



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/05/2021
Αριθμός Απόφασης: 1526

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και 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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **16/12/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του**, **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, και της **του**, **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, ατομικά και με την ιδιότητα των φερόμενων μελών «άτυπης εταιρείας» με την επωνυμία «.....»» κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων **του Αναπληρωτή Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:**

α. Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος Άτυπης Εταιρείας οικ. έτους 2008 (χρήση 1.1.2007 – 31.12.2007)

β. Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος

Άτυπης Εταιρείας οικ. έτους 2009 (χρήση 1.1.2008 – 31.12.2008)

γ. Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος
Άτυπης Εταιρείας οικ. έτους 2010 (χρήση 1.1.2009 – 31.12.2009)

δ. Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος
Άτυπης Εταιρείας οικ. έτους 2011 (χρήση 1.1.2010 – 31.12.2010)

ε. Της υπ' αριθ./2020 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. περιόδου
2007

στ. Της υπ' αριθ./2020 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. περιόδου
2008

ζ. Της υπ' αριθ./2020 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. περιόδου
2009

η. Της υπ' αριθ./2020 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. περιόδου
2010

και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Αναπληρωτή Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο
της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **16/12/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς
προσφυγής του του, ΑΦΜ, και της
..... του, 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:

α. Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος
Άτυπης Εταιρείας οικ. έτους 2008 (χρήση 1.1.2007 – 31.12.2007) του Αναπληρωτή Προϊσταμένου του
Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε στην άτυπη εταιρεία «.....-.....
.....» της οποίας οι προσφεύγοντες είναι μέλη φόρος εισοδήματος ποσού 17.997,68 ευρώ,
πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 8.998,84 ευρώ, τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013
ποσού 10.642,03 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **37.638,55 ευρώ**.

β. Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος
Άτυπης Εταιρείας οικ. έτους 2009 (χρήση 1.1.2008 – 31.12.2008) του Αναπληρωτή Προϊσταμένου του
Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε στην άτυπη εταιρεία «.....-.....
.....» της οποίας οι προσφεύγοντες είναι μέλη φόρος εισοδήματος ποσού 51.855,00 ευρώ,
πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 25.927,50 ευρώ, τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013
ποσού 30.661,86 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **108.444,36 ευρώ**.

γ. Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος Άτυπης Εταιρείας οικ. έτους 2010 (χρήση 1.1.2009 – 31.12.2009) του Αναπληρωτή Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε στην άτυπη εταιρεία «.....-.....» της οποίας οι προσφεύγοντες είναι μέλη φόρος εισοδήματος ποσού 18.233,22 ευρώ, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 9.116,61 ευρώ, τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ποσού 10.781,30 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **38.131,13 ευρώ**.

δ. Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος Άτυπης Εταιρείας οικ. έτους 2011 (χρήση 1.1.2010 – 31.12.2010) του Αναπληρωτή Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε στην άτυπη εταιρεία «.....-.....» της οποίας οι προσφεύγοντες είναι μέλη φόρος εισοδήματος ποσού 12.625,57 ευρώ, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 6.312,79 ευρώ, τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ποσού 7.465,50 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **26.403,86 ευρώ**.

ε. Με την υπ' αριθ.204/28.09.2020 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. περιόδου 2007 του Αναπληρωτή Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε στην άτυπη εταιρεία «.....-.....» της οποίας οι προσφεύγοντες είναι μέλη πρόστιμο του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και του άρθρου 7 παρ.3ζ του ν.4337/2015 λόγω μη τήρησης βιβλίων ποσού **195,33 ευρώ**.

στ. Με την υπ' αριθ./2020 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. περιόδου 2008 του Αναπληρωτή Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε στην άτυπη εταιρεία «.....-.....» της οποίας οι προσφεύγοντες είναι μέλη πρόστιμο του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και του άρθρου 7 παρ.3ζ του ν.4337/2015 λόγω μη τήρησης βιβλίων ποσού **195,33 ευρώ**.

ζ. Με την υπ' αριθ./2020 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. περιόδου 2009 του Αναπληρωτή Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε στην άτυπη εταιρεία «.....-.....» της οποίας οι προσφεύγοντες είναι μέλη πρόστιμο του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και του άρθρου 7 παρ.3ζ του ν.4337/2015 λόγω μη τήρησης βιβλίων ποσού **195,33 ευρώ**.

η. Με την υπ' αριθ./2020 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. περιόδου 2010 του Αναπληρωτή Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε στην άτυπη εταιρεία «.....-.....» της οποίας οι προσφεύγοντες είναι μέλη πρόστιμο του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και του άρθρου 7 παρ.3ζ του ν.4337/2015 λόγω μη τήρησης βιβλίων ποσού **195,33 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και οι παραβάσεις ΚΒΣ καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου των από 28/09/2020 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και κώδικα βιβλίων και στοιχείων (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ...../2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2238/1994. Αναλυτικότερα όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, με το με αριθμό πρωτ./2019 έγγραφό της, η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών γνώρισε στην ελεγκτική αρχή ότι 'με τα με αρ./2005 &/2006 συμβόλαια της συμβολαιογράφου περιήλθε εξ αγοράς κατ αναλογία, εξ αδιαιρέτου 99% στον με Α.Φ.Μ. και 1% στην χήρα με Α.Φ.Μ., οικοπέδο άρτιο και οικοδομήσιμο το οποίο βρίσκεται στην επί των οδών και, εκτάσεως συνολικά 232,36 τ.μ. Εν συνεχεία οι οικοπεδούχοι του και η του εξέδωσαν την υπ' αριθμό/2006 άδεια οικοδομής προκειμένου να ανεγείρουν, με δικές τους δαπάνες, επί του προπεριγραφέντος οικοπέδου οκταώροφη οικοδομή με 2 υπόγεια και πυλωτή. Η εν λόγω πολυκατοικία, σύμφωνα με το πρώτο μέρος της με αριθμό/2007 πράξης σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας, θα αποτελείται από τους εξής ορόφους: α) Β' υπόγειο β) Α' υπόγειο, γ) ισόγειο, δ) πρώτο (Α') όροφο, ε) δεύτερο (Β') όροφο, στ) τρίτο (Γ') υπέρ το ισόγειο όροφο, ζ) τέταρτο (Δ') υπέρ το ισόγειο όροφο, η) πέμπτο (Ε') υπέρ το ισόγειο όροφο, θ) έκτο (ΣΤ') υπέρ το ισόγειο όροφο, ι) έβδομο (Ζ') υπέρ το ισόγειο όροφο και κ) όγδοο (Η') υπέρ το ισόγειο όροφο. Ακολούθως, οι παραπάνω συγκύριοι προέβησαν σε πωλήσεις οριζοντίων ιδιοκτησιών της πολυκατοικίας την οποία ανέγειραν με δικές τους δαπάνες, επιμέλεια και φροντίδα, με σειρά διαδοχικών πράξεων πώλησης ακινήτων και εντός μικρού χρονικού διαστήματος από την ανέγερση αυτής, (εντός των ετών 2007, 2008, 2009 και 2010) χωρίς να τις εκμισθώσουν ή να τις ιδιοχρησιμοποιήσουν.

Ο έλεγχος 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 εμπορική δραστηριότητα την οποία τα φυσικά πρόσωπα δεν την έχουν περιβάλλει με συγκεκριμένο τύπο νομικού προσώπου -άτυπη εταιρεία, η οποία ενώ όφειλε, δεν έχει υποβάλλει στην φορολογική αρχή δήλωση έναρξη εργασιών και δεν έχει θεωρήσει και τηρήσει τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

I. Μη συνδρομή των νομίμων προϋποθέσεων του άρθρου 28 Ν. 2238/1994 για την επιβολή του υπό κρίση φόρου εισοδήματος. Ουδέποτε σκοπεύανε στην επίτευξη κέρδους και ουδέποτε αποκόμισαν εν τοις πράγμασι κέρδος από τις ανωτέρω αγοραπωλησίες, καθόσον οι σχετικές πωλήσεις αφενός υπολείπονταν των δαπανών τους και αφετέρου, τα ληφθέντα τιμήματα χρησιμοποιήθηκαν για την εξόφληση των σχετικών δανείων, μέρος των οποίων σημειωτέον παραμένουν ανεξόφλητα, όπως προκύπτει από τις προσκομιζόμενες καρτέλες δανείων.

II. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξεων καταλογισμού φόρου για τα οικ. έτη 2008 – 2011 (χρήσεις 2007 – 2010) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των πράξεων καταλογισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2008 έως 2010 έχει υποπέσει στην προβλεπόμενη από το άρθρο 84 του ΚΦΕ (γενική) πενταετή παραγραφή, η οποία άρχισε στις

31.12.2008, 31.12.2009, 31.12.2010 και 31.12.2011 και συμπληρώθηκε στις 31.12.2013, 31.12.2014, 31.12.2015 και 31/12/2016 αντιστοίχως, δοθέντος ότι:

α) εν προκειμένω, ο χαρακτηρισμός της «άτυπης εταιρείας» δίδεται το πρώτον από τον παρόντα έλεγχο, χωρίς στον οικείο χρόνο διενέργειας των σχετικών πράξεων να απορρέει από την οποιαδήποτε ρητή διάταξη τυχόν υποχρέωση να προβούν στις επίμαχες πωλήσεις συστήνοντας αναγκαίως κάποια εταιρική μορφή, ενώ ιδιαίτερη μνεία θα πρέπει να γίνει στις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., στις οποίες ουδόλως περιλαμβάνεται ρητώς στα υποκείμενα του φόρου η «άτυπη εταιρεία», παρά μόνο η αφανής εταιρεία, η οποία άλλωστε, με δεδομένο ότι δεν αποτελεί νομικό πρόσωπο, αλλά μια εμπορική σύμβαση, η οποία δεν προβάλλεται στις συναλλαγές με τους τρίτους και δεν δύναται σε αυτήν να χορηγηθεί βεβαίωση ενάρξεως εργασιών με βάση το καταστατικό, παρά, αντιθέτως, δήλωση ενάρξεως εργασιών μπορεί να υποβληθεί μόνο στο όνομα του φυσικού προσώπου. Στις προσβαλλόμενες ως άνω πράξεις η «άτυπη εταιρεία» ταυτίζεται με την αφανή εταιρεία και διαπιστώνεται παρά το νόμο υποχρέωση της, υποβολής έναρξης εργασιών και δηλώσεων φόρου εισοδήματος από τους δήθεν εταίρους ενώ κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται ούτε για την αφανή εταιρεία. Κατά συνέπεια, ουδόλως συντρέχει εν προκειμένω νόμιμη περίπτωση εφαρμογής της δεκαπενταετούς παραγραφής, επειδή τάχα έπρεπε να είχε υποβάλει δηλώσεις η «άτυπη εταιρεία».

β) οι διατάξεις των άρθρων 11 ν. 3513/2006, 29 ν. 3697/2008, 10 ν. 3790/2009, 82 ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και δεύτερου παρ. 1 ν. 4098/2012, 22 ν. 4203/2013, 87 ν. 4316/2014 και 22 ν. 4337/2015, με τις οποίες παρατάθηκε διαδοχικά ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγόμενων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσίευσεως των εν λόγω νόμων ημερολογιακού έτους, όπως είναι οι ένδικες, πέραν του ότι δεν τυγχάνουν εφαρμογής επί επιβολής κυρώσεων, επιπροσθέτως είναι ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες, ως αντιβαίνουσες, σύμφωνα με τα ήδη εκτεθέντα στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος,

γ) εν προκειμένω, δεν τυγχάνει εφαρμογής η δεκαετής παραγραφή, 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 τους εντός του αρχικού χρόνου παραγραφής και πριν από την πάροδο της πενταετίας.

δ) εν προκειμένω δεν τυγχάνει εφαρμογής ούτε η προβλεπόμενη από το άρθρο 36 παρ. 3 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) εικοσαετής παραγραφή. Και τούτο διότι, ενόψει του ότι κατά τη θέση σε ισχύ του εν λόγω Κώδικα (1.1.2014) το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει την επίδικη καταλογιστική πράξη είχε ήδη, σύμφωνα με όσα εκτέθηκαν ανωτέρω, παραγραφεί, δεν συντρέχουν εν προκειμένω οι (προβλεπόμενες από το άρθρο 72 παρ. 11 ΚΦΔ, όπως ισχύει) προϋποθέσεις εφαρμογής, κατ

εξαίρεση από τον κανόνα της πενταετούς παραγραφής, της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 3 του ΚΦΔ περί εικοσαετούς παραγραφής.

III. Μη νόμιμος εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών της άτυπης εταιρείας για τα οικ. έτη 2008 – 2011 Εξάλλου, όπως επικουρικώς ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι υφίσταται εν προκειμένω περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, μη νομίμως η Φορολογική Αρχή προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των φερόμενων ως καθαρών κερδών, μη λαμβάνοντας μάλιστα υπόψη και μη αφαιρώντας τόσο το ποσό της αγοράς των ακινήτων, όσο και τις δαπάνες για την ανέγερση της οικοδομής που συμπίπτουν με το ποσό των ληφθέντων από αυτούς δανείων. Σημειωτέον ότι στις οικείες φορολογικές τους δηλώσεις έχουν περιλάβει στον κωδικό 737 ως δαπάνη για ανέγερση οικοδομών για μεν το οικ. έτος 2008 ο πρώτος το ποσό των 112.977,00 €, η δε δεύτερη το ποσό των 1.141,18 € και για δε το οικ. έτος 2009 ο πρώτος το ποσό των 214.856,12 €, η δε δεύτερη το ποσό των 2.137,15 €. Τα εν λόγω ποσά προκύπτουν και έχουν δηλωθεί και στις οικείες φορολογικές μας δηλώσεις. Περαιτέρω, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η Φορολογική Αρχή έχει προσδιορίσει εσφαλμένα τα τιμήματα της πώλησης των ακινήτων τους για τα έτη 2008 και 2009 και συγκεκριμένα για τα διαμερίσματα με στοιχεία Γ2 + Π2 (αρ. συμβολαίου/2008), Α2 (αρ. συμβολαίου/2008) και Β2 (αρ. συμβολαίου/2009), θεωρώντας, αυθαίρετα, ότι εισπράξαν μη δηλωθέν τίμημα, με βάση γενόμενες καταθέσεις τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς. Το πόρισμα αυτό της Φορολογικής Αρχής τυγχάνει εξ ολοκλήρου εσφαλμένο, αυθαίρετο και αναπόδεικτο, δεδομένου ότι οι σχετικές πιστώσεις που έχουν λάβει χώρα στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς, ουδόλως προκύπτει ότι σχετίζονται με την αγοραπωλησία των εν λόγω ακινήτων. Σε καμία, λοιπόν, περίπτωση, οι σχετικές καταθέσεις, αφορούν μη δηλωθέν τίμημα, όπως όπως εσφαλμένα και αναπόδεικτα υπολαμβάνει η Φορολογική Αρχή, το αληθές δε τίμημα είναι αυτό, το οποίο έχει δηλωθεί στα σχετικά πωλητήρια συμβόλαια.

Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις τυγχάνουν και εξ αυτού του λόγου μη νόμιμες και ακυρωτές.

IV. Εσφαλμένος υπολογισμός προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας – Μη εφαρμογή ευνοϊκότερου καθεστώτος. η Φορολογική Αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και να εφαρμόσει μειωμένους συντελεστές κατά τον προσδιορισμό των προσθέτων φόρων λόγω ανακρίβειας και δη εκείνες του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει, χωρίς την εφαρμογή του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013. Και τούτο διότι, το καθεστώς του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 ουδόλως τυγχάνει ευνοϊκότερο του προβλεπόμενου στο άρθρο 58 του Ν. 4174/2013, καθόσον άγει στην επιβολή υψηλότερου προστίμου - προσαυξήσεων, συνυπολογιζομένων των τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

V. Μη νόμιμη έκδοση των Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Δεδομένου ότι ΟΥΔΟΛΩΣ υφίσταται περίπτωση άτυπης εταιρείας, η οποία μάλιστα φέρεται να μην προέβη νομότυπα σε έναρξη εργασιών, οι προσβαλλόμενες Πράξεις που αφορούν την επιβολή προστίμου για τις ελεγχόμενες 3χρήσεις τυγχάνουν μη νόμιμες και ακυρωτές.

Επειδή ως προς τον καταλογισμό φόρου σε βάρος «**άτυπης εταιρείας**» με την πρόσφατη νομολογία και συγκεκριμένα με την **Απόφαση του ΣΤΕ 2051/2020** κρίθηκε ότι 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, οκτον. έτος 2006, διατάξεις) που καθορίζουν τα πρόσωπα που υπάγονται στον φόρο εισοδήματος, **δεν μπορεί να είναι υποκείμενο του προβλεπόμενου από τον εν λόγω Κώδικα φόρο εισοδήματος των φυσικών ή νομικών προσώπων.**

Ειδικότερα στην εν λόγω Απόφαση αναφέρονται τα εξής:

«1.Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση, για την άσκηση της οποίας έχει κατατεθεί το νόμιμο παράβολο ...ζητείται, όπως συμπληρώθηκε με το από ... δικόγραφο προσθέτων λόγων, η αναίρεση της ...απόφασης του Διοικητικού Εφετείου κατά το μέρος της, με την οποία απερρίφθη εν μέρει η προσφυγή των αναιρεσειόντων, τροποποιήθηκε η ../2013 οριστική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος, χρήσης 2005, του Προϊσταμένου....., προσδιορίστηκαν τα καθαρά φορολογητέα κέρδη της **άτυπης εταιρείας**, που είχε συσταθεί, κατά τον ως άνω Προϊστάμενο....., μεταξύ του πρώτου αναιρεσειόντος και του κληρονομηθέντος από τους λοιπούς αναιρεσειόντες ...κατά τη χρήση 2005 σε 403.200,00 ευρώ και διατάχθηκε η νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου από την εταιρεία αυτή κύριου και πρόσθετου φόρου. Με την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου....., την ακύρωση της οποίας είχαν ζητήσει με την προσφυγή τους οι αναιρεσειόντες, είχε αρχικώς επιβληθεί κύριος φόρος εισοδήματος διαχειριστικής χρήσης 2005, ύψους 205.224,78 ευρώ και πρόσθετος φόρος ύψους 246.269,74 ευρώ σε βάρος της ως άνω **άτυπης εταιρείας** και, ειδικότερα, του πρώτου αναιρεσειόντος και του..., ως μελών της.

2. Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που να καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.».

Περαιτέρω, στο Τμήμα Πρώτο με τίτλο «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων» του ν. 2238/1994 [Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) Α´ 151], όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται:

στο άρθρο 2 ότι «1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του (...). 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´)»,

στο άρθρο 28 ότι «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. (...) 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.», ενώ

στο Τμήμα Δεύτερο με τίτλο «Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων» του ΚΦΕ, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται:

στο άρθρο 98 ότι «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 101» και

στο άρθρο 101 ότι «1. Στο φόρο υπόκεινται: α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες. β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα. γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους. δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων. ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες. 2. Επίσης, στο φόρο αυτόν υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

3. Επειδή, δεδομένου ότι οι αναφερόμενες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις του ΚΦΕ συνεπάγονται φορολογικές αλλά και λειτουργικές υποχρεώσεις (υποβολή φορολογικών δηλώσεων, τήρηση βιβλίων και στοιχείων κ.α.) των υπαγόμενων σε αυτές προσώπων καθώς και σοβαρούς περιορισμούς στα περιουσιακά τους δικαιώματα και στην οικονομική τους ελευθερία, πρέπει, ενόψει και των συνταγματικών αρχών της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου καθώς και της ασφάλειας δικαίου, **να ερμηνεύονται στενά** (πρβλ. ΣτΕ 176/2018, 3334, 295/2017, 2121/2016, 3327/2015, 3379/1998 επταμ. κ.α.). Εκ τούτου έπεται ότι η απαρίθμηση στις διατάξεις του ΚΦΕ 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 εταιρία**», η οποία δεν αναφέρεται ρητώς στις ως άνω (άλλα ούτε και σε άλλες ισχύουσες κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο) διατάξεις που καθορίζουν τα πρόσωπα που υπάγονται στον φόρο εισοδήματος, **δεν μπορεί να είναι υποκείμενο του προβλεπομένου στον προαναφερθέντα Κώδικα φόρου εισοδήματος των φυσικών ή νομικών προσώπων**.

...

5. Επειδή, η υπό κρίση αίτηση έχει χρηματικό αντικείμενο, το ακριβές ποσό του οποίου, όμως, δεν δύναται να προσδιοριστεί. Και τούτο διότι, όπως έγινε δεκτό στη σκέψη 3, κατά τον χρόνο έκδοσης της ένδικης2013 πράξης του Προϊσταμένου **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 και, κατά συνέπεια, και των κληρονόμων αυτού.** Ενόψει δε και του ότι το ύψος του αμφισβητούμενου κύριου φόρου υπερβαίνει προδήλως το όριο των 40.000 ευρώ, δεν τίθεται, κατά τα γενόμενα δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, ζήτημα απαραδέκτου της κρινομένης αιτήσεως λόγω ποσού (πρβλ. ΣτΕ 1565/2018, 2744/2017, 607/2015 κ.ά.).

6. Επειδή, από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση προκύπτουν τα εξής: Κατόπιν τακτικού φορολογικού ελέγχου των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2001-2010 του πρώτου αναιρεσειόντος και του κληρονομηθέντος από τους λοιπούς αναιρεσειόντες ..., διαπιστώθηκε ότι στις ατομικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων που είχαν υποβάλει για τη χρήση 2005 είχαν δηλώσει και οι δύο, στον κωδικό 781 ως «εισόδημα από πώληση περιουσιακών στοιχείων», πώληση ακινήτου στο οποίο ήταν συγκύριοι με ποσοστό 50% έκαστος. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι κατά τα οικονομικά έτη 2001 έως 2010 (χρήσεις 2000 έως 2009) ο πρώτος αναιρεσειών και οείχαν προβεί σε 32 πράξεις αγοράς, κατά ποσοστό 50% έκαστος, 36 συνολικά ακινήτων (οικοπέδων και αγροτεμαχίων) στις περιοχές της..... Εντός του ιδίου χρονικού διαστήματος προέβησαν σε πωλήσεις ως συγκύριοι 8 ακινήτων, 3 από τα οποία είχαν αγορασθεί με τις προαναφερόμενες πράξεις αγοράς. Συγκεκριμένα, με το/2002 συμβόλαιο, αγοράσθηκε από τα ως άνω πρόσωπα ένα οικόπεδο έκτασης 3.758,96 τ.μ. στην οδόαντί 310.351,90 ευρώ, με αναλογούντα φόρο και λοιπά έξοδα που βάρυναν τους αγοραστές ποσού 34.544,87 ευρώ. Εν συνεχεία, οι ίδιοι πώλησαν το ακίνητο αυτό αντί 1.200.000 ευρώ με το/2005 συμβόλαιο. Με βάση τα ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα ως άνω φυσικά πρόσωπα ενήργησαν κατά σύστημα αγορές και πωλήσεις ακινήτων ως συγκύριοι αυτών, δηλαδή ως **μέλη άτυπης εταιρείας**, η οποία στερείτο νομικής προσωπικότητας, αφού δεν είχαν συστήσει εταιρεία οποιασδήποτε νομικής μορφής για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και ότι, επομένως, το εισόδημα, που προέκυψε από την πώληση του συγκεκριμένου ακινήτου για τη χρήση 2005, ήταν φορολογητέο ως προερχόμενο από την άσκηση εμπορικής επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 3 του ν. 2238/1994. Κατόπιν τούτων, η φορολογική αρχή, αφού αφαίρεσε από το τίμημα της πώλησης του ακινήτου, το τίμημα της αγοράς του και τα έξοδα που βάρυναν τους αγοραστές [1.200.000 – (310.351,90 + 34.544,87) ευρώ], θεώρησε ότι από τη συγκεκριμένη αγοραπωλησία **η άτυπη εταιρεία** αποκόμισε καθαρό κέρδος ύψους 855.103,23 ευρώ. Δεδομένου δε ότι η ως άνω εταιρεία δεν τήρησε βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ., η φορολογική αρχή, κρίνοντας τα βιβλία και στοιχεία της ως άνω άτυπης εταιρείας ως ανακριβή, προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό

των καθαρών κερδών της για τη χρήση 2005. Ακολούθως, η φορολογική αρχή, εφαρμόζοντας τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, προέβη σε σύγκριση του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους 24% που προβλέπεται επί εξωλογιστικού προσδιορισμού στον κωδικό 9220 του οικείου πίνακα για επιχείρηση μεταπώλησης οικοπέδων, προσαυξημένο κατά 40% λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων της άτυπης εταιρείας (ήτοι συνολικό συντελεστή καθαρού κέρδους 33,60%), με το συντελεστή καθαρού κέρδους που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος. Ο τελευταίος αυτός συντελεστής προσδιορίσθηκε σε 71,25%, βάσει της σχέσης μεταξύ του καθαρού κέρδους από την πώληση του ακινήτου με τα ακαθάριστα έσοδα της άτυπης εταιρείας (ήτοι 855.103,23 : 1.200.000 x 100). Δεδομένου δε ότι σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, λαμβάνεται υπόψη ο μεγαλύτερος συντελεστής που προκύπτει από την ανωτέρω σύγκριση (ο οποίος, όμως, δεν μπορεί να υπερβεί το 75%), η φορολογική αρχή εφάρμοσε το συντελεστή καθαρού κέρδους του λογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος της άτυπης εταιρείας (71,25%) επί των ακαθάριστων εσόδων αυτής, με αποτέλεσμα τα φορολογητέα καθαρά κέρδη της να προσδιορισθούν για τη χρήση 2005 σε 855.103,23 ευρώ. Με την/2013 οριστική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος χρήσης 2005 του Προϊσταμένου τουεπιβλήθηκαν στην άτυπη εταιρεία κύριος φόρος 205.224,78 (855.103,23 x 24%) ευρώ και πρόσθετος φόρος, λόγω μη υποβολής δήλωσης, 120% (246.269,74 ευρώ), και καταλογίσθηκαν σε βάρος του πρώτου αναιρεσεύοντος και του ...ως μελών της ανωτέρω άτυπης εταιρείας. Κατά της ως άνω πράξης οι αναιρεσεύοντες άσκησαν προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, με την οποία υποστήριξαν ότι ο σκοπός της πώλησης του ένδικου ακινήτου δεν ήταν το κέρδος, αλλά η ανάγκη εξασφάλισης ρευστότητας και, ειδικότερα, ότι αυτοί είχαν συστήσει την κατασκευαστική εταιρεία «.....», κατά το διάστημα δε της πώλησης του επίδικου ακινήτου είχαν δανειακές υποχρεώσεις για την εξασφάλιση των οποίων ενεγράφη προσημείωση υποθήκης επί του συγκεκριμένου ακινήτου, η οποία εξαλείφθηκε στις 6.6.2005. Το δικάσαν εφετείο δέχθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση α) ότι ο πρώτος αναιρεσεύων και ο είχαν συστήσει κατασκευαστική εταιρεία για την ανέγερση οικοδομών, η οποία, πράγματι, κατά την ανάπτυξη της δραστηριότητάς της είχε κεφαλαιακές ανάγκες τις οποίες κάλυπτε με δανεισμό από τράπεζες και β) ότι μήνες, όμως, πριν την εκποίηση του ένδικου ακινήτου τα πρόσωπα αυτά είχαν προβεί σε εξόφληση των δανειακών υποχρεώσεων που επικαλούνται, με αποτέλεσμα την εξάλειψη των σχετικών προσημειώσεων υποθήκης επί του επίδικου ακινήτου καθώς και ενός άλλου που ανήκε στην κυριότητά τους, έκρινε, λαμβάνοντας υπ' όψιν και το υψηλό τίμημα πώλησης καθώς και τη μεγάλη διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης, ότι η ένδικη πώληση δεν διενεργήθηκε με σκοπό την εξόφληση δανειακών αναγκών αλλά την επίτευξη κέρδους, και ότι, συνεπώς, επρόκειτο για πράξη που εμπίπτει στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994. Στη συνέχεια, το δικάσαν εφετείο το λόγο της προσφυγής ότι ο πρώτος αναιρεσεύων και ο ...«είχαν προβεί σε οριστική περαίωση του φόρου εισοδήματος για την ένδικη χρήση βάσει του ν.3697/2008 αποδεχόμενοι με τις και αντίστοιχες πράξεις τα ταυτάριθμα εκκαθαριστικά σημειώματα περαίωσης υπόθεσης για

τα οικονομικά έτη 2004-2007 [...] και επομένως η φορολογική αρχή μη νόμιμα εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη χωρίς την επίκληση νέων στοιχείων αφού η πώληση του συγκεκριμένου ακινήτου είχε ήδη δηλωθεί με τις οικείες φορολογικές δηλώσεις των φυσικών αυτών προσώπων και επομένως είχε περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής» απέρριψε με την εξής αιτιολογία: «[...] η φορολογική αρχή θεώρησε ότι εν προκειμένω υφίσταται ένα διαφορετικό υποκείμενο σε φόρο (η άτυπη εταιρεία), για το οποίο διενήργησε αυτοτελώς φορολογικό έλεγχο, γεγονός που δεν εμπίπτει και δεν αφορά στην περαίωση που διενεργήθηκε από κάθε ένα από τα φυσικά πρόσωπα ως ανεξάρτητα φορολογικά υποκείμενα, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι ο επιβληθείς φόρος της άτυπης εταιρείας θα βαρύνει τελικώς τα φυσικά αυτά πρόσωπα». Ερμηνεύοντας, ακολούθως, τα άρθρα 31 και 32 του ν. 2238/1994, το δικάσαν εφετείο δέχθηκε ότι, επί εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχείρησης, σύγκριση συντελεστών λογιστικού και εξωλογιστικού προσδιορισμού μπορεί να γίνει μόνο στις περιπτώσεις των επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του νόμου αυτού, δηλαδή των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας που κρίνονται ανακριβή ή ανεπαρκή, και όχι στις περιπτώσεις των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία, στις οποίες αναφέρεται ειδικώς η παράγραφος 1 του άρθρου 32, όπου προβλέπεται απλώς η εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή καθαρού κέρδους. Βάσει των ανωτέρω, το δικάσαν εφετείο δέχθηκε ότι εφαρμοστέος εν προκειμένω ήταν ο συντελεστής καθαρού κέρδους 24%, όπως προβλέπεται επί εξωλογιστικού προσδιορισμού στον κωδικό 9220 του οικείου πίνακα για επιχείρηση μεταπώλησης οικοπέδων, προσαυξημένος κατά 40% λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης, δηλαδή συνολικός συντελεστής 33,60%, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 και προσδιόρισε τα καθαρά φορολογητέα κέρδη της άτυπης εταιρείας σε 403.200 ($1.200.000 \times 33,60\%$) ευρώ για τη χρήση 2005, τροποποιώντας αναλόγως την προσβαλλόμενη πράξη, κατά μερική αποδοχή της προσφυγής, και διατάσσοντας νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου από την φορολογική αρχή.

7. Επειδή, περαιτέρω, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση αίτησης προβάλλεται, μεταξύ άλλων, ότι το Διοικητικό Εφετείο έκρινε εσφαλμένα ότι προκειμένου να φορολογηθεί η δραστηριότητα της αγοραπωλησίας ακινήτων, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, αρκούσε να υφίσταται σκοπός κέρδους μόνο κατά την πώληση του ακινήτου, ενώ, κατά τους αναιρεσείοντες, έπρεπε, προκειμένου να εφαρμοστεί η ως άνω διάταξη, ο σκοπός του κέρδους να υφίσταται όχι μόνο κατά το χρόνο πώλησης αλλά και κατά το χρόνο αγοράς του ακινήτου. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, προβάλλεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του ως άνω νομικού ζητήματος σχετικά με την εφαρμογή της διατάξεως της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994. Ο ισχυρισμός περί μη υπάρξεως νομολογίας, κατά το χρόνο άσκησης της υπό κρίση αιτήσεως (5.12.2014), για το ως άνω ζήτημα είναι βάσιμος και, συνεπώς, ο λόγος προβάλλεται παραδεκτός και πρέπει να εξεταστεί περαιτέρω. Προϋπόθεση όμως για την απάντηση στον ως

άνω λόγο αναιρέσεως σχετικά με το χρόνο κατά τον οποίο θα πρέπει να υφίσταται ο σκοπός του κέρδους από την άτυπη εταιρεία προκειμένου να επιβληθεί σε αυτήν φόρος εισοδήματος, και ανεξάρτητα από τη βασιμότητα του υπό κρίση λόγου, είναι να **επιλυθεί κατ' αρχάς το ζήτημα κατά πόσον η άτυπη εταιρεία μπορεί κατά τον ν. 2238/1994 να είναι υποκείμενο του φόρου εισοδήματος** (πρβλ. ΣτΕ 2111/2018, 1864/2019), δεδομένου ότι στην ένδικη υπόθεση ο φόρος επιβλήθηκε όχι στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία είχαν δηλώσει την πώληση του επιμάχου ακινήτου με τις ατομικές δηλώσεις τους φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2005 (οικονομικού έτους 2006), τις οποίες η φορολογική αρχή έπρεπε να ελέγξει εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (δηλαδή έως 31.12.2011) -μεταξύ άλλων, και από την άποψη της συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής των παρ. 2 και 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994- αλλά σε «άτυπη εταιρεία», την οποία η φορολογική αρχή θεώρησε ως υποκείμενο φόρου εισοδήματος διαφορετικό από τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα. Δεδομένου δε ότι, όπως έγινε δεκτό στη σκέψη 3, η άτυπη εταιρεία δεν μπορούσε να είναι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΕ, υποκείμενο του φόρου εισοδήματος, **το δικάσαν εφετείο έσφαλε**, ανεξαρτήτως αιτιολογίας, κρίνοντας ότι μπορούσε να φορολογηθεί η επίδικη αγοραπωλησία ακινήτου. Επομένως, για τον ειδικότερο αυτό λόγο, ο οποίος προβάλλεται και με το από...../2018 δικόγραφο προσθέτων λόγων, πρέπει να γίνει δεκτή η υπό κρίση αίτηση και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση, καθ ό μέρος, κατά μερική μόνον αποδοχή της προσφυγής των αναιρεσειόντων τροποποιεί την/2013 οριστική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος, χρήσης 2005, του Προϊσταμένουκαι διατάσσει νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου. Κατόπιν τούτου παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των υπόλοιπων λόγων αναιρέσεως. Ενόψει δε του ότι η υπόθεση δεν χρειάζεται διευκρίνιση κατά το πραγματικό, πρέπει να κρατηθεί, να εκδικασθεί η προσφυγή, καθ ό μέρος στρέφεται κατά της ως άνω .../2013 πράξης, να γίνει αυτή δεκτή κατά το μέρος τούτο για τον ίδιο ως άνω λόγο και **να ακυρωθεί η πράξη αυτή.**».

Επειδή εν προκειμένω δυνάμει της με αριθμ...../2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2238/1994. Αναλυτικότερα όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, με το με αριθμό πρωτ./2019 έγγραφό της, η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών γνώρισε στην ελεγκτική αρχή ότι 'με τα με αρ./2005 &/2006 συμβόλαια της συμβολαιογράφου , περιήλθε εξ αγοράς κατ αναλογία, εξ αδιαιρέτου 99% στον με Α.Φ.Μ. και 1% στην χήρα με Α.Φ.Μ. , οικοπέδο άρτιο και οικοδομήσιμο το οποίο βρίσκεται στην επί των οδών και , εκτάσεως συνολικά 232,36 τ.μ. Εν συνεχεία οι οικοπεδούχοι του και η του εξέδωσαν την υπ' αριθμό/2006 άδεια οικοδομής προκειμένου να ανεγείρουν, με δικές τους δαπάνες, επί του προπεριγραφέντος οικοπέδου οκταώροφη οικοδομή με 2 υπόγεια και πυλωτή. Η εν λόγω πολυκατοικία, σύμφωνα με το πρώτο μέρος της με αριθμό/2007 πράξης σύστασης

οριζοντίου ιδιοκτησίας, θα αποτελείται από τους εξής ορόφους: α) Β΄ υπόγειο β) Α΄ υπόγειο, γ) ισόγειο, δ) πρώτο (Α΄) όροφο, ε) δεύτερο (Β΄) όροφο, στ) τρίτο (Γ΄) υπέρ το ισόγειο όροφο, ζ) τέταρτο (Δ΄) υπέρ το ισόγειο όροφο, η) πέμπτο (Ε΄) υπέρ το ισόγειο όροφο, θ) έκτο (ΣΤ΄) υπέρ το ισόγειο όροφο, ι) έβδομο (Ζ΄) υπέρ το ισόγειο όροφο και κ) όγδοο (Η΄) υπέρ το ισόγειο όροφο. Ακολουθώντας, οι παραπάνω συγκύριοι προέβησαν σε πωλήσεις οριζοντίων ιδιοκτησιών της πολυκατοικίας την οποία ανέγειραν με δικές τους δαπάνες, επιμέλεια και φροντίδα, με σειρά διαδοχικών πράξεων πώλησης ακινήτων και εντός μικρού χρονικού διαστήματος από την ανέγερση αυτής, (εντός των ετών 2007, 2008, 2009 και 2010) χωρίς να τις εκμισθώσουν ή να τις ιδιοχρησιμοποιήσουν.

Ειδικότερα πραγματοποιήθηκαν οι παρακάτω μεταβιβάσεις, τα τιμήματα των οποίων ο έλεγχος προσδιόρισε ως εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα κατόπιν όλων των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του:

Αριθμός συμβολαίου / έτος	Πωληθείσα οριζόντιος ιδιοκτησία	Αγοραστής	Εισπραχθέν ποσό βάσει συμβολαίου	Ποσοστό συνιδιοκτησίας πωλητών	Ποσό που αναλογεί στον	Ποσό που αναλογεί στην
...../2007	α) Π4 θέση στάθμευσης Β΄ υπογείου, επιφανείας 10,13 τμ β) ΣΤ1 οριζόντια ιδιοκτησία (διαμέρισμα) έκτου (ΣΤ΄) ορόφου, επιφανείας 95,14 τμ	 του με Α.Φ.Μ.	239.969,07	 99%	237.569,38	
				 1%		2.399,69
Συνολικό εισπραχθέν ποσό			239.969,07		237.569,38	2.399,69

Αριθμός συμβολαίου / έτος	Πωληθείσες οριζόντιες ιδιοκτησίες	Αγοραστής	Εισπραχθέν ποσό βάσει συμβολαίου / διαπιστώσεων ελέγχου	Ποσοστό συνιδιοκτησίας πωλητών	Ποσό που αναλογεί στον	Ποσό που αναλογεί στην
...../2008	Δ2 οριζόντια ιδιοκτησία (διαμέρισμα) τετάρτου (Δ΄) ορόφου, επιφανείας 44,30 τμ	 του	140.000,00	 99%	138.600,00	
				 1%		1.400,00
...../2008	α) Δ1 οριζόντια ιδιοκτησία (διαμέρισμα) τετάρτου (Δ΄) ορόφου, επιφανείας 71,89 τμ	 του	211.000,00	 99%	208.890,00	

	β) Π3 θέση στάθμευσης Β΄ υπογείου, επιφανείας 10,13 τμ			 1%		2.110,00
...../2008	α) Γ2 οριζόντια ιδιοκτησία (διαμέρισμα) τρίτου (Γ΄) ορόφου, επιφανείας 44,30 τμ β) Π2 θέση στάθμευσης Β΄ υπογείου, επιφανείας 10,13 τμ	 του	150.000,00	 99%	148.500,00	
						1.500,00
...../2008	Α2 οριζόντια ιδιοκτησία (διαμέρισμα) πρώτο (Α΄) ορόφου, επιφανείας 44,30 τμ	 του	190.400,00	 99%	188.496,00	
						1.904,00
Συνολικό εισπραχθέν ποσό			691.400,00		684.486,00	6.914,00

Αριθμός συμβολαίου / έτος	Πωληθείσες οριζόντιες ιδιοκτησίες	Αγοραστής	Εισπραχθέν ποσό βάσει συμβολαίου / διαπιστώσεων ελέγχου	Ποσοστό συνιδιοκτησίας πωλητών	Ποσό που αναλογεί στον	Ποσό που αναλογεί στην
...../2009	Β2 οριζόντια ιδιοκτησία (διαμέρισμα) δευτέρου (Β΄) ορόφου, επιφανείας 44,30 τμ	 του με Α.Φ.Μ.	110.000,00	 99%	108.900,00	
				 1%		1.100,00
...../2009	Γ1 οριζόντια ιδιοκτησία (διαμέρισμα) τρίτου (Γ΄) ορόφου, επιφανείας 71,89 τμ, στο οποίο ανήκει κατ' αποκλειστικής χρήσης δικαίωμα η Π9 ανοικτή θέση στάθμευσης ισογείου επιφανείας 11,00 τμ	 του	133.109,70	 99%	131.778,60	
				 1%		1.331,10
Συνολικό εισπραχθέν ποσό			243.109,70		240.678,60	2.431,10

Αριθμός συμβολαίου / έτος	Πωληθείσα οριζόντιος ιδιοκτησία	Αγοραστής	Εισπραχθέν ποσό βάσει συμβολαίου	Ποσοστό συνιδιοκτησίας πωλητών	Ποσό που αναλογεί στον	Ποσό που αναλογεί στην
8.518/25.06.2010	B1 οριζόντια ιδιοκτησία (διαμέρισμα) δευτέρου (Β΄) ορόφου, επιφανείας 71,89 τμ, στο οποίο ανήκει κατ' αποκλειστικής χρήσης δικαίωμα η Π10 ανοικτή θέση στάθμευσης ισογείου επιφανείας 11,00 τμ	-..... του	126.255,64	 99%	124.993,08	
				 1%		1.262,56
Συνολικό εισπραχθέν ποσό			126.255,64		124.993,08	1.262,56

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 έναρξη εργασιών, να θεωρήσει και τηρήσει τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. και να υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή οι προσφεύγοντες με την υποβολή της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζονται 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 διενέργειας 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 τους 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 ημερομηνία κατάθεσης **16/12/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ**

και της του, **ΑΦΜ**, ατομικά και με την ιδιότητα των φερόμενων μελών «άτυπης εταιρείας» με την επωνυμία «..... -» και την ακύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του **Αναπληρωτή Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:**

α. Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος Άτυπης Εταιρείας οικ. έτους 2008 (χρήση 1.1.2007 – 31.12.2007)

β. Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος Άτυπης Εταιρείας οικ. έτους 2009 (χρήση 1.1.2008 – 31.12.2008)

γ. Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος Άτυπης Εταιρείας οικ. έτους 2010 (χρήση 1.1.2009 – 31.12.2009)

δ. Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος Άτυπης Εταιρείας οικ. έτους 2011 (χρήση 1.1.2010 – 31.12.2010)

ε. Της υπ' αριθ./2020 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. περιόδου 2007

στ. Της υπ' αριθ./2020 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. περιόδου 2008

ζ. Της υπ' αριθ./2020 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. περιόδου 2009

η. Της υπ' αριθ./2020 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. περιόδου 2010

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

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

**Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.