



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

Καλλιθέα 07-02-2014

Αριθμός απόφασης: 220

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 70Β' «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. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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

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.

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ κατοίκου, οδός Έδισσον 4 & του του με ΑΦΜ κατοίκου , οδός κατά των παρακάτω πράξεων του προϊσταμένου του

Αριθμ ός πράξε ς	Ημερομηνί α πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειρ ιστική ή φορολο γική περίοδ ος	Διαφορά φορολογη τέας βάσης	Ποσό διαφοράς φόρου ή προστίμου	Ποσό πρόσθετο υ φόρου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜ ΟΥ
.....	30/09/2013	ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔ.ΕΙΣΟΔΗ Μ.	2006	442.825,4 4	97.421,60	116.905,9 2	214.327,52
.....	30/09/2013	ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔ.ΕΙΣΟΔΗ Μ.	2007	697.295,5 5	139.459,1 1	167.350,9 3	306.810,04
.....	30/09/2013	ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔ.ΕΙΣΟΔΗ Μ.	2008	797.724,7 2	159.544,9 4	191.453,9 3	350.998,87
.....	30/09/2013	ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔ.ΕΙΣΟΔΗ Μ.	2009	1.815,00	363,00	381,15	744,15
.....	30/09/2013	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ	2006		586,00		586,00
.....	30/09/2013	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ	2007		586,00		586,00
.....	30/09/2013	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ	2008		586,00		586,00
.....	30/09/2013	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ	2009		586,00		586,00
.....	30/09/2013	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.	2006		300,00		300,00

καθώς και του Ελληνικού Δημοσίου όπως αυτό εκπροσωπείται από τον προϊστάμενο του

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του , εφοριακού υπαλλήλου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητούν την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων.

Με τις παραπάνω πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος με αρ. &/2013 διαχ. Περιόδων 2006,2007,2008 & 2009 αντίστοιχα, καταλογίστηκε από την φορολογική αρχή στους προσφεύγοντες φόρος εισοδήματος διότι κατ' έλεγχο προέκυψε ότι αποτελούν τους εταίρους με ποσοστό 50% ο καθένας ,άτυπης εταιρίας, η οποία στερείται

νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος επιτάσσει, και προέβησαν στη μεταβίβαση των οριζόντιων ιδιοκτησιών οικοδομής (περιγράφεται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής) με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Επιπλέον με τις με αρ. &/2013 πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικών περιόδων 2006, 2007, 2008 & 2009 αντίστοιχα καταλογίστηκαν στους προσφεύγοντες παραβάσεις Κ.Β.Σ. διότι κατ' έλεγχο προέκυψε ότι αποτελούν τους εταίρους με ποσοστό 50% ο καθένας ,άτυπης εταιρίας, η οποία δεν θεώρησε και δεν τήρησε βιβλία Β' κατηγορίας για τις διαχειριστικές περιόδους αυτές.

Για την διαχ. Περίοδο 2006 με την με αρ./2013 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. καταλογίστηκε στους προσφεύγοντες πρόστιμο διότι κατ' έλεγχο προέκυψε ότι αποτελούν τους εταίρους με ποσοστό 50% ο καθένας ,άτυπης εταιρίας, η οποία δεν υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των ως άνω προσφευγόντων, 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:

Επί του πρώτου λόγου «Α. ΕΛΛΕΙΨΗ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 28 του ΚΦΕ.».

Επειδή στην από έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της φορολογικής αρχής, στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται πλήρως ότι οι πωλήσεις του προϊόντος της αντιπαροχής το οποίο ήταν σε ασυνήθιστο ποσοστό 790,32% εξ αδιαιρέτου του οικοπέδου, από τα δύο φυσικά πρόσωπα- προσφεύγοντες είναι εμπορικές πράξεις εμπύπτουσες στο άρθρο 28 του ΚΦΕ, καθώς έγιναν με σκοπό το εμπορικό κέρδος και κατά σύστημα και δεν προκύπτει κανένας άλλος πραγματικός ή νομικός λόγος που να αναιρεί την προφανή καταστρατήγηση της φορολογικής νομοθεσίας που συντελέστηκε με την μη δήλωση του εμπορικού κέρδους από την καθ' όλα εμπορική εκμετάλλευση του ακινήτου (διαταγή υπ. Οικ. Ε.3930/Εγκ. 23/23.2.1968, ΣτΕ 4035/1988, 532/2012, 1052/1984). Η τεκμηριωμένη αυτή θέση του ελέγχου επί τη βάση της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτει από πληθώρα στοιχείων όπως: το ποσοστό της αντιπαροχής, το πλήθος και ποσοστό των πωλουμένων οριζοντίων ιδιοκτησιών, το μέγεθος της οικοδομής, το γεγονός ότι οι πωλήσεις γινόνταν από το στάδιο της κατασκευής, την κατασκευή και εμπορική εκμετάλλευση του ακινήτου από εταιρεία που συμμετέχουν οι δύο προσφεύγοντες (καταδεικνύεται ο σκοπός ΣτΕ 4035-6/1988), το γεγονός ότι οι πωλήσεις γίνονταν από κοινού, πράγμα που αποδεικνύει και τον κοινό σκοπό των προσφευγόντων και συνεπώς την ύπαρξη ατύπου εταιρείας, την σημαντική ωφέλεια που προέκυψε από την εκμετάλλευση (ΣτΕ 2843/1992, 4035/1988, 3564/1997), καθώς και τα λοιπά στοιχεία που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της φορολογικής αρχής. Κατά συνέπεια των ανωτέρω ισχυριζόμενη πρόθεση «αξιοποίησης κεφαλαίου» είναι ισχυρισμός που θα είχε νομική βάση μόνο στην περίπτωση όπου εξέλειπαν τα παραπάνω στοιχεία που καταδεικνύουν την κερδοσκοπική πρόθεση των προσφευγόντων και την ύπαρξη μεταξύ τους ατύπου εταιρείας.

Πλέον των ανωτέρω, **επειδή** λανθασμένα ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες ότι η κερδοσκοπική πρόθεση εκμετάλλευσης του ακινήτου όφειλε να ανάγεται την στιγμή που αποκτήθηκε το ακίνητο καθώς δεν πρόκειται για πώληση αποκτηθέντος από γονική παροχή

οικοπέδου αλλά για από κοινού πώληση του προϊόντος της αντιπαροχής δηλαδή από άτυπη εταιρεία όπου συμμετείχαν οι προσφεύγοντες, έκαναν τις απαραίτητες ενέργειες για να δοθεί το οικοπέδο ως αντιπαροχή και εν συνεχεία πούλησαν το προϊόν (...../1988), και συνεπώς αδιαμφισβήτητα προκύπτει ότι οι προσφεύγοντες διενήργησαν μεθοδευμένες κινήσεις δημιουργίας υπεραξίας/κέρδους το οποίο απεκόμισαν πωλώντας τις οριζόντιες ιδιοκτησίες. **Επειδή** η φορολογική αρχή ορθά προσδιόρισε τον χρόνο έναρξης ατύπου εταιρείας, ως τον χρόνο της πρώτης πώλησης οριζόντιας ιδιοκτησίας την χρήση 2006, διότι τότε αποδεικνύεται ο κερδοσκοπικός σκοπός της εκμετάλλευσης ενώ είναι αδιάφορος ο τρόπος απόκτησης του ακινήτου ή το γεγονός ότι δεν ανεγέρθηκε από τους προσφεύγοντες (ΠΟΛ. 1047/11.3.2013, Γνωμ. 532/2012 του ΝΣΚ, ΣτΕ 871/1991, 4035/1988).

Επιπλέον, **επειδή** πρέπει να επισημανθεί ότι η «εργολήπτρια» ανώνυμος εταιρεία «.....» λαμβάνοντας πολύ μικρό ποσοστό, μόλις 209,68% εκ του συνόλου των ανεγερθέντων, και φορολογούμενη λογιστικά για τα κέρδη της από την εκμετάλλευση **κατάφερε να επιμερίσει το κόστος κατασκευής σε λιγότερης αξίας οριζόντιες ιδιοκτησίες, με αποτέλεσμα τον περιορισμό των λογιστικών της κερδών και την επιπλέον ζημία εις βάρος του Ελληνικού Δημοσίου από την μη καταβολή φόρου εισοδήματος από τα πωληθέντα από την εργολήπτρια (διπλή ζημία για το δημόσιο).**

Περαιτέρω οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι ως «ο πρώτος Πολιτικός Μηχανικός και ο δεύτερος Αρχιτέκτονας Μηχανικός, η δε ανώνυμη εταιρία που κατασκεύασε την οικοδομή αποτελούνταν αποκλειστικά από εμάς, συνεστήθη απλώς προκειμένου να καταστεί δυνατή η χορήγηση κεφαλαίου από την τράπεζα Θα μπορούσε συνεπώς, να γίνει δεκτό ότι αυτό συνιστά επέκταση δραστηριότητας. Συνεπώς δεν ενεργήσαμε ως άτυπη εταιρία που έχει σκοπό την αγορά και πώληση ακινήτων, και ως εκ τούτου δεν είχαμε υποχρέωση (ως άτυπη εταιρία), ούτε να υποβάλουμε δήλωση έναρξης εργασιών, ούτε να θεωρήσουμε και να τηρήσουμε βιβλία και στοιχεία β' κατηγορίας όπως έκρινε ο έλεγχος.».

Κατά το άρθρο 70 ΑΚ «δικαιοπραξίες που επιχείρησε μέσα στα όρια της εξουσίας του το όργανο που διοικεί το νομικό πρόσωπο υποχρεώνουν το νομικό πρόσωπο». Με τη διάταξη αυτή καθιερώνεται, ως βασική αρχή του δικαίου των νομικών προσώπων, και κυρίως των κεφαλαιουχικών, η περιουσιακή αυτοτέλεια του νομικού προσώπου έναντι των μελών του και αντιστρόφως (βλ. ΕφΠειρ 473/2011). Ωστόσο, η αρχή αυτή της οικονομικής αυτοτέλει και ευθύνης του νομικού προσώπου της εταιρείας έναντι των μετόχων ή των εταίρων υποχωρεί όταν η επίκληση της διαφορετικής προσωπικότητας χρησιμεύει για να νομιμοποιηθεί αποτέλεσμα αντίθετο προς τους κανόνες της καλής πίστεως, δηλαδή όταν γίνεται κατάχρηση της νομικής προσωπικότητας της εταιρείας με την έννοια ότι οι φερόμενες ως πράξεις της είναι στην πραγματικότητα πράξεις του κυρίαρχου μετόχου ή εταίρου της που σκόπιμα παραλλάσσονται. Η μορφή αυτή κατάχρησης εκδηλώνεται κυρίως στις περιπτώσεις που ο κυρίαρχος μέτοχος ή εταίρος χρησιμοποιεί τη νομική προσωπικότητα της εταιρείας για να καταστρατηγήσει το νόμο ή για να προκαλέσει δολίως ζημία σε τρίτον ή για να αποφύγει την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις ως κύρωση επιβαλλόμενη προς αποφυγή της καταχρήσεως προβάλλει η κάμψη της νομικής προσωπικότητας της εταιρείας και η μετακύλιση από την εταιρεία στους μετόχους ή εταίρους των συνεπειών που την αφορούν ή αντιστρόφως η

μετακύλιση των αντίστοιχων συνεπειών από τους μετόχους ή εταίρους στην εταιρεία (βλ. ΑΠ 330/2010, 149/2013).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, για να επικαλεστεί κάποιος κάμψη της νομικής προσωπικότητας, θα πρέπει να τυγχάνει τρίτος ο οποίος υφίσταται ζημία από τη δράση των μετόχων που εκμεταλλεύονται και καταχρώνται το εταιρικό σχήμα, προκειμένου να απορροφηθούν τυχόν δυσμενείς συνέπειες της ατομικής επιχειρηματικής τους δραστηριότητας. Δεν είναι, συνεπώς, δυνατόν, την άρση της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου να επικαλούνται, όπως εν προκειμένω, οι αποκλειστικοί μέτοχοι της ανώνυμης εταιρείας. Αβάσιμος, επομένως, τυγχάνει και αυτός ο ισχυρισμός των προσφευγόντων.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί περί μη εμπιπτόμενων στην φορολογία πράξεων ελλείψει προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ΚΦΕ (ως αξιοποίηση κεφαλαίου) και μη επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. των προσφευγόντων είναι νόμω και ουσία αβάσιμοι και δεν γίνονται δεκτοί.

Επί του δευτέρου λόγου «ΣΕ ΚΑΘΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΓΙΝΕΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ».

Ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι πρέπει να προσδιοριστεί το κέρδος μόνον με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/94 δεν είναι ορθός. Και αυτό επειδή η ακόμα και στην περίπτωση όπου το εισόδημα από την πώληση των διαμερισμάτων, λόγω της συμμετοχής των προσφευγόντων στην κατασκευαστική επιχείρηση, θεωρείτο ως προέκταση της δραστηριότητας ανέγερσης πώλησης ακινήτων της εργολήπτριας «.....», πάλι θα φορολογείτο λογιστικά και όχι εξωλογιστικά όπως εσφαλμένα ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες, καθώς με βάση τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 7 του ν.2940/2001 για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. καθώς και για τις κοινοπραξίες στις οποίες μετέχουν, σε όλους ανεξαρτήτως τους υπόχρεους του άρθρου 2 παρ. 4 του ΚΦΕ στους οποίους συμμετέχουν προβλέπεται ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ προσδιορισμός των κερδών. Επιπλέον επειδή οι οικοπεδούχοι (μέλη της ατύπου εταιρείας) δεν ανέγειραν οι ίδιοι την οικοδομή, αλλά την ανέγειρε τρίτη επιχείρηση με το σύστημα της αντιπαροχής, το εισόδημα που απέκτησαν με την πώληση των διαμερισμάτων που περιήλθαν σε αυτούς προσδιορίζεται και φορολογείται με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. και όχι με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ίδιου νόμου (Σ.τ.Ε. 2843/1992, 871/1991, το 1012815/230/Α0012/14.3.2001 έγγραφο του Υπ.Οικ.).

Διαφορετική θα ήταν η περίπτωση οικοπεδούχου – μέλος της κατασκευαστικής επιχείρησης της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ στην οποία δεν συμμετέχει νομικό πρόσωπο της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. που προβαίνει σε πώληση των διαμερισμάτων που περιέχονται σε αυτόν από αντιπαροχή, σύμφωνα με την διαταγή του Υπ Οικ. 1040754/679/Α0012/8.5.2008 και τα έγγραφα Υπ Οικ. Δ12 Α 1043846 ΕΞ 2013 και Δ12Α 104262 ΕΞ 2010, το εισόδημα από την πώληση των διαμερισμάτων, λόγω της συμμετοχής του στην κατασκευαστική επιχείρηση, θεωρείται ως προέκταση της δραστηριότητας ανέγερσης πώλησης ακινήτων και θα φορολογηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΕ (ως κατασκευαστική επιχείρηση), δηλαδή όπως και η κατασκευαστική επιχείρηση της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ.

Επιπλέον, όπως ελέγχθη, αποτελεί προφανή καταστρατήγηση της φορολογικής νομοθεσίας το γεγονός ότι επιλέχθηκε η ανέγερση των κτισμάτων από την ανώνυμη εταιρεία που συμμετέχουν οι προσφεύγοντες
«.....».

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί προσδιορισμού του κέρδους μόνον με εφαρμογή εξωλογιστικού προσδιορισμού προβλεπόμενου από το άρθρο 34 παρ.2 δεν γίνεται δεκτός, ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή η διάταξη της παρ. 3^α του άρθρου 28 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζει ότι «ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά τον χρόνο αγοράς. Ως αξία της πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/82 (ΦΕΚ 43 Α΄). Εάν 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», είναι ειδικότερη αυτής του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε. και δεν προϋποθέτει την τήρηση επαρκών λογιστικών βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Ο ειδικός προσδιορισμός προσδιορισμού κέρδους της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.2238/94 (ειδικός λογιστικός προσδιορισμός) αναφέρεται σε κάθε αγοροπωλησία ακινήτων είναι σύννομος και δεν συμβιβάζεται επουδενί με την έννοια του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος (Ν.Σ.Κ. 355/2013). Για τους λόγους αυτούς, ο λόγος προσφυγής ότι πρέπει να προσδιοριστεί το κέρδος εξωλογιστικά με τις διατάξεις του άρθρου 32 δεν γίνεται δεκτός ως νόμω αβάσιμος.

Επί του τρίτου λόγου «ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ».

Α) Οι προσφεύγοντες ζητούν την εφαρμογή του διοικητικού συμβιβασμού του άρθρου 70 του Κ.Φ.Ε. επί των πράξεων προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 70B του ν.2238/94 Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη φορολογική αρχή, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν.»

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση 2^β της υποπαραγράφου Α.5. της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του Ν.4152/2013, οι διατάξεις του άρθρου 70 του Κ.Φ.Ε., ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31-7-2013, συνεπώς, εφόσον οι πράξεις εκδόθηκαν την 05/09/2013 δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 70 του Κ.Φ.Ε. Πρέπει να λεχθεί ότι, η συνταγματικότητα των διατάξεων των νόμων δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της Υπηρεσίας καθώς η διοίκηση στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας οφείλει να συμμορφώνεται με τις εκάστοτε ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις και κάθε διοικητική ενέργεια οφείλει να είναι

σύμφωνη προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, ο ισχυρισμός περί εφαρμογής του διοικητικού συμβιβασμού του άρθρου 70 του Κ.Φ.Ε. επί των πράξεων προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος δεν είναι δυνατόν καταρχήν να γίνει δεκτός στο στάδιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά με την υφιστάμενη νομοθεσία ούτε στο στάδιο της αποδοχής της διαφοράς ως νόμω αβάσιμος.

Β) Οι προσφεύγοντες ζητούν επί των καταλογισθέντων προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 4 ν.2523/97) και Κ.Β.Σ. (άρθρου 5 Ν.2523/97) την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 9 ν. 2523/97.

Επειδή όπως ελέχθη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70β του Ν.2238/94 η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δεν είναι αρμόδια για την απόφαση εφαρμογής ή μη του άρθρου 9 του Ν.2523/97, **αποφασίζουμε** ότι ο λόγος δεν είναι δυνατόν καταρχήν να γίνει δεκτός στο στάδιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής ως νόμω αβάσιμος.

Επί του τετάρτου λόγου «ΜΗ ΣΥΝΝΟΜΗ Η ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΩΝ ΕΠΙΒΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ»

Επειδή, οι φορολογικές υποχρεώσεις περί δήλωσης έναρξης εργασιών και τήρησης των προβλεπομένων από τον ΚΒΣ βιβλίων της ατύπου εταιρείας, απορρέουν από τον χαρακτηρισμό της ως επιτηδεύματία και τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ.1, 4 παρ. 5 , 6 ,19 , 21 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ) , άρθρο 28 ν.2238/94 και άρθρου 36 παρ. 1 περ. α΄ και 38 του Ν. 2859/00 (Φ.Π.Α), κατά συνέπεια των ανωτέρω **αποφασίζουμε** ότι ο ισχυρισμός ότι δεν υπήρχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά τον ΚΒΣ, ούτε υποχρέωση υποβολής έναρξης επιτηδεύματος, κατά τον Κ.ΦΠΑ. δεν γίνεται δεκτός ως νόμω αβάσιμος.

Επί του πέμπτου λόγου «ΜΗ ΣΥΝΝΟΜΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΩΝ»

Οι υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος των δύο προσφευγόντων περιελάμβαναν μέν τις δηλωθείσες πωλήσεις των διαμερισμάτων αλλά στον πίνακα των «πληροφοριακών στοιχείων» στον κωδικό 781 «εισόδημα από πώληση περιουσιακών στοιχείων», ποσά προερχόμενα από την πώληση των παραπάνω ακινήτων στα οποία ήταν συγκύριοι με ποσοστό 50% έκαστος ως κάτωθι:

Χρήση 2006

..... ΤΟΥ

Κωδ.781/Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων: Μηδέν (0).

..... ΤΟΥ

Κωδ.781/Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων: 184.366,54€.

Χρήση 2007

..... ΤΟΥ

Κωδ.781/Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων: 479.743,44€

..... ΤΟΥ

Κωδ.781/ Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων: 479.743,44€

Χρήση 2008

..... ΤΟΥ

Κωδ.781/Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων: 761.891,62€ εκ των οποίων ποσό ύψους 752.766,62€ προέρχεται από πώληση ακινήτων.

..... ΤΟΥ

Κωδ.781/Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων: 752.766,62€.

Χρήση 2009

..... ΤΟΥ

Κωδ.781/Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων: 45.556,79€.

..... ΤΟΥ

Κωδ.781/Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων: 45.556,79€.

Στον κωδ.781 γράφονται ως πληροφοριακά στοιχεία τα ποσά που προέρχονται από διάθεση (πώληση) περιουσιακών στοιχείων, δάνεια κλπ τα οποία μειώνουν την ετήσια δαπάνη όσον αφορά τα τεκμήρια.

Τα δηλωθέντα ποσά αυτά δεν αποτελούν εισόδημα και ως εκ τούτου οι προσφεύγοντες δεν φορολογήθηκαν για τα ποσά αυτά.

Επειδή βάσει του άρθρου 1 του ν.2523/97 οι «Πρόσθετοι φόροι» επιβάλλονται «αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου»:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.».

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, ο ισχυρισμός περί μη επιβολής προσαυξήσεων δεν γίνεται δεκτός ως νόμω αβάσιμος.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω αναλυτικά εκτεθέντων,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της προσφυγής στο σύνολό της.

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

A) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006)

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	0,00
Φορολογητέα κέρδη βάσει της με αρ...../2013 πράξης προσδιορισμού Αποτελεσμάτων	442.825,44
Διαφορά φόρου βάσει της με αρ...../2013 πράξης προσδιορισμού Αποτελεσμάτων	97.421,60
Διαφορά φόρου με βάση την παρούσα απόφαση	97.421,60
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής (120%)	116.905,92
Αναλογία φόρου	48.710,80
Αναλογία φόρου	48.710,80
Αναλογία πρόσθετου φόρου	58.452,96
Αναλογία πρόσθετου φόρου	58.452,96

Οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007)

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	0,00
Φορολογητέα κέρδη βάσει της με αρ...../2013 πράξης προσδιορισμού Αποτελεσμάτων	697.295,55
Διαφορά φόρου βάσει της με αρ...../2013 πράξης προσδιορισμού Αποτελεσμάτων	139.459,11
Διαφορά φόρου με βάση την παρούσα απόφαση	139.459,11
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής (120%)	167.350,93
Αναλογία φόρου	69.729,56
Αναλογία φόρου	69.729,56
Αναλογία πρόσθετου φόρου	83.675,47
Αναλογία πρόσθετου φόρου	83.675,47

Οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008)

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	0,00
Φορολογητέα κέρδη βάσει της με αρ...../2013 πράξης προσδιορισμού Αποτελεσμάτων	797.724,72
Διαφορά φόρου βάσει της με αρ...../2013 πράξης προσδιορισμού Αποτελεσμάτων	159.544,94
Διαφορά φόρου με βάση την παρούσα απόφαση	159.544,94
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής (120%)	191.453,93
Αναλογία φόρου	79.772,47
Αναλογία φόρου	79.772,47
Αναλογία πρόσθετου φόρου	95.726,97
Αναλογία πρόσθετου φόρου	95.726,97

Οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 2009)

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	0,00
Φορολογητέα κέρδη βάσει της με αρ...../2013 πράξης προσδιορισμού Αποτελεσμάτων	1.815,00
Διαφορά φόρου βάσει της με αρ...../2013 πράξης προσδιορισμού Αποτελεσμάτων	363,00
Διαφορά φόρου με βάση την παρούσα απόφαση	363,00
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής (117,5%) (47 μήνες X 2,5%)	426,53
Αναλογία φόρου	181,50
Αναλογία φόρου	181,50
Αναλογία πρόσθετου φόρου	213,26
Μείον διαφορά προσαυξήσεων βεβαιωθέντος κυρίου φόρου από ημερομηνία βεβαίωσης έως ημερομηνία έκδοσης απόφασης για αναλογία	4,54
Αναλογία πρόσθετου φόρου	213,27
Μείον διαφορά προσαυξήσεων βεβαιωθέντος κυρίου φόρου από ημερομηνία βεβαίωσης έως ημερομηνία έκδοσης απόφασης για αναλογία	0,00

Β) Ως προς την φορολογία Φ.Π.Α. (υποχρεώσεις δηλώσεων μητρώου).

Επεβλήθη από την φορολογική αρχή πρόστιμο βάσει της υπ' αριθ./2013 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2006.

Καταλογισθέν από την φορολογική αρχή πρόστιμο	300,00€
Πρόστιμο με βάσει την παρούσα εισήγηση	300,00€
Αναλογία προστίμου	150,00€
Αναλογία προστίμου	150,00€

Γ) Ως προς τις υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/1992)

Επεβλήθη από την φορολογική αρχή πρόστιμο βάσει της υπ' αριθ./2013 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2006

Καταλογισθέν από την φορολογική αρχή πρόστιμο	586,00€
Πρόστιμο με βάσει την παρούσα εισήγηση	586,00€
Αναλογία προστίμου	293,00€
Αναλογία προστίμου	293,00€

Επεβλήθη από την φορολογική αρχή πρόστιμο βάσει της υπ' αριθ./2013 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2007

Καταλογισθέν από την φορολογική αρχή πρόστιμο	586,00€
Πρόστιμο με βάσει την παρούσα εισήγηση	586,00€
Αναλογία προστίμου	293,00€
Αναλογία προστίμου	293,00€

Επεβλήθη από την φορολογική αρχή πρόστιμο βάσει της υπ' αριθ./2013 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2008

Καταλογισθέν από την φορολογική αρχή πρόστιμο	586,00€
Πρόστιμο με βάσει την παρούσα εισήγηση	586,00€
Αναλογία προστίμου	293,00€
Αναλογία προστίμου	293,00€

Επεβλήθη από την φορολογική αρχή πρόστιμο βάσει της υπ' αριθ./2013 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2009

Καταλογισθέν από την φορολογική αρχή πρόστιμο	586,00€
Πρόστιμο με βάσει την παρούσα εισήγηση	586,00€
Αναλογία προστίμου	293,00€
Αναλογία προστίμου	293,00€

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).