



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

Καλλιθέα, 17/1/2014

Αριθμός απόφασης : 95

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9572566

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη :

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70 Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του Ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το Ν. 4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' - 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της απόφασης ΠΟΛ. 1209/06.09.2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

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

ε. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ 1211/12-9-2013 του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ - Β' 2542).

Την από 27/11/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των μελών άτυπης εταιρείας, α), κατοίκου Θεσ/κης, οδός, Α.Φ.Μ :, β), κατοίκου Πανοράματος Θεσ/κης, οδός, Α.Φ.Μ :, κατά : α) Της υπ' αριθ. /21-10-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005) του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Θεσ/κης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας : '.....' πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 600 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 § 1 του Ν. 2523/97, β) της υπ' αριθ. /21-10-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005) του Προϊσταμένου

του Δ.Ε.Κ Θεσ/κης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας : '.....Υ' πρόστιμο Κ.Β.Σ ποσού 586 € και γ) του υπ' αριθ./21-10-2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005) του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Θεσ/κης, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας : φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 12.150 €, πλέον 14.580 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Το ως άνω αναφερόμενο φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της άτυπης εταιρείας, πρόστιμο Κ.Β.Σ και Φ.Π.Α της άτυπης εταιρείας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17-10-2013 οικεία έκθεση ελέγχου του Δ.Ε.Κ Θεσσαλονίκης.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 7/1/2014 εισήγηση του υπαλλήλου

Επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση προσφυγή, ζητούν την ακύρωση :

1. Της υπ' αριθ./21-10-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005) του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Θεσ/κης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας : '.....' πρόστιμο Φ.Π.Α σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 § 1 του Ν. 2523/97.
2. Της υπ' αριθ./21-10-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005) του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Θεσ/κης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας : '.....' πρόστιμο Κ.Β.Σ ποσού 586 €.
3. Του υπ' αριθ./21-10-2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005) του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Θεσ/κης, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας : '.....' φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 12.150 €, πλέον 14.580 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από την **μη δήλωση** από τους προσφεύγοντες **εισοδημάτων, από την συμμετοχή τους σε <<άτυπη>> εταιρεία, όπως αυτά προσδιορίστηκαν από την φορολογική αρχή** (Δ.Ε.Κ Θεσ/κης) η οποία διενήργησε τον έλεγχο. Το πρόστιμο Φ.Π.Α επιβλήθηκε λόγω μη υποβολής από την άτυπη εταιρεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ δήλωσης έναρξης εργασιών και το πρόστιμο του Κ.Β.Σ λόγω μη θεώρησης από την άτυπη εταιρεία βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 § 7 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ), <<τα όρια για την κατηγορία τήρησης βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων της προηγούμενης χρήσης, ως ακολούθως : για την πρώτη κατηγορία μέχρι 150.000 €, για την δεύτερη κατηγορία μέχρι 1.500.000 € και για την τρίτη κατηγορία άνω του 1.500.000 €.

Επειδή, με το άρθρο 2 & 4 του Ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε), ορίζεται ότι σε φόρο εισοδήματος υπόκεινται οι Ο.Ε, Ε.Ε, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και οι κοινοπραξίες του άρθρου 2 & 2 του Κ.Β.Σ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 & 2 του Ν. 2238/94, “επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη η συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας, εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 & 3 του Ν. 2238/94, “Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων η αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις που βρίσκονται εντός η εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου η κοινότητας οι οποίες έχουν καταταμηθεί η ρυμοτομηθεί. Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση η την ρυμοτόμηση”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 & 1 του Ν. 2238/94, <<το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ, καθώς και **των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία** η τηρούν ανακριβή η ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων συντελεστές καθαρού κέρδους>>.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 & 2 του Ν. 2238/94, << Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας και μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα 3/5 του συντελεστή καθαρού κέρδους που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά **40%**. Επίσης κατά **40%** προσαυξάνεται (ισχύς από 14/12/2004 σύμφωνα με το άρθρο 10 § 3 και 33 του Ν. 3296/2004) και ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι’ αυτές από τον Κ.Β.Σ, στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές. Εξαιρετικά το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους εξής λόγους : α) . . . , β) . . . , γ) στην μη διαφύλαξη η μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/94, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τον λογιστικό προσδιορισμό με τον συντελεστή που ορίζεται από το προηγούμενο εδάφιο και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερου του διπλασίου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται η αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα κατ’εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το **75%**.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 2.1.4 της 3/24-11-1992 Εγκ. Υπ. Οικ. διευκρινίστηκε ότι, “για να καταστεί επιτηδευματίας η κοινωνία, πέρα από την ύπαρξη εννοιολογικών στοιχείων θα πρέπει να εκδηλωθεί η βούληση των κοινωνιών για την άσκηση επιχείρησης που αποδεικνύεται από την δήλωση έναρξης

δραστηριότητας". Με βάση την εν λόγω διευκρίνιση η αγορά και η πώληση από τους συνιδιοκτήτες του οικοπέδου θεωρείται κοινωνία αστικού δικαίου, η οποία για να καταστεί επιτηδευματίας, απαιτείται να εκδηλωθεί η βούληση των κοινωνιών για την άσκηση επιχείρησης με έγγραφη δήλωση, που θα υποβληθεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ, η οποία βούληση όμως μπορεί να αποδεικνύεται και από την δήλωση έναρξης άσκησης δραστηριότητας. Διευκρινίζεται ότι η δήλωση αυτή υποβάλλεται από τους συνιδιοκτήτες στο όνομα της κοινωνίας και όχι του καθένα ξεχωριστά (Εγκ. 1065712/1086/Αοο12/10-6-1998 Υπ. Οικ.). Συνεπώς προ της έναρξης άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας, οφείλει η κοινωνία να υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών και να λάβει Α.Φ.Μ. Η υποχρέωση αυτή γεννάται κατά τον χρόνο που εκδηλώνεται η βούληση των κοινωνιών για την άσκηση επιχείρησης και όχι κατά τον χρόνο που από κοινού αποκτούν κυριότητα επι οικοπέδου (άρθρο 2 Κ.Β.Σ και Ερμ. Εγκ 3/1992). Στην περίπτωση μας τα δύο φυσικά πρόσωπα - προσφεύγοντες αποτελούν τους εταίρους, με ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ο καθένας **άτυπης εταιρείας**, η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει.

Επειδή το άρθρο 10 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε), ορίζει ότι, <<Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/94, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του Κώδικα, φορολογούνται (για χρήσεις από 1/1/2005 μέχρι και 31/12/2008 σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 3296/2004), **α)** με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και **β)** με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), προκειμένου για κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ και για αστικές, συμμετοχικές και αφανείς εταιρείες>>.

Επειδή με την υπ' αριθμ. 532/2012 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι, <<κατά ρητή διατύπωση του άρθρου 28 & 3 του Κ.Φ.Ε θεωρείται κατά πλάσμα δικαίου, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και άρα φορολογείται, το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων, ενώ κατά την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου επιχείρηση αποτελεί : **α) η μεμονωμένη η συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους** και **β) η πώληση εδαφικών εκτάσεων εκτός σχεδίου πόλεως και μεγάλης αξίας μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση τους εξ επαχθούς αιτίας. Κατά την έννοια αυτών των διατάξεων, εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί ιδιόκτητου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησής κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επιτεύξεως κέρδους από την μεταθίβαση οριζόντιων ιδιοκτησιών της οικοδομής. Ο σκοπός αυτός μπορεί 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 διαμερισμάτων κ.λ.π σε σχετικά σύντομο χρονικό διάστημα, η αναλογία μεταξύ των διαμερισμάτων που πουλήθηκαν και εκείνων που παρέμειναν στον ιδιοκτήτη, η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και πώλησης κ.λ.π (Σ.τ.Ε 2843/1992, 4035/1998, 3564/1997). Η κρίση όμως περί της συνδρομής η μη του ανωτέρου σκοπού ανάγεται στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των αρμόδιων δικαστηρίων. 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 (δωρεά, κληρονομιά, αγορά – Σ.τ.Ε 4035/1988), ο δε χαρακτηρισμός δεν αναιρείται ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση της οικοδομής δεν πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο τον ιδιοκτήτη, αλλά με ανάθεση σε εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής (Σ.τ.Ε 2843/1992), ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση της οικοδομής και η πώληση των χώρων δεν έγιναν με την συστηματική οργάνωση επιχειρήσεως αγοραπωλησίας ακινήτων, αφού εμπορική επιχείρηση αποτελεί και η μεμονωμένη η συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.**

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Δ 12 1111830 ΕΞ /8-8-2011 Διαταγή του Υπ. Οικ., με τις διατάξεις του άρθρου 64 & 4 και 5 του Κ.Φ.Ε, ο προιστάμενος της Δ.Ο.Υ των υποχρέων που υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 αυτού του νόμου, ύστερα από σχετικό έλεγχο, *εκδίδει και κοινοποιεί σε αυτές, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, πράξη προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου, μαζί με την σχετική έκθεση ελέγχου και τα οικονομικά αποτελέσματα που προσδιορίζονται με βάση την οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου η το πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, καθώς και αυτά που οριστικοποιούνται λόγω μη άσκησης προσφυγής, δεν μπορεί να αμφισβητηθούν από τους εταίρους η τα μέλη της κοινωνίας η της κοινοπραξίας. Επιπρόσθετα διευκρινίζεται ότι όταν δύο φυσικά πρόσωπα από κοινού, εξ αδιαιρέτου και με ίσο ποσοστό το καθένα είναι ιδιοκτήτες οικοπέδου, επί του οποίου ανεγείρουν οικοδομή, την οποία στην συνέχεια πωλούν, αποκτούν εισόδημα το οποίο θεωρείται Δ' Πηγής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 & 3 του Ν. 2238/94 και εν τοις πράγμασι τα δύο φυσικά πρόσωπα αποτελούν τους εταίρους, με ποσοστό 50% ο καθένας **άτυπης εταιρείας**, η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει. Επομένως η πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο εκδίδεται στο όνομα των δύο εταίρων – φυσικών προσώπων ως μελών άτυπης εταιρείας.*

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.1340/Εγκ.5/22.1.1968 εγκύκλιο, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη αποβλέπουσα στην επίτευξη κέρδους, ιδίως όταν αυτή αναφέρεται σε σοβαρό αντικείμενο συναλλαγής. *Επί ακινήτων επιχείρηση υπάρχει όχι μόνο σε κατά σύστημα άσκηση περισσοτέρων πράξεων αγοράς και πώλησης ακινήτων, **αλλά και όταν διενεργείται και μία μόνο πράξη πώλησης.***

Επειδή, με το υπ' αριθμό/9-3-2000 συμβόλαιο, δύο φυσικά πρόσωπα, ήτοι οι προσφεύγοντες, **από κοινού** με τον, **αγόρασαν** ένα οικοπέδο άρτιο και οικοδομήσιμο, εμβαδού 178,35 τ.μ , το οποίο βρίσκεται στο Γ. 427 οικοδομικό τετράγωνο στην θέση " " ή " " της Κτηματικής Περιφέρειας Κοινότητας Πυλαίας και ήδη του Δήμου Καλαμαριάς Θεσ/κης, επί της οδού (.....), το τίμημα του οποίου ανήλθε στο ποσό των 5.000.000 δρχ. (14.673,51 €), η αξία του οποίου σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό κατά την ημερομηνία αγοράς είναι 4.654.935 δρχ. πλέον ποσού 566.500 δρχ. (1.662,51 €) φόρος μεταβίβασης, 21.428 δρχ. (62,88 €) συμβολαιογραφικά έξοδα, 2.044 δρχ. (6 €) έξοδα δικηγόρου και 72 δρχ. (0,21 €) λοιπά έξοδα, ήτοι το κόστος κτήσης του εν λόγω οικοπέδου ανήλθε συνολικά στο ποσό των 5.590.044 δρχ. **(16.405,12 €).**

Επειδή, οι δύο ως άνω αναφερόμενοι αγοραστές στην συνέχεια με το υπ' αριθμό/27-5-2005 συμβόλαιο μεταβίβασαν – πώλησαν **από κοινού και κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου έκαστος** στην συζυγο, το παραπάνω αναγραφόμενο οικόπεδο, και το τίμημα πώλησης του ανήλθε στο ποσό των 81.000 € (27.600.750 δρχ.) ενώ η αντικειμενική αξία του οικοπέδου ανήλθε στο ποσό των 30.319,5 €. Τα δύο ως άνω αναφερόμενα φυσικά πρόσωπα, συγκύριοι (και κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ο καθένας) σε ότι αφορά την αγορά του οικοπέδου και στην συνέχεια της πώλησης του, **δεν συνέστησαν οποιασδήποτε νομικής μορφής εταιρία για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής (και από τα στοιχεία του φακέλου δεν προέκυπτε η βούληση των δύο ως άνω αναφερόμενων φυσικών προσώπων για την σύσταση κοινωνίας), αποτελούν** εν τοις πράγμασι, με ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ο καθένας, **μέλη άτυπης εταιρείας** η οποία **στερείται νομικής προσωπικότητας** καθ' όσον δεν υφίστανται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι δημοσιότητας που ορίζει ο νόμος, και δεν έχουν υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 παρ.1α' και 38 του Ν.2859/00 περί Φ.Π.Α, δεν έχουν θεωρήσει επίσης βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ κατά παράβαση των διατάξεων των

άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ.5 σε συνδυασμό με τα άρθρα 6,19,21 & 30 παρ.4 του Π.Δ.186/92 του Κ.Β.Σ. Για φυσικά πρόσωπα τα οποία αποτελούν (όπως στην περίπτωση μας άτυπη εταιρεία) η πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο εκδίδεται στο όνομα της άτυπης εταιρείας και επειδή η ανωτέρω άτυπη εταιρεία δεν προέβη σε έναρξη εργασιών και στερείται Α.Φ.Μ, θα αναφέρονται τα στοιχεία των δύο εταίρων – φυσικών προσώπων.

Επειδή από τον Προϊστάμενο του Δ.Ε.Κ Θεσ/κης εκδόθηκε η με αριθμό/0/9702/29-8-2013 εντολή τακτικού φορολογικού ελέγχου για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005 και **ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην άτυπη εταιρεία** ‘.....η οποία, **α)** στερείται νομικής προσωπικότητας, καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο, **β)** δεν τήρησε τους όρους δημοσιότητας που ορίζουν οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις και **γ)** δεν υπέβαλλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ η οποία στην περίπτωση μας λαμβανομένης υπ’ όψιν της θέσης του οικοπέδου που αγοράστηκε και πουλήθηκε από τους δύο ως άνω αναφερόμενους εταίρους είναι η Δ.Ο.Υ Καλαμαριάς.

Επειδή από τον διενεργηθέντα από το Δ.Ε.Κ Θεσ/κης τακτικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, στην αρμόδια για την περίπτωση μας Δ.Ο.Υ Καλαμαριάς η ως άνω αναφερόμενη **άτυπη εταιρεία** δεν θεώρησε και κατά συνέπεια δεν τήρησε βιβλία και στοιχεία, ως είχε υποχρέωση κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 4 § 5, 6, 19 και 21 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ) και γι’ αυτό δεν κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη άτυπη εταιρεία από την διενεργήσασα τον έλεγχο φορολογική αρχή (Δ.Ε.Κ Θεσ/κης), σημείωμα άρθρου 30 & 5 του Κ.Β.Σ.

Επειδή η αγορά και η πώληση του ως άνω αναφερόμενου οικοπέδου που αγόρασαν και πώλησαν από κοινού και εξ αδιαιρέτου τα δυο (2) φυσικά πρόσωπα **συνιστά εμπορική πράξη που θεωρείται σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 2238/94 εμπορική επιχείρηση**, όπως επίσης με το ίδιο άρθρο επιχείρηση **αποτελεί και μεμονωμένη πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους**. Εκτός της ως άνω αναφερόμενης πράξης της αγοραπωλησίας του οικοπέδου, από το Δ.Ε.Κ Θεσ/κης διαπιστώθηκε ότι οι δύο ως άνω αναφερόμενοι αγοραστές - προσφεύγοντες με το υπ’ αριθμό/23-12-1999 συμβόλαιο αγόρασαν από κοινού αδιαίρετα και κατ’ ισομοιρία και άλλο οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο εμβαδού 906,16 τ.μ που βρίσκεται στην (ίδια θέση με το κρινόμενο, δηλαδή στην θέση ‘.....η ‘.....της κτηματικής περιφέρειας Κοινότητας Πυλαίας και ήδη δήμου Καλαμαριάς, επί της οδού, στο οποίο οικόπεδο οι δυο ως άνω αναφερόμενοι συγκύριοι-συνιδιοκτήτες-οικοπεδούχοι ανήγειραν με δικές τους δαπάνες και σύμφωνα με την υπ’ αριθμό/23-4-2001 οικοδομική άδεια διώροφο κτίριο με τρεις υπόγειους ορόφους. Στην συνέχεια, με το υπ’ αριθμ...../19-7-2001 συμβόλαιο οικαιμεταβίβασαν στην ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία ‘....., Α.Φ.Μ :, ποσοστό 120/1000 εξ αδιαιρέτου αντί τιμήματος 3.000.000 δρχ. , με το υπ’ αριθμό/28-2-2008 συμβόλαιο οι καιμεταβίβασαν στην ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία ‘....., Α.Φ.Μ :, το ανεγερθέν διώροφο μεθ’ υπογείων χώρων κτίριο αντί του ποσού του **1.264.608,65 €**. Από τα ως άνω αναφερόμενα προκύπτει ότι οι δυο προσφεύγοντες - αγοραστές και, εκτελούσαν κατά σύστημα και κατ’ επανάληψη εμπορικές πράξεις, δηλαδή αγορές και πωλήσεις οικοπέδων και οικοδομών γενικά και κατά συνέπεια λειτουργούσαν ως επαγγελματίες με απώτερο σκοπό από τις εν λόγω αγοραπωλησίες το κέρδος, γι’ αυτό και η υπό κρίση αγοραπωλησία του οικοπέδου θεωρείται για τα δυο φυσικά πρόσωπα και κατά συνέπεια και για τον προσφεύγοντα σύσταση και συμμετοχή σε άτυπη εταιρεία.

Επειδή σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η οποία συντάχθηκε από την διενεργήσασα τον έλεγχο φορολογική αρχή (Δ.Ε.Κ Θεσ/κης) και κοινοποιήθηκε στους

προσφεύγοντες, η άτυπη εταιρεία '.....με συμμετέχοντα φυσικά πρόσωπα τους και, δεν τήρησε βιβλία και στοιχεία ως είχε υποχρέωση.

Επειδή σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα η άτυπη εταιρεία '.....με συμμετέχοντα φυσικά πρόσωπα τουςκαι, δεν θεώρησε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ όπως είχε υποχρέωση βιβλία και στοιχεία κατά παράβαση των άρθρων 2 § 1, 4 § 5 σε συνδυασμό με τα άρθρα 6 , 19 , 21 και 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ), η οποία παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 § 6 του Ν. 2523/97.

Επειδή σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα η άτυπη εταιρεία '.....' με συμμετέχοντα φυσικά πρόσωπα τουςκαι, δεν υπέβαλλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ όπως είχε υποχρέωση δήλωση έναρξης εργασιών κατά παράβαση του άρθρου 36 § 1 και 2 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α) και 2 § 4 του Κ.Φ.Ε, η οποία παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 § 1 του Ν. 2523/97.

Επειδή σύμφωνα και με τα ως άνω αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η οποία συντάχτηκε από την διενεργήσασα τον έλεγχο φορολογική αρχή (Δ.Ε.Κ Θεσ/κης), τα κέρδη της άτυπης εταιρείας για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005, *προσδιορίστηκαν ορθά.*

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, **α)** στην από 17/10/2013 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Δ.Ε.Κ Θεσ/κης επί της οποίας εδράζεται το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, **β)** στην από 17/10/2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του Δ.Ε.Κ Θεσ/κης επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ και **γ)** στην από 17/10/2013 έκθεση ελέγχου προστίμων Φ.Π.Α του Δ.Ε.Κ Θεσ/κης επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου Φ.Π.Α, κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής των μελών άτυπης εταιρείας, α), κατοίκου Θεσ/κης, οδός, Α.Φ.Μ :, **β)**, κατοίκου Πανοράματος Θεσ/κης,, Α.Φ.Μ :, **κατά : α)** Της υπ' αριθ. /21-10-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005) του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Θεσ/κης, **β)** της υπ' αριθ. /21-10-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005) του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Θεσ/κης, και **γ)** του υπ' αριθ. /21-10-2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005) του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Θεσ/κης.

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

Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	12.750
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (120%)	14.580
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	26.730

Η παρούσα απόφαση μπορεί να γίνει αποδεκτή εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της, με πρακτικό αποδοχής στην αρμόδια φορολογική αρχή και την καταβολή του 1/5 του παραπάνω ποσού. Το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα (άρθ. 74 ν. 2238/94, όπως ισχύει ύστερα από το ν.

4172/13). Το ποσό 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

Επί άσκησης προσφυγής είναι καταβλητέο εφάπαξ το 50% του κατά περίπτωση προκύπτοντος (καταλογιζόμενου) βάσει της απόφασης αυτής ποσού, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Αν η παρούσα απόφαση οριστικοποιηθεί λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, είναι καταβλητέο εφάπαξ ολόκληρο το προκύπτον (καταλογιζόμενο) ποσό βάσει της απόφασης αυτής, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Β. Κ.Β.Σ

Πρόστιμο Κ.Β.Σ βάσει του άρθρου 5 § 6 Ν. 2523/97 ύψους : 586 €.

Η παρούσα απόφαση μπορεί να γίνει αποδεκτή εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, με πρακτικό αποδοχής στην αρμόδια φορολογική αρχή, οπότε το παραπάνω ποσό προστίμου περιορίζεται στο ένα τρίτο (1/3) και καταβάλλεται το ένα πέμπτο (1/5) του οφειλόμενου ποσού, κατά την υπογραφή του πρακτικού ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών, ενώ το υπόλοιπο καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα (άρθ. 9 ν. 2523/1997, όπως ισχύει ύστερα από το ν. 4172/2013 και εγκ. ΠΟΛ 1210/2013). Το ποσό 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

Γ. Φ.Π.Α

Πρόστιμο Φ.Π.Α βάσει του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 ύψους : 600 €

Το ποσό της παρούσας απόφασης είναι καταβλητέο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 53 & 54 Ν. 2859/2000, στην αρμόδια φορολογική αρχή. Το ποσό που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).