηκοφυλακείου/Κτηματολογικού Γραφείου Περιστερίου προέκυψαν τα ακόλουθα:

Με το με αριθμό/02.08.2006 συμβόλαιο «αγοραπωλησίας οικοπέδου σε εκτέλεση του υπ' αριθμ./26.07.2006 προσυμφώνου συμβολαίου, αντί τιμήματος 51.956,70 ευρώ, αντικειμενικής αξίας 51.956,70 ευρώ» της συμβολαιογράφου, περιήλθε εξ αγοράς κατ' αναλογία, εξ αδιαιρέτου 50% στην και, συζύγου του, με Α.Φ.Μ.και 50% στην, το γένος, με Α.Φ.Μ., οικόπεδο ευρισκόμενο στο Περιστερί Αττικής, εντός του εγκεκριμένου σχεδίου του Δήμου Περιστερίου Αττικής, τέως Δήμου Αθηναίων, της περιφέρειας του Δήμου Περιστερίου, στη θέση «.....»

και επί της επί της οποίας φέρει τον αριθμό επί της οποίας φέρει τον αριθμό (.....). Η έκταση του εν λόγω οικοπέδου σύμφωνα με τους τίτλους κτήσης ήταν 194,68 τμ., κατόπιν του από Ιουλίου 2006 τοπογραφικού διαγράμματος του πολιτικού μηχανικού, 200,20 τμ. και κατόπιν του από Σεπτεμβρίου 2006 τοπογραφικού διαγράμματος του ιδίου πολιτικού μηχανικού, 200,49 τμ.. Επί του οικοπέδου αυτού οι ως άνω μοναδικές κυρίες, νομείς και κάτοχοι, αποφάσισαν να ανεγείρουν, με τη με αριθμό/01.11.2006 άδεια οικοδομής του Πολεοδομικού γραφείου του Δήμου Περιστερίου Αττικής, πολυκατοικία, ιδίαις δαπάναις και επιμελεία, κοινώς, αδιαιρέτως και κατά την αναλογία του ημίσεος (1/2) εξ αδιαιρέτου η καθεμιά από αυτές, προβαίνοντας δια της με αριθ./12.07.2007 πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και κανονισμού πολυκατοικίας, στη συνομολόγηση της κατά τα άρθρα 1002 και 1117 του Αστικού Κώδικα και του άρθρου 14 του Νόμου 3741/1929 απαιτούμενης δικαιοπραξίας σύστασης αυτής (της οριζόντιας ιδιοκτησίας) επί του παραπάνω ακινήτου και της επ' αυτού ανεγερθείσας οικοδομής, για να προσδιορίσουν με λεπτομέρεια τις ανεξάρτητες, αυτοτελείς και διακεκριμένες ιδιοκτησίες και τους κοινόκτητους και κοινόχρηστους χώρους της οικοδομής αυτής.

Βάσει της με αριθ./12.07.2007 πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και κανονισμού πολυκατοικίας, η πολυκατοικία που κατασκευάστηκε με δαπάνες και επιμέλεια των ως άνω «οικοπεδούχων», αποτελείται από τους εξής ορόφους:

α) υπόγειο, β) ισόγειο – πιλοτή, γ) πρώτο (Α') όροφο, δ) δεύτερο (Β') υπέρ το ισόγειο όροφο, ε) τρίτο (Γ') υπέρ το ισόγειο όροφο, στ) τέταρτο (Δ') υπέρ το ισόγειο όροφο, ζ) πέμπτο (Ε') υπέρ το ισόγειο όροφο και η) Δώμα.

Οι προαναφερθέντες ορόφοι περιλαμβάνουν τις ακόλουθες οριζόντιες ιδιοκτησίες:

Είδος οριζοντίου ιδιοκτησίας	Στοιχεία	Όροφος	ΤΜ	Ποσοστό συν/σίας επί του οικοπέδου
Αποθήκη υπογείου	ΑΠ1	Υπόγειο	9,00	7,80
Αποθήκη υπογείου	ΑΠ2	Υπόγειο	6,70	5,80
Αποθήκη υπογείου	ΑΠ3	Υπόγειο	6,70	5,80
Αποθήκη υπογείου	ΑΠ4	Υπόγειο	9,00	7,80
Αποθήκη υπογείου	ΑΠ5	Υπόγειο	5,20	4,50
Διαμέρισμα Α' ορόφου	Α1	Α' όροφος	57,25	183,19
Διαμέρισμα Β' ορόφου	Β1	Β' όροφος	57,25	188,43
Διαμέρισμα Γ' ορόφου	Γ1	Γ' όροφος	57,25	193,66
Διαμέρισμα Δ' ορόφου	Δ1	Δ' όροφος	57,25	198,89
Διαμέρισμα Ε' ορόφου	Ε1	Ε' όροφος	57,25	204,13
				1.000,00

Εν συνεχεία, όπως προέκυψε από τα αντίγραφα συμβολαίων που έλαβε ο έλεγχος από το Υποθηκοφυλακείο Περιστερίου, οι ανωτέρω οριζόντιες ιδιοκτησίες της οικοδομής επί των οδών, μεταβιβάστηκαν στο σύνολό τους σε τρίτους με πώληση, κατά τα έτη 2007 – 2009. Συγκεκριμένα:

Κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2007 βάσει του κατωτέρω συμβολαίου της συμβολαιογράφου, οι δύο (2) συνιδιοκτήτριες - πωλήτριες των οριζόντιων ιδιοκτησιών

της πολυκατοικίας που ανέγειραν επί στο Περιστέρι Αττικής, μεταβίβασαν με επαχθή αιτία την οριζόντια ιδιοκτησία που περιγράφεται στον πίνακα που ακολουθεί, η οποία κατά το χρόνο μεταβίβασης βρίσκονταν στο στάδιο της αποπεράτωσης:

Αριθμός συμβολαίου / έτος	Πωληθείσα οριζόντια ιδιοκτησία	Αγοραστής	Εισπραχθέν ποσό βάσει συμβολαίου	Ποσοστό συνιδιοκτησίας πωλητών
...../18.09. 2007	α) Διαμέρισμα Γ ορόφου (Γ1) επιφανείας 57,25 τμ β) αποθήκη υπογείου (ΑΠ3), επιφανείας 6,70 τμ	 Α.Φ.Μ.	96.810,45	 50% 50%

Κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2008 βάσει των κατωτέρω συμβολαίων της συμβολαιογράφου, οι δύο (2) συνιδιοκτήτριες - πωλήτριες των οριζοντίων ιδιοκτησιών της πολυκατοικίας που ανέγειραν επί στο Περιστέρι Αττικής, μεταβίβασαν με επαχθή αιτία τις οριζόντιες ιδιοκτησίες που περιγράφονται στον πίνακα που ακολουθεί, οι οποίες κατά το χρόνο μεταβίβασης βρίσκονταν στο στάδιο της αποπεράτωσης:

Αριθμός συμβολαίου / έτος	Πωληθείσες οριζόντιες ιδιοκτησίες	Αγοραστής	Εισπραχθέν ποσό βάσει συμβολαίου	Ποσοστό συνιδιοκτησίας πωλητών
...../28.03. 2008	α) Διαμέρισμα Δ ορόφου (Δ1) επιφανείας 57,25 τμ β) αποθήκη υπογείου (ΑΠ4), επιφανείας 9,00 τμ	 με Α.Φ.Μ.	102.409,57	 50% 50%
...../06.05. 2008	α) Διαμέρισμα Α ορόφου (Α1) επιφανείας 57,25 τμ β) αποθήκη υπογείου (ΑΠ1), επιφανείας 9,00 τμ	 με Α.Φ.Μ.	89.482,23	 50% 50%
...../06.05. 2008	α) Διαμέρισμα Β ορόφου (Β1) επιφανείας 57,25 τμ β) αποθήκη υπογείου (ΑΠ2), επιφανείας 6,70 τμ	 με Α.Φ.Μ.	93.394,59	 50% 50%
Συνολικό εισπραχθέν ποσό			285.286,39	

Κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2009 βάσει του κατωτέρω συμβολαίου της συμβολαιογράφου, οι δύο (2) συνιδιοκτήτριες - πωλήτριες των οριζοντίων ιδιοκτησιών της πολυκατοικίας που ανέγειραν επί των οδών στο Περιστέρι Αττικής, μεταβίβασαν με επαχθή αιτία την οριζόντια ιδιοκτησία που περιγράφεται στον πίνακα που ακολουθεί:

Αριθμός συμβολαίου / έτος	Πωληθείσα οριζόντια ιδιοκτησία	Αγοραστής	Εισπραχθέν ποσό βάσει συμβολαίου	Ποσοστό συνιδιοκτησίας πωλητών
...../02.06. 2009	α) Διαμέρισμα Ε ορόφου (Ε1) επιφανείας 57,25 τμ β) αποθήκη υπογείου (ΑΠ5), επιφανείας 5,20 τμ	1) με Α.Φ.Μ. 2) με Α.Φ.Μ.	88.000,00	 50% 50%

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, τα δύο παραπάνω φυσικά πρόσωπα ήτοι οι:

- με Α.Φ.Μ.: και
- με Α.Φ.Μ.:

αποτελούν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ΑΚ, τους εταίρους άτυπης εταιρείας, με ποσοστό συμμετοχής 50% η κάθε μία.

Επιπλέον, από τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου, βάσει του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π), διαπιστώθηκε ότι στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της με συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και την με Α.Φ.Μ.:, πραγματοποιήθηκαν από τους αγοραστές της ανωτέρω οριζόντιας ιδιοκτησίας, οι ακόλουθες πιστώσεις:

Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
.....	01/06/2009 14:20	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ		72.000,00
.....	08/07/2009 08:56	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ		88.000,00

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό των και και σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το πραγματικό ποσό μεταβίβασης της ανωτέρω οριζόντιας ιδιοκτησίας δεν είναι το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο μεταβίβασης αυτής, αλλά αυτό που προκύπτει από τις πιστώσεις που πραγματοποίησαν οι αγοραστές της οριζόντιας ιδιοκτησίας στον τραπεζικό λογαριασμό των και, ήτοι το συνολικό ποσό των 160.000,00€ (72.000,00 + 88.000,00).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος, βάσει των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 34, προέβη σε υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της εν λόγω άτυπης εταιρείας για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009, αντίστοιχα, όπως αυτοί παρατίθενται στην από 17-7-2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Εν συνεχεία, ο έλεγχος συνέταξε και απέστειλε στα ανωτέρω μέλη της άτυπης εταιρείας:

- Το με αριθ. / 20-5-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.).
- Τον με αριθ. προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008.
- Τον με αριθ. προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009.
- Τον με αριθ. προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010.
- Τον με αριθ. προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Κ.Β.Σ. έτους 2007.
- Τον με αριθ. προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Κ.Β.Σ. έτους 2008.
- Τον με αριθ. προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Κ.Β.Σ. έτους 2009.
- Τον με αριθ. προσωρινό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 έτους 2007.

προκειμένου τα μέλη της άτυπης εταιρείας να λάβουν γνώση για τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στην ανωτέρω άτυπη εταιρεία.

Σε συνέχεια του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων, τα μέλη της άτυπης εταιρείας, με Α.Φ.Μ.: και η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκαν με τα με αριθ. πρωτ./22.06.2020 &/19.06.2020 υπομνήματα, αντίστοιχα. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα στο με αριθ. πρωτ./19.06.2020 υπόμνημα αναφέρει ότι: «... Ουδέποτε συστήσαμε άτυπη αφανή εταιρεία και λειτουργήσαμε βάσει των οικονομικών μας δεδομένων εκάστη, η δυνατότητά μας δε, δια την αρχικώς σκοπούμενη διατήρηση των ιδιοκτησιών μας προς εκμετάλλευσιν δια της εκμισθώσεως των, περιορίστηκε λόγω της οικονομικής ύφεσης, που φάνηκε ήδη στον ορίζοντα. Έτσι καταλήξαμε να προβούμε στην πώληση και των υπολοίπων ιδιοκτησιών, εξαναγκασμένες από την έλλειψη της απαιτούμενης ρευστότητας.

Όλα αυτά ήταν γνωστά, προκύπτουν από δημόσια έγγραφα γνωστά στις ελεγκτικές αρχές, ώστε η επιβολή προστίμου και επί πλέον φόρου του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, δεν είναι σύνηθες. Η κοινωνία δικαιώματος δεν συνιστά αφανή εταιρεία, τουλάχιστον με τα εν θέματι στοιχεία. Ούτε άλλη οικοδομή ανεγείραμε, ούτε εις άλλη εμπορική πράξη προέβημεν, ώστε να είμεθα υποκείμενα προστίμου ως εν προκειμένω.

Επειδή η δυνατότητα επιβολής προστίμου και φορολογικής εγγραφής και η επιβολή φόρων κατ' άρθρον 84 του Ν. 2238/1994, έχει υποκύψει στην πενταετή παραγραφή, καθ' όσον ΟΥΔΕΝ ΣΤΟΙΧΕΙΟΝ της προκειμένης υπόθεσης παρέμενε μη γνωστόν στην Φορολογική Αρχή.

Επειδή ουδέν συμπληρωματικόν στοιχείον προέκυψεν, ώστε να παρατείνει το δικαίωμα των φορολογικών αρχών δια τον έλεγχο αλλά κυρίως δια την επιβολή προστίμου και φόρου εισοδήματος δια τα οικ. έτη 2008, 2009 και 2010.

Επειδή προσκομίζω συνημμένα τις δαπάνες ανεγέρσεως της οικοδομής ανερχόμενες εις το ποσόν των 161.941,00 ευρώ, πλέον του ποσού της αγοράς του οικοπέδου 51.956,70 ευρώ, που ΔΕΝ ΣΥΝΥΠΟΛΟΓΙΣΕ η Ελεγκτική Αρχή, εις τον καθορισμόν «κέρδους», που έλαβε ως βάση επιβολής προσδιορισμού προστίμου, με αποτέλεσμα την επιβολήν μη νόμιμων και ακυρωτέων προστίμων.

Επειδή προκύπτει ΑΣΦΑΛΩΣ ότι οι αγορασταί των κειχωρισμένων ιδιοκτησιών, κατοίκησαν αυτές από των ετών 2008 και 2009 (ο ένας) βάσει και της δευματοδοτήσεως των ιδιοκτησιών τους.

Επειδή επικαλούμαι ΟΛΑ ΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΓΓΡΑΦΑ που υπάρχουν ή θέλουν προστεθεί στον φάκελο της συγκεκριμένης υποθέσεως, καθ' ό μέρος με ωφελούν».

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των από 17-7-2020 οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Κ.Β.Σ., αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέροντας ότι: «Ως βάσις της προκείμενης ενδικοφανούς προσφυγής μου, παρακαλώ να θεωρηθεί το από 17.06.2020 σχετικόν υπόμνημά μου προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στο οποίον και προς αποφυγήν περιττών επαναλήψεων αναφέρομαι και ενώπιόν σας.

Προτιθέμενες λοιπόν μετά της συνιδιοκτήτριας του αγορασθέντος εξ ημισείας οικοπέδου κ. να ανεγείρουμε οικοδομής προς εκμετάλλευσιν δι' εκμισθώσεως των διαμερισμάτων αυτής, προβήκαμε στην αγορά όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ./02.08.2006 αγοραπωλητήριο συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, εξαναγκασθήκαμε να προβούμε στην πώληση του τρίτου ορόφου, λόγω ανεπάρκειας των ταμειακών διαθεσίμων μας. Μετά ταύτα, συναποφασίσαμε να προβούμε στην πώληση και των υπολοίπων οριζοντίων ιδιοκτησιών μας. ΟΛΑ ΤΑ ΑΝΩΤΕΡΩ ΗΣΑΝ ΑΠ' ΑΡΧΗΣ ΓΝΩΣΤΑ στις ελεγκτικές αρχές και είναι δεδομένο και γνωστό ότι η «Κοινωνία δικαϊώματος», ως εν προκειμένω, δεν συνιστά «αφανή εταιρεία». ΟΥΔΕΝ ΣΤΟΙΧΕΙΟΝ της εν λόγω δραστηριότητός μου ήτο κρυμμένον, δεν υπήρξε οιοδήποτε στοιχείον αφανούς δραστηριότητος, ώστε να δίνει τη δυνατότητα του Ν. 2238/1994, κατά παρέκτασιν της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής ως συνέβη εν προκειμένω (ΣΤΕ 1348/2020).

Ουδέν τοιούτον στοιχείον προέκυψεν και δεν αναφέρεται στις προσβαλλόμενες αποφάσεις και πράξεις των αρμοδίων φορολογικών αρχών και ως εκ τούτου αυθαιρέτως και μη συννόμως εξεδόθησαν οι προσβαλλόμενες.

Τα πωλητήρια συμβόλαια (δημόσια έγγραφα) ήσαν γνωστά και από τους αγοραστές μιας εκάστης ιδιοκτησίας και από τις ημέτερες φορολογικές δηλώσεις των κοινωνιών των δικαιωμάτων της πολυιδιοκτησίας (οικοδομής). Οι αγορασταί αυτών κατοίκησαν απ' αρχής και ερευματοδοτήθηκαν επ' ονόματί των.

ΑΠΑΝΤΑ ΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ υπήρχαν και υπάρχουν εις τον φάκελλο της προκείμενης υποθέσεως καθώς και όσα η συνυπόχρεη συνιδιοκτήτρια, προσεκόμισε και καθ' ο μέρος αυτά με ωφελούν και τα επικαλούμαι και ως εκ τούτου καθιστούν ακυρωτές τις προσβαλλόμενες δια της παρούσης μου εκθέσεις, πράξεις και αποφάσεις της φορολογικής αρχής ως εκπρόθεσμες και αβάσιμες νόμω.».

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 741, 748 και 784 του Α.Κ ορίζεται ότι:

«Α.Κ. 741: Με τη σύμβαση της εταιρείας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.

Α.Κ. 748: 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.

Α.Κ. 748: Η εταιρεία 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 εταιρείες. Η προσωπικότητα αυτή της αστικής εταιρείας εξακολουθεί να υπάρχει ωστόσο περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 2 του ΠΔ.134/1996 (ΦΕΚ Α' 105/ 04-06-1996): «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 2 «Υποκείμενο του φόρου» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι: «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 παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α `).».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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 ελεύθερια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.

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

3. Θεωρείται ως Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

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

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

το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

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

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

...

4. Τα κατά το άρθρο αυτό εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν:

α) ...

β) Στην περίπτωση της συμμετοχικής (αφανούς) εταιρίας, από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο των κερδών της εταιρίας.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 64 «Δήλωση εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα» ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 4 του άρθρου 2 υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος στον Προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:« 1. 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. ...

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, όπως έχει κριθεί με τη νομολογία του ΣτΕ (176/2018, 3334, 295/2017, 2121/2016, 3327/2015, 3379/1998 επταμ., 1565/2018, 2744/2017, 607/2015 κ.α.): «... η απαρίθμηση στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) των φυσικών και νομικών προσώπων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος είναι εξαντλητική και όχι ενδεικτική και δεν είναι δυνατή η αναλογική ή διασταλτική εφαρμογή των διατάξεων αυτών και σε άλλα, πλην των ρητώς αναφερομένων σε αυτές, πρόσωπα. Συνεπώς, νομικό μόρφωμα, όπως είναι η «άτυπη εταιρεία», η οποία δεν αναφέρεται ρητώς στις διατάξεις του ως άνω Κώδικα (αλλά ούτε και σε άλλες ισχύουσες κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, οικον. έτος 2006, διατάξεις) που καθορίζουν τα πρόσωπα που υπάγονται στον φόρο εισοδήματος, δεν μπορεί να είναι υποκείμενο του προβλεπομένου από τον εν λόγω Κώδικα φόρο εισοδήματος των φυσικών ή νομικών προσώπων.

[...]

[...] Και τούτο διότι, [...], κατά τον χρόνο έκδοσης της ένδικης [...] πράξης [...] δεν υπήρχε διάταξη που να καθιστά υποκείμενο του προβλεπομένου από τον ν.2238/1994 φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων την «άτυπη εταιρεία» και να προσδιορίζει περαιτέρω αν για τις φορολογικές οφειλές της άτυπης εταιρείας ευθύνεται ο κάθε εταίρος της με την προσωπική του περιουσία καθώς και το ύψος της προσωπικής ευθύνης του κάθε εταίρου [...] ». (ΣτΕ 2051/2020 σκέψη 3 και 5).

Ως εκ τούτου, η «Άτυπη εταιρεία» δεν μπορεί να είναι υποκείμενο του προβλεπομένου από τον ν. 2238/1994 φόρου εισοδήματος.

Επειδή, κατά το διενεργηθέντα έλεγχο στο σύζυγο της, (Α.Φ.Μ.) ως μέλους άτυπης εταιρείας ανέγερσης και πώλησης ακινήτων, βάσει της/05.11.2019 εντολής και συγκεκριμένα κατά την επισκόπηση του υποβληθέντων εντύπων Ε9 και εν συνεχεία των εντύπων Ε1 και Ε2, διαπιστώθηκε ότι η ήταν συνιδιοκτήτης με ποσοστό 50%, οριζοντίων ιδιοκτησιών ακινήτου ευρισκόμενου στο Περιστέρι, στη διασταύρωση, με έτος κατασκευής το 2007, οι οποίες μεταβιβάστηκαν στο σύνολό τους κατά τα έτη 2007, 2008 και 2009 με επαχθή αιτία.

Συνιδιοκτήτης του εν λόγω ακινήτου, με ποσοστό συμμετοχής 50%, ήταν και η προσφεύγουσα, όπως προέκυψε από το έντυπο Ε2 που η υπέβαλε για το οικονομικό

έτος 2008, στο οποίο συμπεριέλαβε για το εν λόγω ακίνητο τα στοιχεία της προσφεύγουσας, στον πίνακα «στοιχεία συνιδιοκτητών ακινήτων».

Συνεπεία των ανωτέρω, εκδόθηκε η/2020 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, προκειμένου να διαπιστωθεί αν για τις μεταβιβάσεις των οριζοντίων ιδιοκτησιών του εν λόγω ακινήτου, συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2238/1994. Ως εκ τούτου ο έλεγχος απέστειλε στο Υποθηκοφυλακείο/Κτηματολογικό Γραφείο Περιστερίου, το με αριθ. πρωτ./09.03.2020 έγγραφο, με το οποίο αιτήθηκε, βάσει των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 15 του ν.4174/2013, το σύνολο των ακινήτων που είναι καταχωρημένα στα βιβλία της Υπηρεσίας τους (μερίδες) στο όνομα της, με οποιοδήποτε εμπράγματο δικαίωμα κι αν συνοδεύονται αυτά και να του αποσταλούν επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των σχετικών συμβολαίων. Από τα στοιχεία του Υποθηκοφυλακείου/Κτηματολογικού Γραφείου Περιστερίου προέκυψαν τα ακόλουθα:

Με το με αριθμό/02.08.2006 συμβόλαιο «αγοραπωλησίας οικοπέδου σε εκτέλεση του υπ' αριθμ./26.07.2006 προσυμφώνου συμβολαίου, αντί τιμήματος 51.956,70 ευρώ, αντικειμενικής αξίας 51.956,70 ευρώ» της συμβολαιογράφου, περιήλθε εξ αγοράς κατ' αναλογία, εξ αδιαιρέτου 50% στην και, συζύγου του, με Α.Φ.Μ. και 50% στην, το γένος, με Α.Φ.Μ., οικόπεδο ευρισκόμενο στο Περιστέρι Αττικής, εντός του εγκεκριμένου σχεδίου του Δήμου Περιστερίου Αττικής, τέως Δήμου Αθηναίων, της περιφέρειας του Δήμου Περιστερίου, στη θέση «.....» και επί της επί της οποίας φέρει τον αριθμό επί της οποίας φέρει τον αριθμό (.....). Η έκταση του εν λόγω οικοπέδου σύμφωνα με τους τίτλους κτήσης ήταν 194,68 τμ., κατόπιν του από Ιουλίου 2006 τοπογραφικού διαγράμματος του πολιτικού μηχανικού, 200,20 τμ. και κατόπιν του από Σεπτεμβρίου 2006 τοπογραφικού διαγράμματος του ιδίου πολιτικού μηχανικού, 200,49 τμ.. Επί του οικοπέδου αυτού οι ως άνω μοναδικές κυρίες, νομείς και κάτοχοι, αποφάσισαν να ανεγείρουν, με τη με αριθμό/01.11.2006 άδεια οικοδομής του Πολεοδομικού γραφείου του Δήμου Περιστερίου Αττικής, πολυκατοικία, ιδίαις δαπάναις και επιμελεία, κοινώς, αδιαιρέτως και κατά την αναλογία του ημίσεος (1/2) εξ αδιαιρέτου η καθεμιά από αυτές, προβαίνοντας δια της με αριθ./12.07.2007 πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και κανονισμού πολυκατοικίας, στη συνολολόγηση της κατά τα άρθρα 1002 και 1117 του Αστικού Κώδικα και του άρθρου 14 του Νόμου 3741/1929 απαιτούμενης δικαιοπραξίας σύστασης αυτής (της οριζόντιας ιδιοκτησίας) επί του παραπάνω ακινήτου και της επ' αυτού ανεγερθείσας οικοδομής, για να προσδιορίσουν με λεπτομέρεια τις ανεξάρτητες, αυτοτελείς και διακεκριμένες ιδιοκτησίες και τους κοινόκτητους και κοινόχρηστους χώρους της οικοδομής αυτής.

Βάσει της με αριθ./12.07.2007 πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και κανονισμού πολυκατοικίας, η πολυκατοικία που κατασκευάστηκε με δαπάνες και επιμέλεια των ως άνω «οικοπεδούχων», αποτελείται από τους εξής ορόφους:

α) υπόγειο, β) ισόγειο – πιλοτή, γ) πρώτο (Α') όροφο, δ) δεύτερο (Β') υπέρ το ισόγειο όροφο, ε) τρίτο (Γ') υπέρ το ισόγειο όροφο, στ) τέταρτο (Δ') υπέρ το ισόγειο όροφο, ζ) πέμπτο (Ε') υπέρ το ισόγειο όροφο και η) Δώμα.

Οι προαναφερθέντες ορόφοι περιλαμβάνουν τις ακόλουθες οριζόντιες ιδιοκτησίες:

Είδος οριζοντίου ιδιοκτησίας	Στοιχεία	Όροφος	ΤΜ	Ποσοστό συν/σίας επί του οικοπέδου
Αποθήκη υπογείου	ΑΠ1	Υπόγειο	9,00	7,80
Αποθήκη υπογείου	ΑΠ2	Υπόγειο	6,70	5,80
Αποθήκη υπογείου	ΑΠ3	Υπόγειο	6,70	5,80
Αποθήκη υπογείου	ΑΠ4	Υπόγειο	9,00	7,80
Αποθήκη υπογείου	ΑΠ5	Υπόγειο	5,20	4,50
Διαμέρισμα Α' ορόφου	Α1	Α' όροφος	57,25	183,19
Διαμέρισμα Β' ορόφου	Β1	Β' όροφος	57,25	188,43
Διαμέρισμα Γ' ορόφου	Γ1	Γ' όροφος	57,25	193,66
Διαμέρισμα Δ' ορόφου	Δ1	Δ' όροφος	57,25	198,89
Διαμέρισμα Ε' ορόφου	Ε1	Ε' όροφος	57,25	204,13
				1.000,00

Εν συνεχεία, όπως προέκυψε από τα αντίγραφα συμβολαίων που έλαβε ο έλεγχος από το Υποθηκοφυλακείο Περιστερίου, οι ανωτέρω οριζόντιες ιδιοκτησίες της οικοδομής επί, μεταβιβάστηκαν στο σύνολό τους σε τρίτους με πώληση, κατά τα έτη 2007 – 2009. Συγκεκριμένα:

Κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2007 βάσει του κατωτέρω συμβολαίου της συμβολαιογράφου, οι δύο (2) συνιδιοκτήτριες - πωλήτριες των οριζοντίων ιδιοκτησιών της πολυκατοικίας που ανέγειραν επί στο Περιστέρι Αττικής, μεταβίβασαν με επαχθή αιτία την οριζόντια ιδιοκτησία που περιγράφεται στον πίνακα που ακολουθεί, η οποία κατά το χρόνο μεταβίβασης βρίσκονταν στο στάδιο της αποπεράτωσης:

Αριθμός συμβολαίου / έτος	Πωληθείσα οριζόντιος ιδιοκτησία	Αγοραστής	Εισπραχθέν ποσό βάσει συμβολαίου	Ποσοστό συνιδιοκτησίας πωλητών
...../18.09. 2007	α) Διαμέρισμα Γ ορόφου (Γ1) επιφανείας 57,25 τμ β) αποθήκη υπογείου (ΑΠ3), επιφανείας 6,70 τμ	 με Α.Φ.Μ.	96.810,45	 50% 50%

Κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2008 βάσει των κατωτέρω συμβολαίων της συμβολαιογράφου, οι δύο (2) συνιδιοκτήτριες - πωλήτριες των οριζοντίων ιδιοκτησιών της πολυκατοικίας που ανέγειραν επί των οδών στο Περιστέρι Αττικής, μεταβίβασαν με επαχθή αιτία τις οριζόντιες ιδιοκτησίες που περιγράφονται στον πίνακα που ακολουθεί, οι οποίες κατά το χρόνο μεταβίβασης βρίσκονταν στο στάδιο της αποπεράτωσης:

Αριθμός συμβολαίου / έτος	Πωληθείσες οριζόντιες ιδιοκτησίες	Αγοραστής	Εισπραχθέν ποσό βάσει συμβολαίου	Ποσοστό συνιδιοκτησίας πωλητών
...../28.03. 2008	α) Διαμέρισμα Δ ορόφου (Δ1) επιφανείας 57,25 τμ β) αποθήκη υπογείου (ΑΠ4),	 με Α.Φ.Μ.	102.409,57	 50% 50%

	επιφανείας 9,00 τμ			
...../06.05. 2008	α) Διαμέρισμα Α ορόφου (Α1) επιφανείας 57,25 τμ β) αποθήκη υπογείου (ΑΠ1), επιφανείας 9,00 τμ	 με Α.Φ.Μ.	89.482,23	 50% 50%
...../06.05. 2008	α) Διαμέρισμα Β ορόφου (Β1) επιφανείας 57,25 τμ β) αποθήκη υπογείου (ΑΠ2), επιφανείας 6,70 τμ	 με Α.Φ.Μ.	93.394,59	 50% 50%
Συνολικό εισπραχθέν ποσό			285.286,39	

Κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2009 βάσει του κατωτέρω συμβολαίου της συμβολαιογράφου ή, οι δύο (2) συνιδιοκτήτριες - πωλήτριες των οριζοντίων ιδιοκτησιών της πολυκατοικίας που ανέγειραν επί των οδών στο Περιστέρι Αττικής, μεταβίβασαν με επαχθή αιτία την οριζόντια ιδιοκτησία που περιγράφεται στον πίνακα που ακολουθεί:

Αριθμός συμβολαίου / έτος	Πωληθείσα οριζόντια ιδιοκτησία	Αγοραστής	Εισπραχθέν ποσό βάσει συμβολαίου	Ποσοστό συνιδιοκτησίας πωλητών
...../02.06. 2009	α) Διαμέρισμα Ε ορόφου (Ε1) επιφανείας 57,25 τμ β) αποθήκη υπογείου (ΑΠ5), επιφανείας 5,20 τμ	1) με Α.Φ.Μ. 2) με Α.Φ.Μ.	88.000,00	 50% 50%

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, τα δύο παραπάνω φυσικά πρόσωπα ήτοι οι:

- με Α.Φ.Μ.: και
- με Α.Φ.Μ.:

αποτελούν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ΑΚ, τους εταίρους άτυπης εταιρείας, με ποσοστό συμμετοχής 50% η κάθε μία.

Επιπλέον, από τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου, βάσει του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π), διαπιστώθηκε ότι στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της με συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και την με Α.Φ.Μ.:, πραγματοποιήθηκαν από τους αγοραστές της ανωτέρω οριζόντιας ιδιοκτησίας, οι ακόλουθες πιστώσεις:

Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
.....	01/06/2009 14:20	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ		72.000,00
.....	08/07/2009 08:56	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ		88.000,00

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό των και και σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν.2238/1994 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το πραγματικό ποσό μεταβίβασης της ανωτέρω οριζόντιας ιδιοκτησίας δεν είναι το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο μεταβίβασης αυτής, αλλά αυτό που προκύπτει από τις

πιστώσεις που πραγματοποίησαν οι αγοραστές της οριζόντιας ιδιοκτησίας στον τραπεζικό λογαριασμό των και, ήτοι το συνολικό ποσό των 160.000,00€ (72.000,00 + 88.000,00).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος, βάσει των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 34, προέβη σε υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της εν λόγω άτυπης εταιρείας για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009, αντίστοιχα, όπως αυτοί παρατίθενται στην από 17-7-2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, τόσο η με Α.Φ.Μ.: όσο και η προσφεύγουσα ισχυρίζονται ότι δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής καμίας εκ των λοιπών προθεσμιών παραγραφής (δεκαετής, δεκαπενταετής), που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς, το τίμημα από την πώληση των επίμαχων ακινήτων συμπεριλήφθηκε κανονικώς στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να γίνει λόγος ούτε για «συμπληρωματικό (νέο) στοιχείο», ούτε για τυχόν μη υποβολή δήλωσης.

Συγκεκριμένα, η με Α.Φ.Μ.: και η προσφεύγουσα, στον κωδ. 782 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κτλ», των με αριθ. και δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008, αντίστοιχα, δήλωσαν η κάθε μία το ποσό των 48.405,23€, που αφορά το με αριθ./18.09.2007 πωλητήριο συμβόλαιο οριζόντιας ιδιοκτησίας ακινήτου. Στον κωδ. 782 των με αριθ. και δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009, αντίστοιχα, δήλωσαν η κάθε μία το ποσό των 142.643,21€, που αφορά τα με αριθ./28.03.2008,/06.05.2008 και/06.05.2008 πωλητήρια συμβόλαια οριζόντιων ιδιοκτησιών ακινήτων. Στον κωδ. 782 των με αριθ. και δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2010, αντίστοιχα, δήλωσαν η κάθε μία το ποσό των 44.000,00€, που αφορά το με αριθ./02.06.2009 πωλητήριο συμβόλαιο οριζόντιας ιδιοκτησίας ακινήτου.

Ο έλεγχος βάσει των ανωτέρω πραγματικών δεδομένων υπήγαγε τις πράξεις αγοράς, ανέγερσης και πώλησης οριζοντίων ιδιοκτησιών στις διατάξεις του άρθρου 28 και του άρθρου 34 παρ.2 του ν.2238/1994, ήτοι έκρινε ότι πρόκειται για περίπτωση εμπορικής δραστηριότητας των συνιδιοκτητών μέσω άτυπης εταιρείας η οποία σε κάθε περίπτωση όφειλε για την δραστηριότητά της να έχει υποβάλλει στην φορολογική αρχή δήλωση έναρξης εργασιών, να θεωρήσει και τηρήσει τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. και να υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται αφενός ότι εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 28 και 34 του ΚΦΕ καθώς δεν πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις περί επίτευξης κέρδους αφετέρου τίθεται και θέμα παραγραφής δεδομένου ότι ο χαρακτηρισμός της «άτυπης εταιρείας»

και της μη υποβολής από την πλευρά της των προβλεπόμενων φορολογικών δηλώσεων δίδεται το πρώτον από τον παρόντα έλεγχο, χωρίς στον οικείο χρόνο διενεργίας των σχετικών πράξεων να απορρέει οποιαδήποτε ρητή διάταξη του Κ.Φ.Ε. σχετική με σύσταση άτυπης εταιρείας η οποία και να είναι υπόχρεη σε υποβολή των προβλεπόμενων φορολογικών δηλώσεων. Ενώ επίσης δεν υφίσταται και περίπτωση συμπληρωματικών στοιχείων διότι τα τιμήματα από τις μεταβιβάσεις των ακινήτων που θεωρήθηκαν από τη φορολογική αρχή ως άσκηση εμπορικής δραστηριότητας, είχαν συμπεριληφθεί στις οικείες φορολογικές δηλώσεις και δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α του ΚΦΕ ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της κατ άρθρο 84 παρ. 1 του ΚΦΕ πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, όπως επίσης τα στοιχεία των ημεδαπών λογαριασμών δεν είναι ικανά να παρατείνουν την πενταετή προθεσμία παραγραφής για φορολογικό έλεγχο και καταλογισμό σε δεκαετή διότι η φορολογική αρχή είχε τη δυνατότητα να λάβει το σύνολο των στοιχείων των ελληνικών τραπεζικών λογαριασμών της εντός του αρχικού χρόνου παραγραφής και πριν από την πάροδο της πενταετίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από την φορολογική αρχή κρίθηκε ότι υφίσταται εμπορική δραστηριότητα μέσω **«άτυπης εταιρείας»** η οποία όφειλε να υποβάλλει τις προβλεπόμενες φορολογικές δηλώσεις και λόγω μη υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα υπό κρίση έτη η ελεγκτική αρχή προέβη στα πλαίσια του δεκαπενταετούς χρόνου παραγραφής στην έκδοση εντολής ελέγχου και στην συνέχεια σε σχετικό καταλογισμό του φόρου εισοδήματος και των παραβάσεων ΚΒΣ με υποκείμενο φόρου την «άτυπη εταιρεία», «..... -».

Ωστόσο, με την πρόσφατη Απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ότι οι ισχύουσες στην περίπτωση διατάξεις του ΚΦΕ των άρθρων 2, 28, 98 και 101 οι οποίες είναι ίδιες και δεν έχουν τροποποιηθεί σε σύγκριση με αυτές στις οποίες βασίσθηκε και το Συμβούλιο της Επικρατείας πρέπει **να ερμηνεύονται στενά** (πρβλ. ΣΤΕ 176/2018, 3334, 295/2017, 2121/2016, 3327/2015, 3379/1998 επταμ. κ.α.) και η απαρίθμηση των φυσικών και νομικών προσώπων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος που αναφέρεται σε αυτές **είναι εξαντλητική και όχι ενδεικτική και δεν είναι δυνατή η αναλογική ή διασταλτική εφαρμογή των διατάξεων αυτών και σε άλλα, πλην των ρητώς αναφερομένων σε αυτές, πρόσωπα** ως εκ τούτου έπεται ότι η περίπτωση της «άτυπης εταιρείας» δεν εμπίπτει στα υποκείμενα του φόρου πρόσωπα.

Στην υπό κρίση υπόθεση ο έλεγχος που πραγματοποιήθηκε και οι διαφορές φόρου που διαπιστώθηκαν είχαν ως υποκείμενο **όχι τα φυσικά πρόσωπα**, τα οποία είχαν δηλώσει την πώληση των ακινήτων με τις ατομικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τις οποίες η φορολογική αρχή έπρεπε να ελέγξει εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής -μεταξύ άλλων, και από την άποψη της συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής των παρ. 2 και 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 **αλλά την «άτυπη εταιρεία»**, την οποία η φορολογική αρχή θεώρησε αυτοτελώς ως υποκείμενο φόρου εισοδήματος και υπόχρεο σε εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ. Ωστόσο βάσει της πρόσφατης Απόφασης 2015/2020 του ΣΤΕ **η άτυπη εταιρεία δεν μπορεί να είναι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΕ, υποκείμενο του φόρου εισοδήματος**, ως εκ τούτου

ο καταλογισμός που έγινε εν προκειμένω σε βάρος της άτυπης εταιρείας μέσω της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων συνάγεται ότι είναι **εσφαλμένος και για τον λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθεί**. Κατόπιν τούτου παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των υπόλοιπων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./ 22-9-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

- Της με αριθ./ 17-7-2020 οριστικής πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007),
- Της με αριθ./ 17-7-2020 οριστικής πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008),
- Της με αριθ./ 17-7-2020 οριστικής πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (χρήσης 2009)
- Της με αριθ./ 17-7-2020 οριστικής πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2007
- Της με αριθ./ 17-7-2020 οριστικής πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2008
- Της με αριθ./ 17-7-2020 οριστικής πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2009

της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/ 17-7-2020) Οικ. έτος 2008 (Χρήση 2007)

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
Διαφορά φόρου	0,00€	7.260,78€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	3.630,39€	0,00€
Τόκος άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	4.187,29€	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€	15.078,46€	0,00€

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/ 17-7-2020) Οικ. έτος 2009 (Χρήση 2008)

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
Διαφορά φόρου	0,00€	21.396,48€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	10.698,24€	0,00€
Τόκος άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	12.339,36€	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€	44.434,08€	0,00€

3. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/ 17-7-2020) Οικ. έτος 2010 (Χρήση 2009)

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
Διαφορά φόρου	0,00€	12.000,00€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	6.000,00€	0,00€
Τόκος άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	6.920,40€	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€	24.920,40€	0,00€

4. Κ.Β.Σ. (Αριθ. Πράξης/ 17-7-2020) Χρήση 2007

Πρόστιμο άρθρου 5 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: **0,00€**

5. Κ.Β.Σ. (Αριθ. Πράξης/ 17-7-2020) Χρήση 2008

Πρόστιμο άρθρου 5 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: **0,00€**

6. Κ.Β.Σ. (Αριθ. Πράξης/ 17-7-2020) Χρήση 2009

Πρόστιμο άρθρου 5 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: **0,00€**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.