



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

23-7-2015

Αριθμός απόφασης:

3151

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των, ΑΦΜ,, ΑΦΜ και, ΑΦΜ, κατοίκων, οδός κατά των υπ' αριθ...../2015/2015 και/2015 οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005 & 2006 αντιστοίχως, των υπ' αριθ...../2015,/2015 &/2015 οριστικών πράξεων

επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006 & 01/01-31/12/2007 αντιστοίχως και της υπ' αριθμ./2015 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 4 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ./2015/2015 και/2015 οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005 & 2006 αντιστοίχως, τις υπ' αριθμ./2015,/2015 &/2015 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006 & 01/01-31/12/2007 αντιστοίχως και την υπ' αριθμ./2015 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 4 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

-Με την υπ' αρ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρείας με ποσοστό συμμετοχής 1/3 έκαστος, φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 8.683,49 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης συνολικού ποσού 10.420,19€.

-Με την υπ' αρ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρείας με ποσοστό συμμετοχής 1/3 έκαστος, φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 11.254,03 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης συνολικού ποσού 13.504,83€.

-Με την υπ' αρ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρείας με ποσοστό συμμετοχής 1/3 έκαστος, φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 8.250,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης συνολικού ποσού 9.900,00€.

-Με την υπ' αρ./2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθ. 4 του ν. 2523/97 Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρείας, πρόστιμο ποσού 300,00€ λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών την εν λόγω

διαχειριστική περίοδο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36§1^α του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.).

-Με την υπ' αρ./2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρείας, πρόστιμο ποσού 586,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 5§2 περ. αβ' του ν. 2523/1997 λόγω μη θεώρησης και μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων την εν λόγω διαχειριστική περίοδο κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 4§3^α, 6 και 19 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και πρόστιμο ποσού 1.758,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§6 περ. ζ' του ν. 2523/1997 λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).

-Με την υπ' αρ./2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρείας, πρόστιμο ποσού 586,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 5§2 περ. αβ' του ν. 2523/1997 λόγω μη θεώρησης και μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων την εν λόγω διαχειριστική περίοδο κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 4§3^α, 6 και 19 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και πρόστιμο ποσού 1.758,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§6 περ. ζ' του ν. 2523/1997 λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).

-Με την υπ' αρ./2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρείας, πρόστιμο ποσού 1.172,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 5§6 περ. α' του ν. 2523/1997 λόγω μη θεώρησης και μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων την εν λόγω διαχειριστική περίοδο κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 4§3^α, 6 και 19 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και πρόστιμο ποσού 1.758,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§6 περ. ζ' του ν. 2523/1997 λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθμ./2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 2,28,34,61,62,66 & 68 του ν. 2238/1994 συνεπεία του με αρ. πρωτ./2013 Δελτίου Πληροφοριών του Ειδικού Συνεργείου ΦΜΑΠ της Δ.Ο.Υ. και του με αρ. πρωτ./2013 Υπηρεσιακού Σημειώματος του τμήματος Εισοδήματος της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. τα οποία διαβιβάστηκαν με το υπ' αριθμ./2013 έγγραφο της

Δ.Ο.Υ. στο και αφορούσαν αγοραπωλησίες ακινήτων καθώς και ανεγέρσεις οικοδομών και κατόπιν πώληση διαμερισμάτων του του Σε τέσσερις (4) περιπτώσεις από τις ανωτέρω συμμετείχαν και οι του και του Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Με το υπ' αριθ. /**2001** συμβόλαιο του συμβολαιογράφου του, ο ανωτέρω του, και οι του, και του, αγόρασαν κατά ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου έκαστος ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης τ.μ. ευρισκόμενο εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου του, στο υπ' αριθ. της του άνω και επί της οδού (.....), αντί τιμήματος **27.500.000 δρχ** (Αντικειμ. Αξία 27.463.176 δρχ) πλέον Φ.Μ.Α 2.760.400 δρχ. και έξοδα Συμβ/φου 358.960 δρχ. ήτοι συνολικό κόστος αγοράς **30.619.360 δρχ.** (

Ακολούθως οι ανωτέρω οικοπεδούχοι από κοινού και εκ συμφώνου απεφάσισαν να ανεγείρουν επί του ανωτέρω οικοπέδου διώροφη οικοδομή κατοικιών με υπόγειο με δικές τους (κοινές) δαπάνες.

Για το λόγο αυτό εκδόθηκε η υπ' αριθ. /**2005** άδεια οικοδομής από τη Νομαρχία

Στην συνέχεια με το υπ' αριθ. /**2005** συμβόλαιο σε συνδυασμό και με την υπ' αρ. /**2007** πράξη τροποποίησης – διόρθωσης και συμπλήρωσης του ανωτέρω συμβολαίου του συμβολαιογράφου οι ανωτέρω υπήγαγαν το προαναφερόμενο ακίνητό τους (οικόπεδο μετά των επ' αυτού ανεγερθησομένων κατοικιών) στις διατάξεις του Ν. 3741/29 περί **οριζόντιας ιδιοκτησίας κατ' ορόφους** και συνέστησαν χωριστές, διηρημένες, αυτοτελείς, διακεκριμένες και ανεξάρτητες **ΟΡΙΖΟΝΤΙΕΣ** ιδιοκτησίες ήτοι:

Περιγραφή ιδιοκτησίας	Επιφάνεια (τ.μ)	Ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο (χιλιοστά)
ΥΠΟΓΕΙΟ		
Αποθήκη – 1	8,82	22,61
Αποθήκη – 2	8,82	22,61
Αποθήκη – 3	28,60	73,33
Αποθήκη – 4	9,95	25,51

Αποθήκη – 5	15,99	41,00
Αποθήκη – 6	8,16	20,92
Αποθήκη – 7	8,16	20,92
Αποθήκη – 8	10,71	25,94
Αποθήκη - 9	21,72	44,38
Αποθήκη - 10	8,37	12,83
ΙΣΟΓΕΙΟ		
Διαμέρισμα – Α1	55,10	141,27
Διαμέρισμα – Α2	39,48	101,22
Διαμέρισμα – Α3	39,98	102,50
Α' ΟΡΟΦΟΣ		
Διαμέρισμα – Β1	55,10	141,27
Διαμέρισμα – Β2	39,47	101,19
Διαμέρισμα – Β3	39,98	102,50
Σύνολα		1.000

Οι ανωτέρω περιγραφόμενες ιδιοκτησίες περιέρχονται στους ανωτέρω οικοπεδούχους κατά πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή, κοινά και αδιαίρετα και στον καθένα κατά την εξ αδιαίρετου συμμετοχή του στο όλο οικόπεδο, δηλαδή στον καθένα από ποσοστό 1/3 εξ αδιαίρετου σ' αυτές.

Επίσης οι ανωτέρω πράξεις (...../2005 αρχική και/2007 διορθωτική) αποτελούν για κάθε οικοπεδούχο τίτλο κυριότητας της κάθε ιδιοκτησίας.

Μετά την αποπεράτωση της οικοδομής οι ανωτέρω προέβησαν στην πώληση των ανωτέρω ιδιοκτησιών με τα υπ' αριθ./2005,/2005,/2006,/2006,/2006 και/2007 συμβόλαια του συμβολαιογράφου του

Συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή η υπ' αριθ./ 2013 εντολή ελέγχου που αφορά τα τρία φυσικά πρόσωπα ήτοι:

α) του – Α.Φ.Μ β) του – Α.Φ.Μ και γ) του – Α.Φ.Μ τα οποία σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ΑΚ αποτελούν τους εταίρους, με ποσοστό 1/3 έκαστος Άτυπης Εταιρείας από τον οποίο προέκυψε ότι οι εν λόγω πράξεις πώλησης του ανεγερθέντων ακινήτων φέρουν τα χαρακτηριστικά της εμπορικής δραστηριότητας κατά την έννοια των διατάξεων του

άρθρου 28 του ν. 2238/1994 και τα κέρδη από αυτές αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Οι πωλήσεις αυτές έπρεπε να φορολογηθούν με ειδικό τρόπο βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 Ν. 2238/94, ήτοι η ελεγχόμενη Άτυπη Εταιρεία ως κατασκευάστρια όφειλε να εφαρμόσει τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις του προαναφερόμενου άρθρου 34 Ν. 2238/94 συντελεστή κέρδους 15% επί της αξίας πώλησης και να δηλώσει στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (των χρήσεων που έγιναν οι πωλήσεις), το προκύπτον κέρδος ως εισόδημα Δ΄ Πηγής εξ εμπορικών επιχειρήσεων προκειμένου να φορολογηθεί.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση, άλλως τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Στην προκειμένη περίπτωση δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 28 του ν. 2238/94 καθότι πρόκειται για μεμονωμένη πράξη πώλησης οικοπέδου εντός σχεδίου μετά κτισμάτων.
2. Ο έλεγχος ερμηνεύοντας με εσφαλμένο τρόπο τις διατάξεις του ΑΚ περί εταιρειών (741 ΑΚ και επ.) λανθασμένα τους θεώρησε άτυπη εταιρεία του άρθ.741 ΑΚ διότι δεν υπάρχει μεταξύ τους κάποια σύμβαση-συστατικό έγγραφο ως απαραίτητη προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί μια ένωση προσώπων εταιρεία ακόμη και στην περίπτωση της αφανούς εταιρείας, ούτε έχει καταβληθεί οποιαδήποτε εισφορά από τους δήθεν εταίρους. Στην περίπτωση συγκυριότητας ακινήτου προκειμένου να χαρακτηριστούν οι συγκύριοι, εταίροι άτυπης ή αφανούς εταιρείας, δεν πληρείται η απαραίτητη προϋπόθεση της ύπαρξης κερδοσκοπικού σκοπού κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης (εν προκειμένω συμβόλαιο αγοράς).Αυτό που μπορεί να υποστηριχθεί είναι ότι υφίσταται Κοινωνία Αστικού Δικαίου κατ' άρθρο 785 ΑΚ. Αν δε η φορολογική αρχή επιμένει ότι πρόκειται για άτυπη ή συμμετοχική εταιρεία θα κληθεί να αιτιολογήσει και να αποδείξει για ποιο λόγο δεν πρόκειται για κοινωνία.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθ.28 παρ.1,2 και 3 του ν. 2238/94, αφού δεν πληρούται το υποκειμενικό κριτήριο της πρόθεσης κέρδους αλλά αντίθετα οι αγοραπωλησίες συντελέστηκαν μόνο με σκοπό την επένδυση των κεφαλαίων τους καθόσον ουδέποτε είχαν την πρόθεση να αγοράζουν και να πωλούν ακίνητα κατά συστηματικό τρόπο. Η κερδοσκοπική πρόθεση μέσω της επιδιωκόμενης μεταπώλησης των ακινήτων δε μπορεί να συντρέχει όταν μεσολαβεί τόσο μεγάλο χρονικό διάστημα όπως τα τέσσερα έτη και άνω.

4. Ακόμη και εάν συνέτρεχε η εφαρμογή του αρ. 28 του ν. 2238/94 στην περίπτωση τους θα είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του αρ.32 και του αρ.31 του ν.2238/94 περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών καθόσον δεν τηρήθηκαν βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ.
5. Ακόμη και αν συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθ.28 του ν. 2238/94 δε χωρεί ταυτόχρονη εφαρμογή του αρθ. 34 του ιδίου νόμου.
6. Ακόμη και εάν συνέτρεχε η εφαρμογή του αρθ. 28 του ν.2238/94 θα τύγγανε εφαρμογής η διάταξη του αρθ. 32 παρ. 2 του ΚΦΕ περί ανωτέρας βίας.
7. Έλλειψη οποιασδήποτε υποχρέωσης προς δήλωση έναρξης εργασιών και τήρησης βιβλίων.
8. Ο αποκλεισμός μας από τη δυνατότητα για διοικητική επίλυση της διαφοράς αντίκειται στις αρχές της ισότητας και της χρηστής διοίκησης και καθιστά άκυρες τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις. Αιτούνται να τους παρασχεθεί το δικαίωμα να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 70 του ν.2238/94.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης ερμηνείας και κακής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 § 1, 2 και 3 του Ν.2238/1994, αφού δεν πληρούνται το υποκειμενικό κριτήριο της πρόθεσης κέρδους αλλά αποτελεί μεμονωμένη πράξη αγοραπωλησίας με σκοπό την επένδυση των κεφαλαίων τους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 2 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι, σε φόρο υπόκεινται οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ (π.δ. 186/1992).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου 10 του ιδίου νόμου, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 3 του ν. 3296/2004, ορίζεται ότι τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παρ.4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή τριάντα δύο τοις εκατό 32% για χρήσεις που αρχίζουν από 01-01-2005 και μέχρι 31-12-2005, σε είκοσι εννέα τοις εκατό 29% για χρήσεις που αρχίζουν από 01-01-2006 και μέχρι 31-12-2006 και προκειμένου για χρήσεις από 01-01-2007 και μετά σε είκοσι πέντε τοις εκατό 25%.

Επειδή, με την παρ.1 του άρθρου 28 του Ν.2238 ορίζεται ότι: *«Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού*

επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«1. Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια ή το πραγματικό τίμημα το οποίο προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το μεγαλύτερο τίμημα.

.....

2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο εξουρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδά τους. Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, ο πιο πάνω συντελεστής προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%)..»

Επειδή εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και το προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυωρόφου οικοδομής επί ιδιόκτητου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση αυτή δε γίνεται προς το σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου, αλλά προς το σκοπό πραγματοποίησής κέρδους από τη μεταβίβαση των διαμερισμάτων της οικοδομής. (ΣτΕ 630/85, 2307/85, 4035/88, 1369/89).

Επειδή, η έννοια της άτυπης εταιρείας ταυτίζεται με την εταιρεία η οποία λειτουργεί πραγματικά ως εταιρεία χωρίς όμως να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για τη σύστασή της διατυπώσεις. Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης (βλ. Υπ. Οικ. Ε. 1944/1986, πολ. 48), ορίζεται ότι τα κέρδη που αποκτά η άτυπη εταιρεία θεωρούνται, ότι αποκτήθηκαν από τον εμφανή εταίρο, ο οποίος φορολογείται για το σύνολο των κερδών της εταιρείας. Αν δε αποδειχθεί ότι οι εμφανείς εταίροι είναι περισσότεροι, τότε τα κέρδη κατανέμονται στους εμφανείς εταίρους, κατ'ισομοιρία.

Επειδή δυνάμει του υπ' αριθμ. /2001 συμβολαίου του συμβολαιογράφου του, ο του, και οι του και του, αγόρασαν κατά ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου έκαστος ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης τ.μ. ευρισκόμενο εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου του

..... επί της οδού, αντί τιμήματος **27.500.000 δρχ** (Αντικειμ. Αξία 27.463.176 δρχ) πλέον Φ.Μ.Α 2.760.400 δρχ. και έξοδα Συμβ/φου 358.960 δρχ. ήτοι συνολικό κόστος αγοράς **30.619.360 δρχ.**

Εν συνεχεία οι ανωτέρω οικοπεδούχοι από κοινού και εκ συμφώνου απεφάσισαν να ανεγείρουν με την υπ' αριθμ./2005 οικοδομική άδεια επί του ανωτέρω οικοπέδου, διώροφη οικοδομή κατοικιών με υπόγειο με δικές τους (κοινές) δαπάνες.

Κατόπιν με το υπ' αριθ./2005 συμβόλαιο σε συνδυασμό και με την υπ' αρ./2007 πράξη τροποποίησης – διόρθωσης και συμπλήρωσης του ανωτέρω συμβολαίου του συμβολαιογράφου ΤΟΥ

....., οι προσφεύγοντες συνέστησαν χωριστές, διηρημένες, αυτοτελείς, διακεκριμένες και ανεξάρτητες ΟΡΙΖΟΝΤΙΕΣ ιδιοκτησίες επί της ανεγερθείσας διώροφης οικοδομής, ήτοι δέκα (10) αποθήκες επί του υπογείου, τρία διαμερίσματα επί του ισογείου με στοιχεία Α1, Α2, Α3 και τρία διαμερίσματα επί του α' ορόφου με στοιχεία Β1, Β2, Β3 και κατέστησαν συγκύριοι των ανωτέρω κτισμάτων με ποσοστό 1/3 εξ αδιαίρετου σε αυτά.

Επειδή δυνάμει των υπ' αριθμ,/2005,/2005,/2006,/2006,/2006 και/2007 συμβολαίων του συμβολαιογράφου ΤΟΥ οι προσφεύγοντες προέβησαν στη πώληση του **συνόλου** των ως άνω ανεγερθέντων ιδιοκτησιών.

Επειδή, όπως προκύπτει με το αριθμ. πρωτ./2013 Δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του Ν.2238/1994, του Ειδικού Συνεργείου ελέγχου Φ.Μ.Α.Π., ο ΤΟΥ, ΑΦΜ:, από το έτος 2000 έως 2011 προέβη σε τουλάχιστον δέκα τέσσερις (14) αγοραπωλησίες ακινήτων και σε τέσσερις (4) αγορές οικοπέδων, ανέγερσης επί αυτών οικοδομών και κατόπιν πώλησης όλων των κτισμάτων. Σε τέσσερις (4) περιπτώσεις από τις ανωτέρω συμμετείχαν και οι ΤΟΥ και ΤΟΥ

Επειδή, από τα παραπάνω σαφώς προκύπτει ότι η αγορά το 2001 του οικοπέδου και η ανέγερση το έτος 2005 επί αυτού οικοδομής και κατόπιν πώληση των ανεγερθέντων κτισμάτων , στις οποίες προέβησαν οι προσφεύγοντες το διάστημα από το 2005 έως το 2007 δεν αποτελούν ευκαιριακές πράξεις αλλά λόγω του πλήθους αυτών προσλαμβάνουν το χαρακτήρα και την έννοια της συστηματικότητας.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων, ουδέποτε ιδιοχρησιμοποίησαν με οιονδήποτε τρόπο τα εν λόγω ακίνητα ούτε τα εκμίσθωσαν ή παραχώρησαν σε τρίτους ή σε αλλά συγγενικά πρόσωπα αλλά πουλήθηκαν στο σύνολό τους.

Επειδή εκ των ανωτέρω και από το γεγονός της ανέγερσης οικοδομής σε χρόνο που δεν απέχει πολύ από την αγορά του οικοπέδου καθώς και της πώλησης του συνόλου των ανεγερθέντων ακινήτων σε σύντομο χρονικό διάστημα από την ανέγερση, δε μπορεί να συναχθεί σε καμία περίπτωση ότι η εν λόγω πράξη ανέγερσης και πώλησης ακινήτων από τους προσφεύγοντες έγινε με σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου και ότι δεν πληρούται το κριτήριο της «πρόθεσης κέρδους» όπως εσφαλμένα επικαλούνται οι προσφεύγοντες και ως εκ τούτου συνιστά εμπορική-οικοδομική επιχείρηση με σκοπό την επίτευξη κέρδους κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 2238/94 και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ίδιου νόμου.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί εσφαλμένης ερμηνείας και κακής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.2238/1994, αφού δεν πληρούται το υποκειμενικό κριτήριο της πρόθεσης κέρδους αλλά αντίθετα η ανέγερση και πώληση των ακινήτων συντελέστηκε μόνον με σκοπό την επένδυση των κεφαλαίων τους, τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης ερμηνείας από τον έλεγχο των σχετικών διατάξεων του ΑΚ περί εταιρειών καθόσον εν προκειμένω έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 785 του Αστικού Κώδικα περί «Κοινωνίας» και όχι αυτές περί «Άτυπης Συμμετοχικής Εταιρίας».

Επειδή η Κοινωνία του Αστικού Κώδικα, κατά τις διατάξεις του (άρθρο 785), είναι το δικαίωμα που ανήκει από κοινού (αδιαίρετα), κατά ιδανικά μέρη, σε περισσότερα πρόσωπα (φυσικά ή νομικά). Για να καταστεί επιτηδευματίας η κοινωνία, πέραν από την ύπαρξη των παραπάνω προϋποθέσεων, θα πρέπει να εκδηλωθεί η βούληση των κοινωνιών για την άσκηση επιχείρησης, που αποδεικνύεται από τη δήλωση έναρξης δραστηριότητας (Υπ.Οικ. Εγκύκλιος 3/1992).

Επειδή, ο έλεγχος για τη φορολόγηση των προκύπτοντων καθαρών κερδών από εμπορική δραστηριότητα εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2238/94 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 του Ν. 3296/2004 και φορολόγησε αυτά ως κέρδη που αποκτήθηκαν από «**Άτυπη – Συμμετοχική Αφανή Εταιρεία**» και όχι από «**Κοινωνία**» καθόσον τα φυσικά πρόσωπα που την απαρτίζουν , και δεν εξεδήλωσαν τη βούληση ότι θα ασκήσουν κερδοσκοπική επιχείρηση. Η βούληση των ανωτέρω κοινωνιών ότι θα ασκήσουν στο όνομα της «Κοινωνίας» κερδοσκοπική επιχείρηση και συνεπώς θα καταστήσουν με τον τρόπο αυτό την «Κοινωνία» πρόσωπο υποκείμενο στο Φ.Π.Α., θα αποδεικνύετο από τη δήλωση περί ενάρξεως εργασιών που θα έπρεπε να είχε υποβληθεί από τους

κοινωνούς στο όνομα της «Κοινωνίας» στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 36 § 1 του Ν.2859/2000.

Τέτοια δήλωση όμως δεν έχει υποβληθεί μέχρι σήμερα, οπότε δεν προκύπτει και βούληση των κοινωνών για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας υπό τη μορφή «Κοινωνίας». Εν τοις πράγμασι, τα φυσικά πρόσωπα αποτελούν τους εταίρους άτυπης εταιρίας, η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρούνται οι όροι δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν ήταν δυνατόν να καταλογίσει του φόρους και τις νόμιμες προσαυξήσεις ή πρόστιμα σε καμία άλλη νομική οντότητα παρά μόνο να χαρακτηρίσει την εκμετάλλευση της συνιδιοκτησίας του εν λόγω οικοπέδου ως «Άτυπη – Συμμετοχική Εταιρεία» στην οποία συμμετέχουν τα φυσικά πρόσωπα ο , ο και με ποσοστό συμμετοχής 1/3 εξ αδιαιρέτου έκαστος.

Επειδή, όταν ο έλεγχος αναφέρεται σε « Άτυπη Εταιρεία» είναι εμφανές ότι εννοεί το μόρφωμα αυτό το οποίο **ουδέποτε έλαβε τον τύπο της νομιμοποίησης και εννοεί την « Άτυπη – Συμμετοχική Εταιρεία».**

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός που προβάλλεται εν προκειμένω περί εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του ΑΚ περί εταιρειών κρίνεται αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης υποχρέωσης δήλωσης έναρξης εργασιών και τήρησης βιβλίων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης, που εν προκειμένω συμπίπτει με την από πώληση του εν λόγω οικοπέδου,. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92), επιτηδευματίας, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, θεωρείται το πρόσωπο εκείνο που συγκεντρώνει, αθροιστικά, τις προϋποθέσεις και τα εννοιολογικά στοιχεία της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, δηλαδή:

- α) να είναι ημεδαπό ή αλλοδαπό πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα ή αστική εταιρεία ή ένωση προσώπων,
- β) να ασκεί δραστηριότητα μέσα στην Ελληνική Επικράτεια και
- γ) να αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική

ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

Περαιτέρω όπως έχει κριθεί νομολογιακά για να προσλάβει ένα πρόσωπο την ιδιότητα του επιτηδευματία απαιτείται να ενεργεί πράξεις κατά σύστημα. (Σ.τ.Ε. 4181/1990).

Επειδή, σύμφωνα με τις από σχετικές εκθέσεις ελέγχου, μετά από έρευνα που διενεργήθηκε από τον έλεγχο στο αρχείο του τμήματος μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. καθώς και στο σύστημα TAXIS της Γ.Γ.Π.Σ. του Υπ. Οικονομικών, διαπιστώθηκε ότι οι προσφεύγοντες ουδέποτε υπέβαλαν την προβλεπόμενη από το άρθρο 36 § 1 Ν. 2859/2000 δήλωση έναρξης εργασιών η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών, για την εμπορική δραστηριότητα που περιγράφεται στο άρθρο 28 Ν.2238/1994.

Επειδή, μετά από έρευνα που διενεργήθηκε από το έλεγχο και στο αρχείο του τμήματος Κ.Β.Σ. της Αρμόδιας Δ.Ο.Υ. καθώς και στο σύστημα TAXIS της Γ.Γ.Π.Σ. του Υπ. Οικονομικών, διαπιστώθηκε ότι οι προσφεύγοντες ουδέποτε θεώρησαν βιβλία και στοιχεία (άρθρο 2 του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ.).

Επειδή εν προκειμένω η εν λόγω πράξη αγοράς οικοπέδου και ανέγερσης επί αυτού και πώλησης ακινήτων αποτελεί εμπορική-οικοδομική επιχείρηση κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 2238/94 και η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου του άρθρου 34 του ν.2238/94, οι δε συμμετέχοντες σε αυτή συνιστούν μέλη άτυπης εταιρείας και κατά συνέπεια αποτελεί υποκείμενο όλων των προβλεπόμενων φορολογικών υποχρεώσεων περί δήλωσης έναρξης εργασιών του άρθ.36 του ν. 2859/00 (Φ.Π.Α) και τήρησης των προβλεπόμενων από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ.1, 4 παρ. 5, 6, 19, 21 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ) βιβλίων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί έλλειψης των ως άνω φορολογικών υποχρεώσεων δε γίνεται δεκτός ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 2238/94 θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/94 περί ανωτέρας βίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 32 του ν. 2238/94 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «*Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού*

κέρδους, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.»

Επειδή, κατά την έννοια της διάταξης αυτής ως απρόβλεπτα γεγονότα νοούνται και οι συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, οι οποίες είναι δυσμενέστερες εκείνων υπό τις οποίες λειτουργούν συνήθως οι ομοειδείς επιχειρήσεις και οι οποίες συνήθεις συνθήκες λειτουργίας λήφθηκαν υπόψη κατά τον καθορισμό των ορίων των συντελεστών καθαρού κέρδους (βλ. ΣΤΕ 3392/1997, 5460/1996 και 4314/1996).

Επειδή, οι προσφεύγοντες, επικαλούνται ότι προέβησαν στην πώληση των εν λόγω ανεγερθέντων ακινήτων εξαιτίας του γεγονότος ότι **δεν μπορούσαν πλέον να συντηρήσουν ή να αξιοποιήσουν με άλλο τρόπο τα συγκεκριμένα ακίνητο λόγω οικονομικής αδυναμίας και λόγω της ανάγκης αποπληρωμής ληφθέντων δανείων.**

Επειδή, οι προσφεύγοντες όμως δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένα περιστατικά που να διαμορφώνουν τις «δυσμενέστερες» αυτές συνθήκες ούτε προσκομίζουν συγκεκριμένα στοιχεία που να αιτιολογούν τους ισχυρισμούς τους παρά μόνο αναφέρουν αόριστα ότι *«δεν μπορούσαμε πλέον να συντηρήσουμε ή να αξιοποιήσουμε με άλλο τρόπο το συγκεκριμένο ακίνητο λόγω της οικονομικής μας αδυναμίας και λόγω της ανάγκης αποπληρωμής των ληφθέντων δανείων».*

Επομένως, ο ισχυρισμός ότι θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 § 3 του ν. 2238/94 κρίνεται αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 και του άρθρου 31 του ν. 2238/1994. Ακόμη και αν συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθ.28 του ν. 2238/94 δε χωρεί ταυτόχρονη εφαρμογή του αρθ. 34 του ιδίου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τις από σχετικές εκθέσεις ελέγχου, η κρινόμενη πράξη αγοράς του οικοπέδου, της ανέγερσης οικοδομής και κατόπιν πώλησης των ανεγερθέντων επί αυτού κτισμάτων συνιστά εμπορική πράξη και το προκύπτον εισόδημα από αυτή εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 28 παρ.1 του ν. 2238/94. Περαιτέρω η εν λόγω εμπορική επιχείρηση, δεδομένου ότι προέβη στην ανέγερση και εν συνεχεία πώληση των ανεγειρόμενων ακινήτων, συνιστά οικοδομική επιχείρηση η οποία φορολογείται με ειδικό τρόπο (τεκμαρτά) με τη χρήση συντελεστή επί των ακαθάριστων εσόδων ο οποίος προβλέπεται και ορίζεται ρητά στις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/94. Ο εξωλογιστικός αυτός τρόπος προσδιορισμού των κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων

είναι υποχρεωτικός και δεν λαμβάνονται υπόψη τα αποτελέσματα των βιβλίων, έστω και αν τα τηρούμενα βιβλία είναι ακριβή και επαρκή.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, κατά ρητή νομοθετική πρόβλεψη, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των οικοδομικών επιχειρήσεων έχουν εφαρμογή οι προαναφερόμενες διατάξεις του άρθ. 34 του ν. 2238/94 και όχι οι διατάξεις του άρθρου 32 και του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 και κατά συνέπεια οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αποκλεισμού από τη δυνατότητα για διοικητική επίλυση της διαφοράς το οποίο αντίκειται στις αρχές της ισότητας και της χρηστής διοίκησης και καθιστά άκυρες τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις.

Επειδή σύμφωνα με το Ν.4254/2014 (ΦΕΚ 85/7-4-2014), παρ. Δ, υποπαρ. Δ.2., περ. 21: «Στο άρθρο 66 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, μετά την παράγραφο 42 προστίθενται νέοι παράγραφοι 43 και 44 ως εξής: «43....., 44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν.2238/1994».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκησης ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την, ήτοι μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013, ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 70 και 70^Α του ν. 2238/94 και το προβαλλόμενο αίτημα περί διοικητικού συμβιβασμού πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτο.

Επειδή σε κάθε περίπτωση η συνταγματικότητα των διατάξεων νόμων δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της Υπηρεσίας μας 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.

Επειδή, οι διαπιστώσεις της Φορολογικής αρχής, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Κ.Β.Σ. και Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένουεπί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και αποδεκτές..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των ΑΦΜ, ΑΦΜ και ΑΦΜ

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ	Σ Κ Κ	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ
Υπ' αρ. /2005	54.941,83	15%*100%=30%	16.482,55
Υπ' αρ. /2005	35.511,21	15%*100%=30%	10.653,36
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ			27.135,91

Διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ	Σ Κ Κ*	ΚΑΘΑΡΟ
Υπ' αρ. /2006	37.696,82	15%*100%=30%	11.309,05
Υπ' αρ. /2006	41.000,00	15%*100%=30%	12.300,00
Υπ' αρ. /2006	50.659,80	15%*100%=30%	15.197,94
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ			38.806,99

Διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ	Σ Κ Κ	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ
Υπ' αρ. /2007	110.000,00	15%*100%=30%	33.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ			33.000,00

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Φόρος Εισοδήματος Οικ. έτος 2006

Διαφορά φόρου	8.683,49 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (120%)	10.420,19 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.103,68 €

Φόρος Εισοδήματος Οικ. έτος 2007

Διαφορά φόρου	11.254,03 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (120%)	13.504,83 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.758,86 €

Φόρος Εισοδήματος Οικ. έτος 2007

Διαφορά φόρου	8.250,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (120%)	9.900,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.150,00 €

Πρόστιμο άρθρου 4 του ν.2523/97 (χρήση 2005) : 300,00 ευρώ

Πρόστιμο του άρθρου 5§2 περ. αβ' του ν. 2523/1997 (χρήση 2005): 2.344,00 ευρώ

Πρόστιμο του άρθρου 5§2 περ. αβ' του ν. 2523/1997 (χρήση 2006): 2.344,00 ευρώ

Πρόστιμο του άρθρου 5§2 περ. αβ' του ν. 2523/1997 (χρήση 2007): 2.930,00 ευρώ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).