



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

Καλλιθέα, 31/07/2014

Αριθμός απόφασης:2338

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 ΑΦΜκαι της 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 της 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 2009 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2008 έως 31/12/2008) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρίας με ποσοστό συμμετοχής του προσφεύγοντος 50% και της προσφεύγουσας 50%, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού € 30.660,00 πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού € 36.792,00, ήτοι σύνολο € 67.452,00.

Η διαφορά φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 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 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρίας με ποσοστό συμμετοχής 50% έκαστου, 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 2008, 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 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ως μέλη άτυπης εταιρίας με ποσοστό συμμετοχής 50% έκαστου, 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 2008, 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.Φ.Ο.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 2001 - 2009, τις οποίες υπέβαλε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, και στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και τα εισοδήματα της προσφεύγουσας συζύγου του, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Α) Το έτος 2000, με την υπ' αριθ./**28-06-2000** κατακυρωτική έκθεση αναγκαστικού πλειστηριασμού της συμβολαιογράφου Αθηνών του, οι ανωτέρω του και του, ως τελευταίοι υπερθεματιστές, απέκτησαν κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου έκαστος μία μεζονέτα που αποτελείται από Υπόγειο 94 τ.μ., Ισόγειο 125 τ.μ. και Α' όροφο 91 τ.μ., σε οικόπεδο που αποτελεί κάθετη ιδιοκτησία και έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας στο όλο οικόπεδο 50% εξ αδιαιρέτου ήτοι 6.017,99 τ.μ., ευρισκόμενο στην ειδική θέση «.....» της περιφέρειας της τέως κοινότητας Αττικής του Δήμου Μαραθώνος Αττικής, εκτός σχεδίου πόλεως Μαραθώνα Αττικής αντί πραγματικού τιμήματος **97.180.000 δρχ. (285.194,42€)** και Αντικειμενικής Αξία 51.680.610 δρχ. (151.667,23€) πλέον έξοδα ΦΜΑ 10.845.694δρχ. (31.828,89€) και έξοδα Συμβολαιογράφου 1.186.684δρχ. (3.482,56€) Ήτοι συνολικό κόστος απόκτησης του ανωτέρω ακινήτου **109.212.378 δρχ.(320.505,88€)**

Β) Στη με αριθμ./2003 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2001 και στο συνυποβαλλόμενο έντυπο Ε2, το ανωτέρω ακίνητο δηλώνεται από τους προσφεύγοντες ως **κενό**. Στους δε κωδικούς 735 και 736 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δηλώθηκε ως κόστος απόκτησης του ως άνω ακινήτου το ποσό των 48.590.000 δρχ. (142.597,21€) από τον καθένα.

Γ) Στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008 και στα συνυποβαλλόμενα έντυπα Ε2, το ανωτέρω ακίνητο δηλώνεται από τους προσφεύγοντες ως **κενό**.

Δ) Το έτος 2008, οι προσφεύγοντες πώλησαν το παραπάνω ακίνητο και προς τούτο συντάχθηκε το με αρ. **8977/31-10-2008** συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Αθηνών, έναντι πραγματικού τιμήματος **365.000,00 ευρώ, (Αντικειμενική αξία 365.000,00€)**.

Ε) Στην με αριθμό/2010 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, οι προσφεύγοντες δήλωσαν το ανωτέρω ποσό των 365.000,00 € (182.000,00 € έκαστος) στους κωδικούς 781 και 782 (ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων).

Συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων, εκδόθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθ./13-12-2013 εντολή ελέγχου, οικονομικών ετών 2001 – 2009, που αφορά τα δύο φυσικά πρόσωπα ήτοι τον του, με Α.Φ.Μ και τη σύζυγο του 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 20 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/Α0012/24-7-2007 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 **365.000,00 ευρώ** (Αντικειμενική Αξία **365.000,00 ευρώ**), το υπό έλεγχο ακίνητο και προς τούτο συντάχθηκε το με αριθμ./**31-10-2008** συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Αθηνών, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης άτυπης συμμετοχικής εταιρίας, για τη χρήση 2009, στο ποσό των 365.000,00 ευρώ.

Β) τα καθαρά κέρδη, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1997 (εξωλογιστικός προσδιορισμός).

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αφού συνέκρινε τα καθαρά κέρδη όπως προκύπτουν βάσει λογιστικού προσδιορισμού € 79.805,58 (πίνακας 1) και εξωλογιστικού προσδιορισμού € 122.640,00 (πίνακας 2) έλαβε τα μεγαλύτερα, ήτοι αυτά που προκύπτουν με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό, δηλ. **122.640,00 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
Μεζονέτα συνολικής επιφάνειας 310 τ.μ. επί οικοπέδου 6.017,99 τ.μ. στην κτηματική περιφέρεια Αττικής στην ειδική θέση «.....» εκτός σχεδίου.			
κόστος απόκτησης	980/28-6-2000.	285.194,42	
τίμημα πώλησης	8977/31-10-2008	365.000,00	79.805,58
Συνολικό κέρδος άρθρου 28 Ν.2238/1994			79.805,58

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
8977/31-10-2008	365.000,00	24%*40%= 33,6%	122.640,00
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ			122.640,00

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 2009, β) της με αριθμ./14 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2008 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.,

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 και μάλιστα σε μια εποχή κατά την οποία η πιο ασφαλής επένδυση των όποιων κεφαλαίων ήταν η επένδυση σε ακίνητη περιουσία**. Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους αναφέρουν το γεγονός ότι η αγορά του εν λόγω ακινήτου, έλαβε χώρα κατά το έτος 2000, ενώ η πώληση του πραγματοποιήθηκε το 2008, ήτοι οκτώ (8) ολόκληρα έτη μεταγενέστερα της αρχικής αγοράς.

B) 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.

Γ) Σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, **η εφαρμογή συντελεστή 24% αντί του ορθού 15%, γίνεται κατά παράβαση του νόμου**.

Δ) 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.*»

E) Ο αποκλεισμός των προσφευγόντων από **τη δυνατότητα για Διοικητική Επίλυση της Διαφοράς** αντίκειται στις αρχές της ισότητας και της χρηστής Διοίκησης και **καθιστά άκυρα τα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου**.

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

4. επικουρικά ζητούν να τους παρασχεθεί το δικαίωμα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 70B του Ν.2238/1994.

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 2000 με την υπ' αριθ. **980/28-06-2000** κατακυρωτική έκθεση αναγκαστικού πλειστηριασμού της συμβολαιογράφου Αθηνών του, οι προσφεύγοντες του και του, ως τελευταίοι υπερθεματιστές, απέκτησαν κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου έκαστος μία μεζονέτα που αποτελείται από Υπόγειο 94 τ.μ., Ισόγειο 125 τ.μ. και Α' όροφο 91 τ.μ.,

σε οικόπεδο που αποτελεί κάθετη ιδιοκτησία και έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας στο όλο οικόπεδο 50% εξ αδιαίρετου, ήτοι 6.017,99 τ.μ., ευρισκόμενο στην ειδική θέση «.....» της περιφέρειας της τέως κοινότητας Αττικής του Δήμου Μαραθώνος Αττικής, εκτός σχεδίου πόλεως Μαραθώνα Αττικής αντί πραγματικού τιμήματος **97.180.000 δρχ. (285.194,42€)** και Αντικειμενικής Αξία 51.680.610 δρχ. (151.667,23€), πλέον έξοδα ΦΜΑ 10.845.694δρχ. (31.828,89€) και έξοδα Συμβολαιογράφου 1.186.684δρχ. (3.482,56€), ήτοι συνολικό κόστος απόκτησης του ανωτέρω ακινήτου **109.212.378 δρχ. (320.505,88€).**

Επειδή, το έτος 2008, οι προσφεύγοντες πώλησαν το ανωτέρω ακίνητο και προς τούτο συντάχθηκε το υπ' αρ. **8977/31-10-2008** συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Αθηνών , έναντι πραγματικού τιμήματος **365.000,00 ευρώ, (Αντικειμενική Αξία 365.000,00ευρώ).**

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. Επιπλέον, σε τέσσερις (4) περιπτώσεις από τις ανωτέρω συμμετέχει και η σύζυγος του του, ΑΦΜ:.....

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 2001 - 2009 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.

Β) 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 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 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 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, 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 έλεγχου 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.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς:

Γ) ότι σε περίπτωση που συνέτρεχε η εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, η εφαρμογή συντελεστή 24% αντί του ορθού 15%, γίνεται κατά παράβαση του νόμου και

Δ) ότι 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 στο οποίο 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.»

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 € 122.640,00.

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
Μεζονέτα συνολικής επιφάνειας 310 τ.μ. επί οικοπέδου 6.017,99 τ.μ. στην κτηματική περιφέρεια Αττικής στην ειδική θέση «.....» εκτός σχεδίου.			
κόστος απόκτησης	980/28-6-2000.	285.194,42	
τίμημα πώλησης	8977/31-10-2008	365.000,00	79.805,58
Συνολικό κέρδος άρθρου 28 Ν.2238/1994			79.805,58

Επομένως βάσει των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων κρίνονται αβάσιμοι και τα καθαρά κέρδη από την πώληση του εν λόγω ακινήτου, 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 € **79.805,58** .

Ε) Ο αποκλεισμός των προσφευγόντων από τη δυνατότητα για Διοικητική Επίλυση της Διαφοράς αντίκειται στις αρχές της ισότητας και της χρηστής Διοίκησης και καθιστά άκυρα τα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο πρώτο, παρ. Α, υποπαρ. Α.5, περ. 2β του Ν.4152/2013, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 70 του ν.2238/1994, ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31/07/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το ν.4254/2014 (ΦΕΚ 85/7-04-2014), 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 **ΠΟΛ.1140/13-05-2014 εγκύκλιος του Γ.Γ.Δ.Ε.**, με θέμα: «Παροχή διευκρινήσεων για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 48 του άρθρου 66 του ν.4174/2013» ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις της περίπτωσης 23 της υποπαραγράφου Δ2 της παραγράφου Δ' του πρώτου άρθρου του κεφαλαίου Α' του ν. 4254/2014 «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της Ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 85 Α'7.4.2014), επέρχεται τροποποίηση στις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αναφορικά με τον περιορισμό των προστίμων για παραβάσεις για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997. Επισημαίνεται ότι, η ως άνω τροποποίηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση 24 της υποπαραγράφου Δ2 της παραγράφου Δ' του πρώτου άρθρου του κεφαλαίου Α' του ν. 4254/2014, εφαρμόζεται και ισχύει από 1.1.2014. Με την παρούσα παρέχουμε οδηγίες εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, σχετικά με τον περιορισμό των προστίμων για παραβάσεις των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω νομοθετικές διατάξεις.

Α. Μεταβατικές διατάξεις (παράγραφος 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013).

1. Εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 για παραβάσεις των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, που διαπράχθηκαν μέχρι 31.12.2013.

Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 για τις παραβάσεις εκείνες για τις οποίες υπολογίζονται πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 (πλην της παραγράφου 10) του ν. 2523/1997 (παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012) και των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ν. 1809/1988)) και έχουν διαπραχθεί μέχρι την 31.12.2013, καθώς και των παραβάσεων της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 που έχουν διαπραχθεί μέχρι την 26.7.2013 (για τις οποίες δεν υποβάλλεται δήλωση για υπαγωγή στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013), ανεξαρτήτως του χρόνου διαπίστωσής τους.

Για τις παραβάσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 εφόσον ο φορολογούμενος:

α) υποβάλει δήλωση προς τον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της πράξης, με την οποία αποδέχεται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται στην αυτή και πράξη

β) καταβάλει, ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής. Το υπολειπόμενο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.

Επειδή, εν προκειμένω, στη με αριθμ./14 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και στην με αριθμ...../14 απόφαση επιβολής αυτοτελούς προστίμου άρθρου 4 του ν.2523/97, **στη σημείωση για τον φορολογούμενο αναφέρεται:** «Σε περίπτωση αμφισβήτησης της παρούσας καταλογιστικής πράξης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 70B του Κ.Φ.Ε., προβλέπεται επί ποινή απαραδέκτου άσκησης προσφυγής ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου, η εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής, υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία βασίζεται το αίτημα επανεξέτασης. Σε περίπτωση μη αμφισβήτησης της παρούσας καταλογιστικής πράξης και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31/12/2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, (μπορεί να συνταχθεί εντός της προθεσμίας υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, πρακτικό αποδοχής της διαφοράς) εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής (άρθρο 66 του ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την υποπαραγράφο Δ2 περίπτωση 23 του ν. 4254/2014).

Επειδή, στη με αριθμ./14 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και στην με αριθμ./14 απόφαση επιβολής αυτοτελούς προστίμου άρθρου 4 του ν.2523/9 ήταν συνημμένο έντυπο πράξης Διοικητικής αποδοχής της διαφοράς.

Επειδή ωστόσο, οι προσφεύγοντες δεν υπέβαλαν δήλωση προς τον Προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση των πράξεων επιβολής προστίμων, ήτοι έως 12/06/2014, με την οποία να αποδέχονται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται στην πράξη αυτή και β) δεν κατέβαλαν, ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής.

Επειδή, οι προσφεύγοντες στις 06/06/2014 υπέβαλαν την με αριθμό ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., υποβαλλόμενη μέσω του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επομένως, η Υπηρεσία μας, βάσει των ανωτέρω, δεν είναι αρμόδια για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και του συμβιβασμού των προστίμων, και ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί αποκλεισμού τους από τη δυνατότητα για Διοικητική Επίλυση της Διαφοράς, κρίνεται απαράδεκτος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

τη μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./06-06-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ..... και της 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 2009 ως ακολούθως:

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση της άτυπης συμμετοχικής εταιρίας με μέλη τον του και την 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.2238/1994)	122.640,00
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας εισήγησης (άρθρο 28 του ν.2238/1994)	79.805,58

Οριστική φορολογική υποχρέωση της άτυπης συμμετοχικής εταιρίας με μέλη τον του και την του - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2008 – 31/12/2008

Α. Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου Εισοδήματος	19.951,40
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	23.941,68
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.893,08

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	44.779,08
-----------------------------------	------------------

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).