



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

Καλλιθέα, 08/12/2015

Αριθμός απόφασης: 4687

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 16 04 529
ΦΑΞ : 213 16 04 566

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **13/07/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α) του με **Α.Φ.Μ.**....., β) του με **Α.Φ.Μ.**..... και γ) του με **Α.Φ.Μ.**....., ως μέλη ΑΤΥΠΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ, με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση ακινήτων, κατοίκων ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού κατά της υπ' αριθμ. /26-06-2015 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος άτυπης εταιρείας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, οικονομικού έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την /26-06-2015 πράξη οριστική διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, οικονομικού έτους 2011, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 26/06/2015 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Την αριθμ. 33/06-11-2015 Απόφαση της Υπηρεσίας μας για αναπομπή της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ.

7. Το με αριθμ. πρωτ. /16-11-2015 σχετικό πόρισμα επί της ως άνω αναπομπής της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ.
8. Τις απόψεις Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ.
9. Την από 07 /12/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **13/07/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) του με **Α.Φ.Μ.....**, β) του με **Α.Φ.Μ.....** και γ) του με **Α.Φ.Μ.....**, ως μέλη ΑΤΥΠΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ, με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση ακινήτων, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. /26-06-2015 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Άτυπης Εταιρίας, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01- 31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του πρώτου εκ των προσφευγόντων, ως μέλος άτυπης εταιρίας, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού € 71.181,54 πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 85.417,85 €, ήτοι σύνολο € 156.599,39.

Η διαφορά φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 προέκυψε βάσει του πορίσματος της από 26/06/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, και της διαπίστωσης ότι οι προσφεύγοντες απέκτησαν από κοινού και εξ αδιαίρετου, από επαχθή αιτία, αγροτεμάχιο εντός του οποίου ανέγειραν και πώλησαν δυο οριζόντιες ιδιοκτησίες, με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§§2,3 του Ν. 2238/94, οι προσφεύγοντες άσκησαν εμπορική δραστηριότητα και αποτελούν εταίρους άτυπης εταιρίας. Επομένως, οι πράξεις της πώλησης των ανεγειρόμενων οικοδομών, λογίζονται ως εμπορική δραστηριότητα της άτυπης εταιρείας και το κέρδος από αυτές λογίζεται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Οι προσφεύγοντες με την παρούσα προσφυγή ζητούν να ακυρωθεί άλλως να μεταρρυθμιστεί η υπ' αριθμ. /26-06-2015 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Άτυπης Εταιρείας Οικονομικού έτους 2011, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, και επικαλούνται τους κάτωθι λόγους:

1. Η αγορά του οικοπέδου έγινε με σκοπό την τοποθέτηση των κεφαλαίων της οικογένειας, η οποία αποφάσισε να τοποθετήσει μέρος των διαθεσίμων κεφαλαίων της στην αγορά του εν λόγω ακινήτου και στην ανέγερση των τεσσάρων κτιρίων προς αποκλειστική κάλυψη των οικογενειακών αναγκών.
2. Η πώληση των δύο οριζόντιων ιδιοκτησιών κατέσται αναγκαία προκειμένου να εξυπηρετηθούν οικονομικές υποχρεώσεις που προέκυψαν εκ των υστέρων στο χρόνο της πώλησης, των δύο οριζόντιων ιδιοκτησιών, σε μάλλον συμφέρουσες τιμές.
3. Εσφαλμένα ο έλεγχος επικαλείται ότι οι πωληθείσες ιδιοκτησίες δεν εκμισθώθηκαν ούτε ιδιοκατοικήθηκαν καθώς η πρώτη ιδιοχρησιμοποιήθηκε ως δευτερεύουσα εξοχική κατοικία από τον

..... και η δεύτερη μισθώθηκε από 01/05/2009 στην εταιρεία ΑΦΜ:.....

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν συνέτρεχαν κατά το χρόνο της αγοράς του οικοπέδου οι οριζόμενες από το άρθρο 28§§1,2,3 Ν.2238/1994 προϋποθέσεις, ήτοι «μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους», δεδομένου ότι τα εν λόγω ακίνητα:
α) δεν πωλήθηκαν αμέσως με την ολοκλήρωση της κατασκευής τους, ήτοι στα μέσα του έτους 2007, αντίθετα πωλήθηκαν 3 χρόνια μετά, ήτοι στα μέσα του 2010 και β) το ένα ακίνητο μισθώθηκε και το άλλο ιδιοχρησιμοποιήθηκε ως δευτερεύουσα κατοικία.
5. Σύμφωνα με τη ΣτΕ 1571/1960 θα πρέπει να εξετάζεται εάν υπάρχει η πρόθεση για επίτευξη κέρδους κατά το χρόνο αγοράς του περιουσιακού στοιχείου, ενώ η απλή μέριμνα του φορολογουμένου της αύξησης του κεφαλαίου του και η τυχόν επίτευξη κέρδους από αυτή την ενέργεια – χωρίς την κερδοσκοπική πρόθεση – δεν υπόκειται σε φόρο.
6. Εσφαλμένα ο έλεγχος εδέχθη ότι οι προσφεύγοντες συστήσανε «άτυπη εταιρεία» με άμεση πρόθεση επίτευξης κέρδους καθώς η αγορά οικοπέδου από τους προσφεύγοντες αποτελεί «Κοινωνία Αστικού Δικαίου», η οποία αναγνωρίζεται εκ του νόμου, δημιουργήθηκε αμέσως και de facto κατά την αγορά του οικοπέδου και η οποία επένδυσε άπαξ τα κεφάλαιά της με στόχο την ποιοτική κάλυψη των στεγαστικών αναγκών της οικογένειάς τους.
7. Ο έλεγχος προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμα του έκανε τις ακόλουθες αβάσιμες παραδοχές:
α) αποδέχεται αναπόδεικτα ότι *«Συνολικά έχουν ανεγερθεί τέσσερις οριζόντιες ιδιοκτησίες δύο εκ των οποίων με σκοπό την πώληση και την επίτευξη κέρδους»*, β) επικαλείται το πραγματικό και νομικό μέρος της 1052/1984 απόφασης του ΣτΕ οπότε εφόσον αποδίδεται, πρόθεση αγοράς οικοπέδου με σκοπό την ανέγερση και πώληση οριζόντιων ιδιοκτησιών με σκοπό το κέρδος, όφειλε να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/94, όπως ρητά ορίζεται στο άρθρο 28§3 υποπερ. ββ'εδάφιο α' του ν.2238/1994.
8. Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα καθώς: α) και αν ακόμα συνέτρεχαν αποδεδειγμένα οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.2238/1994, τότε ο έλεγχος όφειλε να εκπέσει ως είχε υποχρέωση από την ρητή διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περιπτ. α' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 τουλάχιστον και τις δαπάνες ανέγερσης του πίνακα κόστους κατασκευής των υπό κρίση οριζόντιων ιδιοκτησιών που επωλήθησαν και β) εφόσον ο έλεγχος αποδέχθηκε την ύπαρξη άτυπης κερδοσκοπικής εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών την αγορά οικοπέδου την ανέγερση και πώληση ακινήτων, υποχρεούμενης σε δήλωση έναρξης εργασιών, τήρησης βιβλίων και στοιχείων, υποβολής δηλώσεως Άτυπης Εταιρείας, παραλήψεις για τις οποίες επέβαλε πρόστιμα βάσει των ισχυουσών διατάξεων, όφειλε να προσδιορίσει τα αποτελέσματα αυτής με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, σύμφωνα άλλωστε και με την Απόφαση του Σ.τ.Ε. 1052/1984 και το σχετικό έγγραφο του Υπ. Οικονομικών 1044408/1020/Α0012/19-05-2006.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της προσβαλλόμενης πράξης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στους υπόχρεους την αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2015/10-09-2015 κλήση σε ακρόαση.

Επί της κλήσης σε ακρόαση, οι υπόχρεοι εξέφρασαν γραπτώς τις απόψεις τους, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2015 ΕΜΠ/02-10-2015 υπόμνημα - έγγραφο που υπέβαλαν στην Υπηρεσία μας.

Η Υπηρεσία μας με την αριθμ. 33/06-11-2015 Απόφασή της, ανέπεμψε την υπόθεση, στην Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2015 ΕΜΠ/09-11-2015 διαβιβαστικό, προκειμένου να διενεργήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, επί των προσκομισθέντων από τους προσφεύγοντες νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα, εντός προθεσμίας 8 εργάσιμων ημερών.

Η Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ μας απέστειλε το με αριθμ. πρωτ./16-11-2015 σχετικό πόρισμα της στο οποίο αναφέρεται ότι:

«Με το ανωτέρω έγγραφο, διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας η με αριθμό 33/06-11-2015 Πράξη του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με την οποία αποφασίστηκε η αναπομπή για συμπληρωματικό έλεγχο της ασκηθείσας με αριθμό πρωτ./13-07-2015 ενδικοφανούς προσφυγής των
1) του με Α.Φ.Μ....., 2) του με Α.Φ.Μ..... και 3)
..... του με Α.Φ.Μ....., σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του Κεφ. Δ της ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Οι προσφεύγοντες προσκόμισαν ως νέα στοιχεία στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών τα ακόλουθα, τα οποία ζητήθηκαν με το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2015 έγγραφο της υπηρεσίας:

- 1) Το με αριθμό της 21/05/2009 Μισθωτήριο Συμβόλαιο κατατεθειμένο στην Α' Δ.Ο.Υ. Περιστερίου με το φυσικό πρόσωπο και όχι εταιρεία, όπως εσφαλμένα αναφέρεται, με Α.Φ.Μ.
- 2) Τους λογαριασμούς ηλεκτρικού ρεύματος της Δ.Ε.Η. Α.Ε. της περιόδου από 01/07/2007 έως 21/07/2010 των κάτωθι μετρητών κατανάλωσης-.....-.....-.....

Με βάση τα ανωτέρω στοιχεία και τις έγγραφες απόψεις επί των προσβαλλομένων με την ενδικοφανή προσφυγή λόγων, διενεργήθηκαν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- 1) Στην Αναλυτική Κατάσταση για τα Μισθώματα Ακινήτων (Ε2) του Οικονομικού Έτους 2010 που υπέβαλλε ο προσφεύγων, δήλωσε την εκμίσθωση μίας εκ των τεσσάρων οριζόντιων ιδιοκτησιών στον με Α.Φ.Μ., για το χρονικό διάστημα από 01/05/2009 έως 31/12/2009, με μηνιαίο τεκμαρτό μίσθωμα πενήντα (50) €, ενώ οι υπόλοιπες τρεις οριζόντιες ιδιοκτησίες δηλώθηκαν ως «κενό».

Επισημαίνεται ότι το φυσικό πρόσωπο με Α.Φ.Μ. και όχι εταιρεία όπως αναφέρεται από τους προσφεύγοντες, υπέβαλλε δήλωση για το οικονομικό έτος 2010 χωρίς να δηλώσει ποσό ενοικίου που πλήρωσε για κύρια κατοικία στον κωδικό 811 της δήλωσής του, δηλώνοντας στοιχεία εκμισθωτή στον ΚΩΔ. 801, το Α.Φ.Μ. του προσφεύγοντος, Δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του στην δήλωση του οικονομικού έτους 2010 είναι η οδό στο Περιστερί, η οποία είναι και η διεύθυνση κατοικίας και έδρας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και όχι η Κοινότητα Δεν δηλώθηκε δευτερεύουσα κατοικία από τον στη υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010, ενώ η κύρια κατοικία παραμένει μέχρι και σήμερα η διεύθυνση στο Περιστερί. Μετά από επικοινωνία με το Ι.Κ.Α. Περιστερίου ο προσφεύγων απασχόλησε τον ως κηπουρό, για το χρονικό διάστημα 2008 - 2011.

Στις Αναλυτικές καταστάσεις για τα Μισθώματα Ακινήτων (Ε2) των Οικονομικών Ετών 2008, 2009 και 2011 που συνυπέβαλλε με τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος ο προσφεύγων, δήλωσε και τις τέσσερις κατοικίες στην ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ως «κενές». Ως πρώτη δευτερεύουσα (εξοχική) κατοικία στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δηλώθηκε μία εκ των τεσσάρων οριζόντιων ιδιοκτησιών, επιφάνειας κύριων χώρων 50 τ.μ. και βοηθητικών χώρων 50 τ.μ. στην Κοινότητα Άλλωστε είναι πέρα από την κοινή πρακτική να ιδιοκατοικούνται τέσσερις οριζόντιες ιδιοκτησίες εντός του ιδίου οικοπέδου ως δευτερεύουσες εξοχικές κατοικίες από τον ίδιο επικαρπωτή και κατ' επέκταση να δηλωθούν και οι τέσσερις ως δευτερεύουσες εξοχές.

Επιπλέον αν ο προσφεύγων ιδιοκατοικούσε και τις τέσσερις οριζόντιες ιδιοκτησίες, οι οποίες έχουν ανεγερθεί εντός του ιδίου οικοπέδου, όφειλε να είχε δηλωθεί ιδιοκατοίκηση και των τεσσάρων οριζόντιων ιδιοκτησιών στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε τα οικονομικά έτη 2008 έως και 2011 και δεδομένου ότι η συνολική επιφάνειά τους είναι πάνω από 150 τ.μ. έπρεπε να δηλωθεί και ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για τις λοιπές δευτερεύουσες κατοικίες στον αντίστοιχο κωδικό 707, χωρίς όμως κάτι τέτοιο να έχει γίνει.

2) Σύμφωνα με τους λογαριασμούς ηλεκτρικού ρεύματος της Δ.Ε.Η. Α.Ε. της περιόδου από 01/07/2007 έως και 21/07/2010 των κάτωθι μετρητών κατανάλωσης - - -, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Οι μετρητές και, που σύμφωνα με το υπόμνημα αφορούν τις οριζόντιες ιδιοκτησίες που μεταβιβάστηκαν το 2010, εμφανίζουν κατανάλωση ρεύματος κατά πολύ μικρότερη από τους δύο άλλους μετρητές που αντιστοιχούν στις οριζόντιες ιδιοκτησίες που ιδιοχρησιμοποιήθηκαν ως δευτερεύουσες κατοικίες. Δεδομένου ότι στην αξία του ηλεκτρικού ρεύματος συμπεριλαμβάνεται και το ποσό της πάγιας χρέωσης, η κατανάλωση ρεύματος στις συγκεκριμένες κατοικίες δεν δικαιολογεί την ιδιοκατοίκησή τους. Ειδικότερα, η συνολική αξία ηλεκτρικού ρεύματος (χωρίς Φ.Π.Α.), συμπεριλαμβανομένης και της πάγιας χρέωσης, σε ετήσια βάση για κάθε ένα μετρητή έχει ως ακολούθως:

ΑΡ. ΠΑΡΟΧΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ (kWh) ΗΜΕΡΑΣ - ΝΥΧΤΑΣ	ΑΞΙΑ ΗΛΕΚΤΡΙΚΟΥ ΡΕΥΜΑΤΟΣ (€)
.....	20/09/2007-25/01/2008	1.693 kWh	110,26 €
	25/01/2008-27/01/2009	13.544 kWh	1.720,09 €
	27/01/2009-28/01/2010	21.478 kWh	2.911,64 €
	28/01/2010-26/01/2011	17.861 kWh	2.337,86 €

ΑΡ. ΠΑΡΟΧΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ (kWh) ΗΜΕΡΑΣ - ΝΥΧΤΑΣ	ΑΞΙΑ ΗΛΕΚΤΡΙΚΟΥ ΡΕΥΜΑΤΟΣ (€)
....	20/09/2007-25/01/2008	1.693 kWh	110,26 €
	25/01/2008-27/01/2009	10.814 kWh	1.387,60 €
	27/01/2009-28/01/2010	22.429 kWh	3.015,26 €
	28/01/2010-26/01/2011	21.567 kWh	2.947,21 €

ΑΡ. ΠΑΡΟΧΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ (kWh) ΗΜΕΡΑΣ - ΝΥΧΤΑΣ	ΑΞΙΑ ΗΛΕΚΤΡΙΚΟΥ ΡΕΥΜΑΤΟΣ (€)
.....	20/09/2007-25/01/2008	1.693 kWh	110,26 €
	25/01/2008-27/01/2009	1.902 kWh	192,23 €
	27/01/2009-28/01/2010	1.352 kWh	150,81 €

	28/01/2010-26/01/2011	1.111 kWh	134,81 €
--	-----------------------	-----------	----------

ΑΡ. ΠΑΡΟΧΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ (kWh) ΗΜΕΡΑΣ - ΝΥΧΤΑΣ	ΑΞΙΑ ΗΛΕΚΤΡΙΚΟΥ ΡΕΥΜΑΤΟΣ (€)
....	20/09/2007-25/01/2008	1.693 kWh	110,26 €
	25/01/2008-27/01/2009	2.664 kWh	239,24 €
	27/01/2009-28/01/2010	1.293 kWh	146,20 €
	28/01/2010-26/01/2011	2.118 kWh	204,73 €

Αναφορικά με τον ισχυρισμό στην υπό την κρίση σας ενδικοφανή προσφυγή του ότι ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έπρεπε να γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/94 και όχι του άρθρου 28 του Ν. 2238/94 και δεδομένου ότι γίνεται σχετική αναφορά και στην σελίδα 2 της Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., με την οποία αναπέμπεται η υπόθεση για συμπληρωματικό έλεγχο, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Δεδομένου ότι η περίπτωση αφορά ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο που αγοράστηκε από κοινού και εξ αδιαιρέτου από τρία φυσικά πρόσωπα με σκοπό την πώληση δύο εκ των τεσσάρων οριζόντιων ιδιοκτησιών, τούτο συνιστά εμπορική πράξη και το εισόδημα που αποκτάται θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 2238/94. Δεδομένου ότι για τις εργασίες τις ανέγερσης και πώλησης η επιχείρηση δεν έχει περιβληθεί το νόμιμο τύπο της εταιρείας ή άλλου υπόχρεου του άρθρου 2 παρ. 4 του Ν. 2238/94 (κοινωνίας), ανεξάρτητα από την μη υποβολή δήλωσης έναρξης επαγγέλματος θα φορολογηθεί ως αφανής εταιρεία. Ο συντελεστής φορολόγησης σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 1 του Ν. 2238/94 για την ελεγχόμενη χρήση είναι είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) επί των καθαρών κερδών.

Η με αριθμό 1052/1984 απόφαση του Σ.τ.Ε. αφορά περίπτωση στην οποία ένα φυσικό πρόσωπο ανεγείρει σε δικό του οικόπεδο οικοδομή, περιλαμβάνουσα οριζόντιες ιδιοκτησίες με σκοπό άλλες να πουλήσει και άλλες να κρατήσει για τον εαυτό του. Στην περίπτωση αυτή τα κέρδη από πωλήσεις υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. Ο συντελεστής φορολόγησης στην περίπτωση αυτή είναι δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδα, ο οποίος όμως σε περίπτωση μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων διπλασιάζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 του Ν. 2238/94. Επισημαίνεται ότι η Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με αριθμό 355/2013, η οποία έγινε αποδεκτή με την με ΠΟΛ. 1100 της 09/04/2014 αναφέρει ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/94 περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος σε περιπτώσεις αγοραπωλησίας ακινήτων για τις οποίες προκύπτει εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/94 και όχι για τις περιπτώσεις που έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/94. Ως εκ τούτου ο συντελεστής που έπρεπε να εφαρμοστεί στα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος είναι τριάντα τοις εκατό (30%) και όχι είκοσι τέσσερα τοις εκατό που τελικά εφαρμόστηκε.

Μετά τα ανωτέρω και δεδομένου ότι :

α) δεν τίθεται θέμα εκμίσθωσης ακινήτου, δεδομένου ότι ο μισθωτής ήταν υπάλληλος του προσφεύγοντα και δήλωνε διεύθυνση κατοικίας την διεύθυνση της κύριας κατοικίας του προσφεύγοντα και όχι την διεύθυνση του φερόμενου ως εκμισθούμενου ακινήτου

β) δεν ιδιοκατοικήθηκαν τα συγκεκριμένα ακίνητα ως δευτερεύουσες κατοικίες διότι δεν δηλώθηκαν στις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις, ούτε το τεκμαρτό εισόδημα λόγω της ιδιοκατοίκησης, όπως υπήρχε

σχετική υποχρέωση, δεν είθισται να ιδιοκατοικούνται ως δευτερεύουσες εξοχικές κατοικίες τέσσερις ανεξάρτητες οριζόντιες ιδιοκτησίες εντός του ιδίου οικοπέδου από τον ίδιο επικαρπωτή, ενώ ούτε από την κατανάλωση του ηλεκτρικού ρεύματος προκύπτει η ιδιοκατοίκηση αυτών.

Οι προσφεύγοντες, όπως αναφέρθηκε και στην από 26/06/2015 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, αποτελούν μέλη άτυπης εταιρείας τα οποία απέκτησαν από κοινού και εξ αδιαιρέτου από επαχθή αιτία αγροτεμάχιο εντός του οποίου ανέγειραν και πώλησαν δύο οριζόντιες ιδιοκτησίες με σκοπό το κέρδος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§§1,2,3:

«1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.

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

3. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

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

Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ Α΄ 43). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

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

ββ. Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.

β. Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εκτός ή εντός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας, οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί.

Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **34 «Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων» §1 εδάφιο 1,2 του ν.2238/1994:**

«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 αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000 - ΦΕΚ 248Α') όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής.

Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **34 «Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων» §2 του ν.2238/1994:**

«2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδά τους.

Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1100/09-04-2014** με θέμα: «Αποδοχή της με αρ. 355/2013 γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σχετικά με την μη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 32 καθώς και της παραγράφου 10 του άρθρου 70 του ν.2238/1994, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού και διοικητικής επίλυσης της διαφοράς αντίστοιχα, στις περιπτώσεις που, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, κρίνονται εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ επί πωλήσεων ακινήτων που αποκτήθηκαν από επαχθή ή μη επαχθή αιτία.» ορίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε για ενημέρωσή σας την 355/2013 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι, ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ και **επομένως δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 32 του ΚΦΕ, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, αλλά αποκλειστικά των διατάξεων του άρθρου 31 του ΚΦΕ περί λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, με την αιτιολογία ότι, ο νομοθέτης ρητά αναφέρει ότι, από το εισόδημα αυτό αφαιρούνται οι δαπάνες του άρθρου 31 του ΚΦΕ που βαρύνουν τον πωλητή, κάτι που δεν συμβιβάζεται με την έννοια του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στον οποίο οι δαπάνες που εμφανίζονται στα βιβλία του ελεγχόμενου δεν λαμβάνονται καθόλου υπόψη, προκειμένου να εξευρεθεί το ύψος των καθαρών κερδών του, τα οποία εξευρίσκονται αποκλειστικά με τη χρήση συγκεκριμένου μοναδικού συντελεστή καθαρού**

κέρδους επί του ακαθάριστου εισοδήματος. Και εν κατακλείδι κρίθηκε ότι, για την εξεύρεση των κερδών από πωλήσεις ακινήτων, για τις οποίες, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, προκύπτει εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις του άρθρου 28 του ν.2238/1994 δεν δύνανται να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος. **Ενόψει τούτου και με δεδομένο ότι εν προκειμένω δεν πρόκειται για εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων(άρθρο 34 του ν.2238/1994),** ούτε για εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (άρθρο 49 ν.2238/1994) προκύπτει ότι δεν τυγχάνουν εφαρμογής και οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 70 του ίδιου νόμου. Η παρούσα γνωμοδότηση εφαρμόζεται και για την 532/2012 γνωμοδότηση η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1047/11.3.2013), σχετικά με την εφαρμογή διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ σε περιπτώσεις πωλήσεων ακινήτων που αποκτήθηκαν από επαχθή ή μη επαχθή αιτία.».

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν των με αριθμ./15-04-2015,/15-04-2015 και/11-06-2015 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, διενεργήθηκε έλεγχος στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της, ΑΦΜ:, του, ΑΦΜ: και του, ΑΦΜ:, αντίστοιχα.

Επειδή, από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι:

1) Με το υπ' αριθ. **25394/25-05-2006** συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αττικής, οι προσφεύγοντες, προέβησαν στην αγορά εξ' αδιαιρέτου αγρού μετά της άδειας οικοδομής ευρισκόμενο στην ειδική θέση της κτηματικής περιφέρειας της Κοινότητας Αττικής εκτάσεως 3.160 τ.μ. με τίμημα 13.410,21€ ως ακολούθως:

α) κατά το ½ εξ αδιαιρέτου της ψιλής κυριότητας, ο,

β) κατά το ½ εξ αδιαιρέτου της ψιλής κυριότητας, η και

γ) κατά το δικαίωμα της επικαρπίας, ο, ο οποίος εκχώρησε στους ανωτέρω την άδεια οικοδομής.

2) Με τη με αριθμ. **25543/03-07-2006** Πράξη σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών και διανομής:

α) ο λαμβάνει την ψιλή κυριότητα των μελλουσών να αναγερθούν οριζοντίων ιδιοκτησιών με στοιχεία ΚΤΙΡΙΟ 1 και ΚΤΙΡΙΟ 3 και την εξ αδιαιρέτου αναλογία τους στο αγροτεμάχιο, η οποία είναι η αρχική συγκυριότητα του στο οικόπεδο, δηλαδή πεντακόσια χιλιοστά εξ αδιαιρέτου,

β) η λαμβάνει την ψιλή κυριότητα των μελλουσών να αναγερθούν οριζοντίων ιδιοκτησιών με στοιχεία ΚΤΙΡΙΟ 2 και ΚΤΙΡΙΟ 4 και την εξ αδιαιρέτου αναλογία τους στο αγροτεμάχιο, η οποία είναι η αρχική συγκυριότητα του στο οικόπεδο, δηλαδή πεντακόσια χιλιοστά εξ αδιαιρέτου και

γ) ο παραμένει επικαρπωτής των ανωτέρω μελλουσών να αναγερθούν οριζοντίων ιδιοκτησιών με την εξ αδιαιρέτου αναλογία τους στο οικόπεδο.

3) Μετά την αποπεράτωση των ως άνω οικοδομών οι ανωτέρω προέβησαν στις παρακάτω πωλήσεις:

α) Οι και πώλησαν οριζόντια ιδιοκτησία ισογείου ορόφου με στοιχείο (ΚΤΙΡΙΟ 2), επιφανείας 50τ.μ. στην οποία ανήκει κατ' αποκλειστική χρήση η υπό τον αριθμό δύο (2) αποθήκη υπογείου ορόφου της ως άνω οικοδομής, επιφανείας 50τ.μ., αντί πραγματικού τιμήματος 160.000,00 ευρώ (Αντικ. αξία 81.391,00 ευρώ) και προς τούτο συντάχθηκε το με αριθμ. 29825/14-05-2010 συμβόλαιο της συμβολαιογράφουΑττικής

β) Οι και πώλησαν οριζόντια ιδιοκτησία ισογείου ορόφου με στοιχείο (ΚΤΙΡΙΟ 1), επιφανείας 50τ.μ. στην οποία ανήκει κατ' αποκλειστική χρήση η υπό τον αριθμό ένα (1) αποθήκη υπογείου ορόφου της ως άνω οικοδομής, επιφανείας 50τ.μ., αντί πραγματικού τιμήματος 150.000,00 **ευρώ** (Αντικ. αξία 82.483,00 ευρώ) και προς τούτο συντάχθηκε το με αριθμ. 29975/21-07-2010 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αττικής

4) Συνολικά έχουν αναγεργηθεί τέσσερις οριζόντιες ιδιοκτησίες δύο εκ των οποίων με σκοπό την πώληση και την επίτευξη κέρδους. Δεδομένου ότι οι συγκεκριμένες κατοικίες δεν ανεγέρθηκαν με σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου, ούτε ιδιοκατοικήθηκαν ή εκμισθώθηκαν, αλλά ανεγέρθηκαν με σκοπό την πώληση, θεωρείται εμπορική πράξη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. επί πωλήσεως ακινήτων και τα κέρδη αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Επειδή, συνέπεια των ανωτέρω διαπιστώσεων, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ η υπ' αριθ./24-06-2015 εντολή ελέγχου, οικονομικού έτους 2011, που αφορά τα τρία φυσικά πρόσωπα ήτοι την, ΑΦΜ:, τον, ΑΦΜ: και τον, ΑΦΜ:, τα οποία φυσικά πρόσωπα σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Αστικού Κώδικα αποτελούν τους εταίρους, **άτυπης συμμετοχικής εταιρείας,** προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στην ως άνω Άτυπη Εταιρεία για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 2, 28, 34, 61, 62, 66, & 68 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, από το 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 και ουδέποτε θεώρησαν βιβλία και στοιχεία (άρθρο 2 του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ.).

Επειδή, ο έλεγχος για τη φορολόγηση των προσδιορισθέντων καθαρών κερδών από εμπορική δραστηριότητα εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2238/94 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.

Επειδή, τέτοια δήλωση δεν έχει υποβληθεί μέχρι και την ολοκλήρωση του ελέγχου, οπότε δεν προκύπτει και βούληση των κοινωνιών 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.

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 Αφανή Εταιρεία».

Επειδή, το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου στην άτυπη συμμετοχική εταιρία είναι το εξής:

1. Τα τρία φυσικά πρόσωπα απέκτησαν από κοινού και εξ αδιαιρέτου, από επαχθή αιτία, αγροτεμάχιο εντός του οποίου ανέγειραν και πώλησαν δυο οριζόντιες ιδιοκτησίες, με σκοπό την επίτευξη κέρδους, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§§2,3 του Ν. 2238/94, άσκησαν εμπορική δραστηριότητα και αποτελούν εταίρους άτυπης εταιρίας.
2. Οι ως άνω πράξεις πώλησης των ανεγειρόμενων οικοδομών, λογίζονται ως εμπορική δραστηριότητα της άτυπης εταιρείας και το κέρδος από αυτές λογίζεται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της προσβαλλόμενης πράξης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στους προσφεύγοντες την αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2015/10-09-2015 κλήση σε ακρόαση με την οποία τους καλέσαμε με την υποβολή γραπτού υπομνήματος στην Υπηρεσία μας το αργότερο μέχρι την 02/10/2015, να εκθέσουν τις απόψεις τους που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς τους προσκομίζοντας κάθε επιπλέον σχετικό αποδεικτικό στοιχείο, στις ως κάτωθι περιπτώσεις:

1) Αναφορικά με την **ηλεκτροδότηση οριζόντιων ιδιοκτησιών**, α) την με αριθμ. 25543/03-07-2006 Πράξη σύστασης οριζόντιων ιδιοκτησιών, β) τα με αριθμ. 29825/14-05-2010 και 29975/21-07-2010 Συμβόλαια της Συμβολαιογράφου, γ) λογαριασμούς ηλεκτρικού ρεύματος της ΔΕΗ της περιόδου από 01/07/2007 έως 21/07/2010 των κάτωθι μετρητών κατανάλωσης- - - και δ) αντίγραφα των δηλώσεων Ε9 ακινήτων που υπάρχουν 01/01/2007, 01/01/2008, 01/01/2009, 01/01/2010 και 01/01/2011.

2) Αναφορικά με το **μισθωθέν ακίνητο**, το μισθωτήριο συμβόλαιο με την εταιρεία, ΑΦΜ:.....

Επειδή, επί της κλήσης σε ακρόαση οι υπόχρεοι εξέφρασαν γραπτώς τις απόψεις τους με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2015 ΕΜΠ/02-10-2015 υπόμνημα - έγγραφο που υπέβαλαν στην Υπηρεσία μας, προσκομίζοντας τα ως άνω ζητηθέντα στοιχεία.

Επειδή, στη συνέχεια, με την αριθμ. 33/06-11-2015 Απόφασή της, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2015 ΕΜΠ/09-11-2015 διαβιβαστικό, προκειμένου να διενεργήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των προσκομισθέντων από τους προσφεύγοντες νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας 8 εργάσιμων ημερών.

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ μας απέστειλε το με αριθμ. πρωτ./16-11-2015 σχετικό πόρισμα στο οποίο αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι:

« Με βάση τα ανωτέρω στοιχεία και τις έγγραφες απόψεις επί των προσβαλλομένων με την ενδικοφανή προσφυγή λόγων, διενεργήθηκαν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Στην Αναλυτική Κατάσταση για τα Μισθώματα Ακινήτων (Ε2) του Οικονομικού Έτους 2010 που υπέβαλλε ο προσφεύγων, δήλωσε την εκμίσθωση μίας εκ των τεσσάρων οριζόντιων ιδιοκτησιών στον με Α.Φ.Μ., για το χρονικό διάστημα από 01/05/2009 έως 31/12/2009, με μηνιαίο τεκμαρτό μίσθωμα πενήντα (50) €, ενώ οι υπόλοιπες τρεις οριζόντιες ιδιοκτησίες δηλώθηκαν ως «κενό».

Επισημαίνεται ότι το φυσικό πρόσωπο με Α.Φ.Μ. και όχι εταιρεία όπως αναφέρεται από τους προσφεύγοντες, υπέβαλλε δήλωση για το οικονομικό έτος 2010 χωρίς να δηλώσει ποσό ενοικίου που πλήρωσε για κύρια κατοικία στον κωδικό 811 της δήλωσής του, δηλώνοντας στοιχεία εκμισθωτή στον ΚΩΔ. 801, το Α.Φ.Μ. του προσφεύγοντος, Δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του στην δήλωση του

οικονομικού έτους 2010 είναι η οδός στο Περιστέρι, η οποία είναι και η διεύθυνση κατοικίας και έδρας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και όχι η Κοινότητα Δεν δηλώθηκε δευτερεύουσα κατοικία από τον στη υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010, ενώ η κύρια κατοικία παραμένει μέχρι και σήμερα η διεύθυνση στο Περιστέρι. Μετά από επικοινωνία με το Ι.Κ.Α. Περιστερίου ο προσφεύγων απασχόλησε τον ως κηπουρό, για το χρονικό διάστημα 2008 - 2011.

Στις Αναλυτικές καταστάσεις για τα Μισθώματα Ακινήτων (Ε2) των Οικονομικών Ετών 2008, 2009 και 2011 που συνυπέβαλλε με τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος ο προσφεύγων, δήλωσε και τις τέσσερις κατοικίες στην ΚΟΙΝΟΤΗΤΑως «κενές». Ως πρώτη δευτερεύουσα (εξοχική) κατοικία στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δηλώθηκε μία εκ των τεσσάρων οριζόντιων ιδιοκτησιών, επιφάνειας κύριων χώρων 50 τ.μ. και βοηθητικών χώρων 50 τ.μ. στην Κοινότητα Άλλωστε είναι πέρα από την κοινή πρακτική να ιδιοκατοικούνται τέσσερις οριζόντιες ιδιοκτησίες εντός του ιδίου οικοπέδου ως δευτερεύουσες εξοχικές κατοικίες από τον ίδιο επικαρπωτή και κατ' επέκταση να δηλωθούν και οι τέσσερις ως δευτερεύουσες εξοχές.

Επιπλέον αν ο προσφεύγων ιδιοκατοικούσε και τις τέσσερις οριζόντιες ιδιοκτησίες, οι οποίες έχουν ανεγερθεί εντός του ιδίου οικοπέδου, όφειλε να είχε δηλωθεί ιδιοκατοίκηση και των τεσσάρων οριζόντιων ιδιοκτησιών στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε τα οικονομικά έτη 2008 έως και 2011 και δεδομένου ότι η συνολική επιφάνειά τους είναι πάνω από 150 τ.μ. έπρεπε να δηλωθεί και ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για τις λοιπές δευτερεύουσες κατοικίες στον αντίστοιχο κωδικό 707, χωρίς όμως κάτι τέτοιο να έχει γίνει.

2) Σύμφωνα με τους λογαριασμούς ηλεκτρικού ρεύματος της Δ.Ε.Η. Α.Ε. της περιόδου από 01/07/2007 έως και 21/07/2010 των κάτωθι μετρητών κατανάλωσης - - -, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Οι μετρητές και, που σύμφωνα με το υπόμνημα αφορούν τις οριζόντιες ιδιοκτησίες που μεταβιβάστηκαν το 2010, εμφανίζουν κατανάλωση ρεύματος κατά πολύ μικρότερη από τους δύο άλλους μετρητές που αντιστοιχούν στις οριζόντιες ιδιοκτησίες που ιδιοχρησιμοποιήθηκαν ως δευτερεύουσες κατοικίες. Δεδομένου ότι στην αξία του ηλεκτρικού ρεύματος συμπεριλαμβάνεται και το ποσό της πάγιας χρέωσης, η κατανάλωση ρεύματος στις συγκεκριμένες κατοικίες δεν δικαιολογεί την ιδιοκατοίκησή τους. Ειδικότερα, η συνολική αξία ηλεκτρικού ρεύματος (χωρίς Φ.Π.Α.), συμπεριλαμβανομένης και της πάγιας χρέωσης, σε ετήσια βάση για κάθε ένα μετρητή έχει ως ακολούθως:

ΑΡ. ΠΑΡΟΧΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ (kWh) ΗΜΕΡΑΣ - ΝΥΧΤΑΣ	ΑΞΙΑ ΗΛΕΚΤΡΙΚΟΥ ΡΕΥΜΑΤΟΣ (€)
.....	20/09/2007-25/01/2008	1.693 kWh	110,26 €
	25/01/2008-27/01/2009	13.544 kWh	1.720,09 €
	27/01/2009-28/01/2010	21.478 kWh	2.911,64 €
	28/01/2010-26/01/2011	17.861 kWh	2.337,86 €

ΑΡ. ΠΑΡΟΧΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ (kWh) ΗΜΕΡΑΣ - ΝΥΧΤΑΣ	ΑΞΙΑ ΗΛΕΚΤΡΙΚΟΥ ΡΕΥΜΑΤΟΣ (€)
.....	20/09/2007-25/01/2008	1.693 kWh	110,26 €

	25/01/2008-27/01/2009	10.814 kWh	1.387,60 €
	27/01/2009-28/01/2010	22.429 kWh	3.015,26 €
	28/01/2010-26/01/2011	21.567 kWh	2.947,21 €

ΑΡ. ΠΑΡΟΧΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ (kWh) ΗΜΕΡΑΣ - ΝΥΧΤΑΣ	ΑΞΙΑ ΗΛΕΚΤΡΙΚΟΥ ΡΕΥΜΑΤΟΣ (€)
.....	20/09/2007-25/01/2008	1.693 kWh	110,26 €
	25/01/2008-27/01/2009	1.902 kWh	192,23 €
	27/01/2009-28/01/2010	1.352 kWh	150,81 €
	28/01/2010-26/01/2011	1.111 kWh	134,81 €

ΑΡ. ΠΑΡΟΧΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ (kWh) ΗΜΕΡΑΣ - ΝΥΧΤΑΣ	ΑΞΙΑ ΗΛΕΚΤΡΙΚΟΥ ΡΕΥΜΑΤΟΣ (€)
.....	20/09/2007-25/01/2008	1.693 kWh	110,26 €
	25/01/2008-27/01/2009	2.664 kWh	239,24 €
	27/01/2009-28/01/2010	1.293 kWh	146,20 €
	28/01/2010-26/01/2011	2.118 kWh	204,73 €

Επειδή, όπως προκύπτει από τις ως άνω πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενέργησε η Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η πρώτη από τις πωληθείσες ιδιοκτησίες ιδιοχρησιμοποιήθηκε ως δευτερεύουσα εξοχική κατοικία από τον και ότι η δεύτερη εκμισθώθηκε από 01/05/2009 στην εταιρεία, ΑΦΜ: τυγχάνει αναπόδεδεικτος και ως εκ τούτου είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την **1052/1984 απόφαση ΣτΕ**, επιχείρηση, ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, ασκεί και αυτός που ανεγείρει σε δικό του οικόπεδο μεμονωμένη οικοδομή, περιλαμβάνουσα οριζόντιες ιδιοκτησίες με σκοπό άλλες μεν ιδιοκτησίες να πουλήσει, άλλες δε να κρατήσει για τον εαυτό του. Στην περίπτωση αυτή υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με το [άρθρο 34 παρ.1](#) του Κ.Φ.Ε., τα κέρδη από τις πωλήσεις, έστω και αν τις πωλήσεις αυτές τις ενεργεί με σκοπό να αποκτήσει χρήματα που χρειάζεται για την ανέγερση όλης της οικοδομής (1044408/1020/Α0012/19-05-2006). **Επειδή, εν προκειμένω**, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2238/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 .

Επειδή, συγκεκριμένα, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη στο ποσό των 296.589,79€ το οποίο προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της αξίας πώλησης των δύο ακινήτων 310.000,00€ (150.000,00€ και 160.000,00€) και της αξίας αγοράς του οικοπέδου εντός του οποίου ανεγέρθηκαν ποσού 13.410,21€.

Επειδή, τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδά τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34§2 και σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ο συντελεστής αυτός διπλασιάζεται.

Επειδή, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα καθώς εφόσον ο έλεγχος αποδέχθηκε την ύπαρξη άτυπης κερδοσκοπικής εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών την αγορά οικοπέδου την ανέγερση και πώληση ακινήτων, υποχρεούμενης σε δήλωση έναρξης εργασιών, τήρησης βιβλίων και στοιχείων, υποβολής δηλώσεως Άτυπης Εταιρείας, παραλήψεις για τις οποίες

επέβαλλε πρόστιμα βάσει των ισχυουσών διατάξεων, όφειλε να προσδιορίσει τα αποτελέσματα αυτής με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, σύμφωνα άλλωστε και με την Απόφαση του Σ.Τ.Ε. 1052/1984 και το σχετικό έγγραφο του Υπ. Οικονομικών 1044408/1020/A0012/19-05-2006, **είναι βάσιμος Ως εκ τούτου**, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η έρευνα των λοιπών ισχυρισμών των προσφευγόντων.

Σημειώνεται ότι:

Α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§§1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...

β) ...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Β) Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Γ) Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: *«Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου»* στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 13/07/2015 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των α) του με **Α.Φ.Μ.....**, β) του με

Α.Φ.Μ..... και γ) **του με Α.Φ.Μ.....**, ως μέλη ΑΤΥΠΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση ακινήτων και την **ακύρωση** της με αριθμ./26-06-2015 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Άτυπης Εταιρίας, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2010 έως 31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια).

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

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).