



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

Καλλιθέα, 31/07/2014

Αριθμός απόφασης: 2339

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. 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».
 - γ. 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».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 06/06/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ και του του ΑΦΜ, κατοίκων Νέας Μάκρης, επί της οδού κατά των υπ' αρ. /2014, /2014 και /2014 πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
4. Τις υπ' αριθ. /2014, /2014 και ... /2014 πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 23/07/2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 06/06/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ: και του του, ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A) Με την αριθμ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Άτυπης Εταιρίας (άρθρο 28 ν.4174/2013) οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2010 έως 31/12/2010) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρίας με ποσοστό συμμετοχής 50% εκάστου, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού € 11.088,42 πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 13.306,10 €, ήτοι σύνολο € 24.394,52.

Η διαφορά φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 προέκυψε βάσει του πορίσματος της από 30/04/2014 έκθεσης πλήρους ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και της διαπίστωσης ότι το υπό εξέταση ακίνητο αποκτήθηκε από τους προσφεύγοντες, με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κατά συνέπεια, η πράξη αυτή φέρει τα χαρακτηριστικά της εμπορικής δραστηριότητας, όπως εννοιολογικά την οριοθετεί το άρθρο 28 του Ν. 2238/94 καθώς και η Α.Υ.Ο. 1071439/1418/A0012/24-07-2007. Επομένως, η πράξη της πώλησης του ακινήτου, λογίζεται ως εμπορική δραστηριότητα και το κέρδος από αυτή να λογιστεί ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

B) Με την αριθμ./2014 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρίας με ποσοστό συμμετοχής 50% εκάστου, πρόστιμο ποσού σε € 586,00 βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 § 2 περ. αβ' του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/13.

Η ανωτέρω απόφαση επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει της από 30/04/2014 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. του Υπ. Οικονομικών Η παράβαση προέκυψε καθώς η ελεγχόμενη άτυπη εταιρία για τη χρήση 2010, ενώ άσκησε εμπορική δραστηριότητα λόγω αγοράς και πώλησης ακινήτου, με σκοπό το κέρδος, όπως αυτή η εμπορική δραστηριότητα περιγράφεται στο άρθρο 28 του Ν. 2238/1994, εν τούτοις **δεν θεώρησε και δεν τήρησε βιβλία και στοιχεία, Β' κατηγορίας Κ.Β.Σ.** κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 4§3^α Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του Ν.4174/13.

Γ) Με την αριθμ./2014 απόφαση επιβολής αυτοτελούς προστίμου άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρίας με ποσοστό συμμετοχής 50% εκάστου, πρόστιμο ποσού σε € 300,00 βάσει των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/13

Η ανωτέρω απόφαση επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει της από 30/04/2014 έκθεσης ελέγχου για την επιβολή αυτοτελών προστίμων άρθρου 4 ν.2523/97 του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. του Υπ. Οικονομικών Η εν λόγω παράβαση προέκυψε καθώς η ελεγχόμενη άτυπη εταιρία για τη

χρήση 2010, ενώ άσκησε εμπορική δραστηριότητα λόγω αγοράς και πώλησης ακινήτου, με σκοπό το κέρδος, όπως αυτή η εμπορική δραστηριότητα περιγράφεται στο άρθρο 28 του Ν. 2238/1994, εν τούτοις **δεν έκανε έναρξη εργασιών ως εκμεταλλευτής ακινήτων**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36§1^α του Ν. 2859/2000.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με το υπ' αριθ. πρωτ./**1-7-2013** Δελτίο Πληροφοριών, το 5^ο Ειδικό Συνεργείο ελέγχου Φ.Μ.Α.Π. (που συνεστήθη με την αρ. Δ13ΦΜΑΠ1085481ΕΞ2011 Α.Υ.Ο.) γνωστοποιεί τις διαπιστώσεις που έκανε σχετικά με τον προσφεύγοντα, προκειμένου να διερευνηθεί έλεγχος εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 του ν. 2238/94. Οι διαπιστώσεις αφορούν δέκα τέσσερις (14) περιπτώσεις αγοραπωλησιών ακινήτων (οικοπέδων και κτισμάτων) καθώς επίσης και τέσσερις (4) περιπτώσεις αγοράς οικοπέδων, ανέγερσης οικοδομών και κατόπιν πώλησης των διαμερισμάτων.

Κατόπιν του ως άνω δελτίου πληροφοριών, εκδόθηκε η υπ' αριθ./**18-11-2013** εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΔΕΛΑ 1139975 ΕΞ 2012/10-12-2012, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στον προσφεύγοντα, ως φυσικό πρόσωπο, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 2, 28, 34, 61, 62, 66, & 68 του Ν. 2238/1994.

Από τον έλεγχο που έγινε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009- 2011, τις οποίες υπέβαλε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Α) Το έτος 2008, με το υπ' αριθ. **18568/08-07-2008** συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών του, οι προσφεύγοντες του και του, αγόρασαν κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου έκαστος μία αυτοτελή και ανεξάρτητη διαιρεμένη ιδιοκτησία (κάθετη), η οποία αποτελείται από: α) τα 475,55/1000 εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 1.136,56 τ.μ., ευρισκόμενο εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου του Δήμου Ν. Μάκρης, στο υπ' αριθ. Ο.Τ της Πολεοδομικής Ενότητας και β) το δικαίωμα κατασκευής οικοδομής σ' αυτό σύμφωνα με τις κείμενες πολεοδομικές διατάξεις, αντί τιμήματος **118.805,00 ευρώ** (Αντικειμενική Αξία 118.803.77 ευρώ) πλέον έξοδα ΦΜΑ **12.224,60 ευρώ**, Δικηγορικά έξοδα **1.023,20 ευρώ** και έξοδα Συμβολαιογράφου **1.569,66 ευρώ**. Ήτοι συνολικό κόστος απόκτησης του ανωτέρω ακινήτου **133.622,46 ευρώ**.

Β) Στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 χρήσης 2008, που υπέβαλαν οι ανωτέρω, δήλωσαν στον κωδικό 735 το κόστος για την αγορά του ανωτέρω ακινήτου, ήτοι το ποσό των **66.811,23 ευρώ, έκαστος**.

Γ) Το έτος 2010, οι προσφεύγοντες πώλησαν το ανωτέρω οικόπεδο και προς τούτο συντάχθηκε το με αρ. **19.996/22-06-2010** συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών του έναντι τιμήματος **132.005,00 ευρώ**, (Αντικειμ. Αξία 132.004,19 ευρώ).

Δ) Στη με αριθμό/2011 υποβληθείσα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, ο συμπεριέλαβε ολόκληρο το παραπάνω ποσό των **132.005,00 €** στον κωδικό 781

(ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων) **και όχι το ποσοστό που του αναλογούσε (50%).**

Ε) Στη με αριθμό/2012 υποβληθείσα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, ο δήλωσε ορθά το 50% του ανωτέρου ποσού που του ανήκε, ήτοι το ποσό των **66.002,50 ευρώ.**

Συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων, εκδόθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθ. /13-12-2013 εντολή ελέγχου, οικονομικών ετών 2009 – 2011, που αφορά τα δύο φυσικά πρόσωπα ήτοι τον του με Α.Φ.Μ και τον του με Α.Φ.Μ, τα οποία φυσικά πρόσωπα σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Αστικού Κώδικα αποτελούν τους εταίρους με ποσοστό 50% έκαστος, **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.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Βάσει του διενεργηθέντος ελέγχου στην άτυπη συμμετοχική εταιρία **προκύπτουν τα εξής:**

1. Τα δύο φυσικά πρόσωπα απέκτησαν και πώλησαν το υπό έλεγχο ακίνητο με σκοπό την επίτευξη κέρδους και δεν υφίσταται θέμα αξιοποίησης κεφαλαίου, δεδομένου ότι η ιδιοκτησία αυτή δεν εκμισθώθηκε σε τρίτους, ούτε ιδιοχρησιμοποιήθηκε με οιονδήποτε τρόπο από τα φυσικά πρόσωπα κατά την αναλογία που τους ανήκε, αλλά πουλήθηκε στο σύνολό της.
2. Η αγοραπωλησία του εν λόγω ακινήτου δεν αποτελεί ευκαιριακή αλλά συστηματική πράξη, γεγονός που επιβεβαιώνεται από το πλήθος των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών, που όπως προκύπτει από το υπ' αριθ. πρωτ. /1-7-2013 Δελτίο Πληροφοριών του 5^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου ΦΜΑΠ, ανέρχονται σε πάνω από 18 περιπτώσεις.
3. Στη συγκεκριμένη αγοραπωλησία η άτυπη συμμετοχική εταιρία λειτούργησε ως εμπορική επιχείρηση με σκοπό την επίτευξη κέρδους από πώληση οικοπέδου. Κατά συνέπεια η πράξη αυτή φέρει τα χαρακτηριστικά της εμπορικής δραστηριότητας όπως εννοιολογικά την οριοθετεί το άρθρο 28 του ΚΦΕ (Ν. 2238/94) καθώς και η Α.Υ.Ο 1071439/1418/A0012/24-7-2007 και
4. Το κέρδος από αυτή τη πράξη λογίζεται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Στη συνέχεια, σύμφωνα με τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος προσδιόρισε:

Α) **τα ακαθάριστα έσοδα** όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2238/94, δηλαδή στην αξία των πωληθέντων ακινήτων, όπως αυτή προκύπτει από τα συμβόλαια πώλησης. Συγκεκριμένα, επειδή οι προσφεύγοντες πώλησαν, έναντι τιμήματος **132.005,00 ευρώ** (Αντικειμενική Αξία **132.004,19 ευρώ**), το υπό έλεγχο ακίνητο και προς τούτο συντάχθηκε το με αριθμ. **19.996/22-06-2010** συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών του, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης άτυπης συμμετοχικής εταιρίας, για τη χρήση 2010, στο ποσό των 132.005,00 ευρώ.

Β) τα καθαρά κέρδη, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1997 (εξωλογιστικός προσδιορισμός), καθώς για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 δεν τηρήθηκαν βιβλία και στοιχεία.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αφού συνέκρινε τα καθαρά κέρδη όπως προκύπτουν βάσει λογιστικού προσδιορισμού € 13.200 (πίνακας 1) και εξωλογιστικού προσδιορισμού € 44.353,68 (πίνακας 2) έλαβε τα μεγαλύτερα, ήτοι αυτά που προκύπτουν με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό, δηλ. **43.353,68 ευρώ**.

Πίνακας 1 Λογιστικός Προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος βάσει του άρθρ. 28 του Ν. 2238/94.

Περιγραφή Ακινήτου	Συμβόλαια	Συνολική Αξία σε ευρώ	Καθαρό κέρδος σε ευρώ
Τα 475/1000 Οικοπέδου (ανεξάρτητη διαιρεμένη κάθετη ιδιοκτησία) συνολικής εκτάσεως 1.136,56 τ.μ. κείμενο στο Ο.Τ. της ΠΕ του Δήμου Ν.ΜΑΚΡΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ.			
κόστος απόκτησης	18.568/8-7-2008.	118.805,00	
τίμημα πώλησης	19.996/22-6-2010	132.005,00	13.200,00
Συνολικό κέρδος άρθρου 28 Ν.2238/1994			13.200,00

Πίνακας 2: Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος βάσει του άρθρ. 32 του Ν. 2238/94.

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	Σ Κ Κ* Κ.Α. 9220	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΣΕ ΕΥΡΩ
19.996/22-6-2010	132.005,00	24%*40%=33,6%	44.353,68
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ			44.353,68

Με την παρούσα προσφυγή, οι προσφεύγοντες:

1. στρέφονται κατά: α) της με αριθμ./14 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος άτυπης εταιρίας του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, οικονομικού έτους 2011, β) της με αριθμ. .../14 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2010 και γ) της με αριθμ./14 απόφασης επιβολής αυτοτελούς προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., χρήσης 2010.

2 . ζητούν την ακύρωσή τους ή άλλως την τροποποίησή τους και επικαλούνται τους κάτωθι λόγους:

A) Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 § 1, 2 και 3 του Ν.2238/1994, αφού **δεν πληρούνται το υποκειμενικό κριτήριο της πρόθεσης κέρδους αλλά αντίθετα η αγορά του υπό κρίση ακινήτου συντελέστηκε μόνον με σκοπό την επένδυση των κεφαλαίων τους, καθώς η πιο ασφαλής επένδυση των όποιων κεφαλαίων τους, την περίοδο εκείνη, ήταν η επένδυση σε γη.** Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους αναφέρουν το γεγονός ότι η αγορά του οικοπέδου συνολικής έκτασης 1.136,56τ.μ. έλαβε χώρα το έτος 2008, ενώ η πώληση του πραγματοποιήθηκε το 2010, ήτοι δύο έτη μεταγενέστερα της αρχικής αγοράς.

B) Η εφαρμογή **ΜΣΚΚ 24%** που αντιστοιχεί στον κωδικό αριθμό 9220: επιχείρηση μεταπωλήσεως οικοπέδων **αντί του ορθού ΜΣΚΚ 15%** που αντιστοιχεί στον κωδικό αριθμό 9219: επιχείρηση ανεγέρσεως και πωλήσεως οικοπέδων, **είναι εσφαλμένη και καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτές.**

Γ) Σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 2238/94 **θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 § 3 του ν. 2238/94** στις οποίες αναφέρεται 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, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.*»

Δ) Σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, για την φορολόγηση των καθαρών κερδών έπρεπε να εφαρμοστούν **οι διατάξεις περί «Κοινωνίας» και όχι αυτές περί «Άτυπης Συμμετοχικής Εταιρίας».** Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους αναφέρουν τα άρθρα 785 και 1113 του Αστικού Κώδικα.

3. ζητούν να κληθούν από την Υπηρεσία μας, ώστε να εκθέσουν τις απόψεις τους κατά την εξέταση της παρούσας.

A) Σχετικά με 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 αντίθετα η αγορά του υπό κρίση ακινήτου συντελέστηκε μόνον με σκοπό την επένδυση των κεφαλαίων τους.

Επειδή, το έτος 2008, με το υπ' αριθ. **18568/08-07-2008** συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών του, οι προσφεύγοντες αγόρασαν κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου έκαστος μία αυτοτελή και ανεξάρτητη διαιρεμένη ιδιοκτησία (κάθετη), η οποία αποτελείται από α) τα 475,55/1000 εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου συνολικής έκτασης 1.136,56 τ.μ., ευρισκόμενο εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου του Δήμου Ν. Μάκρης, στο υπ' αριθ. Ο.Τ της Πολεοδομικής Ενότητας και β) το δικαίωμα κατασκευής οικοδομής σ' αυτό σύμφωνα με τις κείμενες πολεοδομικές διατάξεις, αντί τιμήματος **118.805,00 ευρώ** (Αντικειμενική Αξία 118.803.77 ευρώ) πλέον έξοδα ΦΜΑ **12.224,60 ευρώ**, Δικηγορικά έξοδα **1.023,20 ευρώ** και έξοδα Συμβολαιογράφου **1.569,66 ευρώ**. Ήτοι συνολικό κόστος απόκτησης του ανωτέρω ακινήτου **133.622,46 ευρώ**.

Επειδή, το έτος 2010, οι προσφεύγοντες πώλησαν, έναντι τιμήματος 132.005,00 ευρώ (Αντικειμενική Αξία 132.004,19 ευρώ), το υπό έλεγχο οικόπεδο και προς τούτο συντάχθηκε το με αριθμ. 19.996/22-06-2010 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών του

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, η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου ορίζει ότι: «Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπωματική 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.»

Επειδή, με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «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....»

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, όπως προκύπτει με το αριθμ. πρωτ./01-07-2013 Δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του Ν.2238/1994, του 5^{ΟΥ} 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. Μάλιστα, σε (7) περιπτώσεις η απόκτηση των ακινήτων έγινε μέσω πλειστηριασμού.

Επειδή, από τα παραπάνω σαφώς προκύπτει ότι οι αγοραπωλησίες ακινήτων στις οποίες προέβησαν οι προσφεύγοντες δεν ήταν ευκαιριακές πράξεις αλλά λόγω του πλήθους αυτών

προσλαμβάνουν το χαρακτήρα και την έννοια της συστηματικότητας και ως εκ τούτου **πληρούται το κριτήριο της «πρόθεσης κέρδους».**

Επειδή, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 - 2011 των προσφευγόντων, ουδέποτε ιδιοχρησιμοποίησαν με οιονδήποτε τρόπο το εν λόγω ακίνητο ούτε το μίσθωσαν ή παραχώρησαν σε τρίτους ή σε αλλά συγγενικά πρόσωπα, οπότε **δεν υφίσταται θέμα αξιοποίησης κεφαλαίου.**

Επειδή, η συγκεκριμένη αγοραπωλησία **δεν αποτελεί ευκαιριακή πράξη, αλλά αποτελεί μέρος μιας εμπορικής δραστηριότητας με σκοπό την επίτευξη κέρδους από πώληση οικοπέδου.**

Επομένως, από όλα τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, περί εσφαλμένης ερμηνείας και κακής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 § 1, 2 και 3 του Ν.2238/1994, αφού δεν πληρούται το υποκειμενικό κριτήριο της πρόθεσης κέρδους αλλά αντίθετα η αγορά του υπό κρίση ακινήτου συντελέστηκε μόνον με σκοπό την επένδυση των κεφαλαίων τους, κρίνεται αβάσιμος.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς τους ότι:

Β) η εφαρμογή ΜΣΚΚ 24% που αντιστοιχεί στον κωδικό αριθμό 9220: επιχείρηση μεταπωλήσεως οικοπέδων αντί του ορθού ΜΣΚΚ 15% που αντιστοιχεί στον κωδικό αριθμό 9219: επιχείρηση ανεγέρσεως και πωλήσεως οικοπέδων, είναι εσφαλμένη και καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτές και

Γ) σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 2238/94, θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 § 3 του ν. 2238/94.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1100/09-04-2014 έγινε δεκτή η με αριθμ. 355/2013 γνωμοδότηση 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 τη κρίση της φορολογικής αρχής, κρίνονται εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ επί πωλήσεων ακινήτων που αποκτήθηκαν από επαχθή ή μη επαχθή αιτία.

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμ. 355/2013 γνωμοδότηση του Β' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους έγινε δεκτό ότι ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις 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.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη, βάσει του άρθρου 32 του ν.2238/1994 (εξωλογιστικός προσδιορισμός), στο ποσό των € 44.353,68.

Επειδή, τα καθαρά κέρδη που προσδιορίζονται λογιστικά, βάσει του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 έχουν ως ακολούθως:

Περιγραφή Ακινήτου	Συμβόλαια	Συνολική Αξία σε ευρώ	Καθαρό κέρδος σε ευρώ
Τα 475/1000 Οικοπέδου (ανεξάρτητη διαιρεμένη κάθετη ιδιοκτησία) συνολικής εκτάσεως 1.136,56 τ.μ. κείμενο στο Ο.Τ. της ΠΕ του Δήμου Ν.ΜΑΚΡΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ.			
κόστος απόκτησης	18.568/8-7-2008.	118.805,00	
τίμημα πώλησης	19.996/22-6-2010	132.005,00	13.200,00
Συνολικό κέρδος άρθρου 28 Ν.2238/1994			13.200,00

Επειδή βάσει των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων κρίνονται αβάσιμοι και τα καθαρά κέρδη από την πώληση του εν λόγω οικοπέδου **είναι αυτά που προκύπτουν λογιστικά, βάσει των διατάξεων των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 και ανέρχονται στο ποσό των € 13.200,00.**

Δ) Σχετικά με τον ισχυρισμό ότι σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, για την φορολόγηση των καθαρών κερδών έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις περί «Κοινωνίας» και όχι αυτές περί «Άτυπης Συμμετοχικής Εταιρίας». Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους αναφέρουν τα άρθρα 785 και 1113 του Αστικού Κώδικα.

Επειδή, μετά από έρευνα που διενεργήθηκε στο αρχείο του τμήματος μητρώου της Αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ καθώς και στο σύστημα TAXIS της Γ.Γ.Π.Σ. του Υπ. Οικονομικών από τον ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., 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 και στο αρχείο του τμήματος Κ.Β.Σ. της Αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ καθώς και στο σύστημα TAXIS της Γ.Γ.Π.Σ. του Υπ. Οικονομικών από τον ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαπιστώθηκε ότι οι προσφεύγοντες 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 κοινωνών 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 ΠΑΛΛΗΝΗΣ, 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 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.

Επειδή, 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 υπό έλεγχο ακινήτου ως «Άτυπη – Συμμετοχική Εταιρεία» στην οποία συμμετέχουν οι προσφεύγοντες με ποσοστό συμμετοχής σε αυτή 50% 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 Αφανή Εταιρεία».**

Επομένως, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, για την φορολόγηση των καθαρών κερδών έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις περί «Κοινωνίας» και όχι αυτές περί «Άτυπης Συμμετοχικής Εταιρίας», κρίνεται αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./06-06-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ..... και του του με Α.Φ.Μ....., ως μέλη ΑΤΥΠΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση ακινήτων, με ποσοστό συμμετοχής 50% έκαστος **και την τροποποίηση** της με αριθμ./2014 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 ως ακολούθως:

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση της άτυπης συμμετοχικής εταιρίας με μέλη τον του και τον του

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

Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλλου ελέγχου (άρθρο 32 του ν.	44.353,68
--	------------------

2238/1994)	
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας εισήγησης (άρθρο 28 του ν. 2238/94)	13.200,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της άτυπης συμμετοχικής εταιρίας με μέλη τον του και τον του - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2010 – 31/12/20010

Α. Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου Εισοδήματος	3.300,00
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (92,5%) (37μήνες x 2,5%)	3.052,50
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.352,50

Β. Πρόστιμο άρθρου 5 Ν. 2523/1997

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	586,00
-----------------	--------

Γ. Πρόστιμο άρθρου 4 Ν.2523/1997

Πρόστιμο Φ.Π.Α.	300,00
-----------------	--------

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.238,50
-----------------------------------	-----------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.**

ANNA MARTINH

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).