



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Α5 ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604554
ΦΑΞ : 213 1604566-7

Καλλιθέα 27-07-2016

Αριθμός απόφασης: 2713

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007, του Προϊσταμένου της.....Δ.Ο.Υ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω Οριστική Πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση επί τα βελτίω μετά της από οικείας έκθεσης ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με 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:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 1.315.012,27€ πλέον 1.578.014,72 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 2.893.026,99€, για το οικον. έτος 2007.

Η ανωτέρω διαφορά φόρου στο εισόδημα προέκυψε από την διενέργεια μερικού ελέγχου βάσει της με αριθ. εντολής μερικού ελέγχου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με αριθ. πρωτ. Πληροφοριακού Δελτίου του Δ' Τμήματος Ερευνών, της Β' Υποδιεύθυνσης Ερευνών του Σ.Δ.Ο.Ε., σύμφωνα με το οποίο οι υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε. διαπίστωσαν την υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007, από τον προσφεύγοντα, κατά το ποσό των 3.289.088,86 €.

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. βάσει της με αριθμό παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων προέβη σε αγορά οριζόντιων ιδιοκτησιών, με το υπ' αριθ. συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, με τίμημα το ποσό των 2.670.485,37€ (συνολική αντικειμενική αξία), και πωλήτρια την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., της οποίας Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος διατελούσε ο ίδιος, τόσο κατά την ημερομηνία υπογραφής του συμβολαίου μεταβίβασης όσο και μετέπειτα. Το ποσό του τιμήματος, σύμφωνα με το συμβόλαιο, καταβλήθηκε στην πωλήτρια εταιρεία εκτός παρουσίας της συμβολαιογράφου κατά δήλωση των μερών, δίχως να αναγράφεται ο τρόπος καταβολής (επιταγή, μετρητά κ.α).

Εν συνεχεία, ακολούθησε η σύνταξη των υπ' αριθ. και συμβολαίων τροποποίησης πράξης σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών της ίδιας ως άνω συμβολαιογράφου και εντός σύντομου χρονικού διαστήματος από την ως άνω μεταβίβαση, ο προσφεύγων πούλησε μέρος των ως άνω οριζοντίων ιδιοκτησιών, ως ακολούθως:

1) με το υπ' αριθμ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβ/φου, μεταβιβάστηκαν στην (.....) : **(α)** οριζόντια ιδιοκτησία 3^{ου} ορόφου 371,81 μ², **(β)** οριζόντια ιδιοκτησία 4^{ου} ορόφου 371,81 μ², **(γ)** οριζόντια ιδιοκτησία 5^{ου} ορόφου 371,81 μ², **(δ)** parking 2^{ου} υπογείου οδού 12,50 μ², **(ε)** parking 2^{ου} υπογείου οδού 12,50 μ². Όπως προκύπτει από το αγοραπωλητήριο συμβόλαιο, το τίμημα πωλήσεως των ως άνω οριζοντίων ιδιοκτησιών ανήλθε στο ποσό των 3.578.000,00 Ευρώ, ενώ η αντικειμενική τους αξία προσδιορίστηκε στο ποσό των 953.067,09 Ευρώ και

2) με το υπ' αριθμ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβ/φου, μεταβιβάστηκαν στην (.....) : **(α)** οριζόντια ιδιοκτησία 6^{ου} ορόφου 243,74 μ² και **(β)** Πάρκινγκ ορόφου 2^{ου} υπογείου 12,50 μ².

Όπως προκύπτει από το αγοραπωλητήριο συμβόλαιο, το τίμημα πωλήσεως των ως άνω οριζοντίων ιδιοκτησιών ανήλθε στο ποσό των 950.000,00€ Ευρώ, ενώ η αντικειμενική τους αξία προσδιορίστηκε στο ποσό των 285.844,05 Ευρώ.

Από την έρευνα, που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. στα πρακτικά της, προέκυψε ότι η αγοραπωλησία αυτή είχε ήδη συμφωνηθεί από τον Ιούλιο του 2005 (πρακτικό 332/28-07-2005) πριν ακόμη μεταβιβαστεί το ακίνητο στον προσφεύγοντα, ο οποίος εμφανίζεται ως εντεταλμένος

της εταιρείας «» (.....) και επίσης στα πρακτικά απεικονίζονται οι διαπραγματεύσεις για τις τροποποιήσεις των συστάσεων των οριζόντιων ιδιοκτησιών, με σκοπό την ικανοποίηση της μέλλουσας αγοράστριας Οι δύο ως άνω αγοραστές και αποτελούν Συνομοσπονδίες του ίδιου αντικειμένου, αλλά διαφορετικών βαθμίδων, που συστεγάζονταν και πριν την αγορά του επίμαχου ακινήτου.

Ο προσφεύγων δήλωσε το τίμημα της αγοράς ποσού 2.670.485,37€ στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2006, στον κωδικό 735 (δαπάνη για αγορά ακινήτων κλπ) και την διαφορά μεταξύ τιμήματος αγοράς και συνολικού τιμήματος από τις πωλήσεις, ποσού 3.289.088,86€ [3.578.000€+950.000€-(953.067,09€+285.844,05€)], την δήλωσε ανακριβώς στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007, στον κωδικό 781(Χρηματικά Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κλπ), αντί του ορθού 401 (καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση) με συνέπεια την αποφυγή της φορολόγησης των καθαρών κερδών από εμπορική ατομική επιχείρηση..

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο το με αρ. τροποποιητικό συμβόλαιο της συμβ/φου, με το οποίο προέβη σε «διόρθωση» του αρχικού με αριθ. συμβολαίου αγοράς οριζόντιων ιδιοκτησιών, ως προς το τίμημα, από 2.670.485,37€ σε 5.959.574,23€. Βάσει της υποβληθείσας, με αρ. δήλωσης Φ.Μ.Α., στη Δ.Ο.Υ., καταβλήθηκε ο αναλογούν φόρος ύψους 101.632,84€.

Το ως άνω διορθωτικό συμβόλαιο αγοραπωλησίας συντάχθηκε μετά την έκδοση της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και για τον λόγο αυτό δεν έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο.

Ο προσφεύγων, στις υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ./2016 υπόμνημά του, σε συνέχεια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με πρόσθετους λόγους προς επίρρωση των ισχυρισμών του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξετασθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις και να ακυρωθούν – εξαφανιστούν, άλλως να τροποποιηθούν και να μεταρρυθμιστούν επί τα βελτίω, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Παράνομη η έκδοση της καταλογιστικής πράξεως, διότι η χρήση 2006, έχει υποπέσει σε παραγραφή και η περίπτωση αυτή δεν εμπίπτει ούτε στις διατάξεις του άρθρου 37§5 του Ν. 4141/2013 γιατί δεν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου στο όνομά του μέχρι τις 31-12-2013, ούτε στις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015.

2) Η παραγγελία του κ. Εισαγγελέως Οικονομικού Εγκλήματος ουδόλως τον αφορά ατομικώς, καθώς αφορούσε στη διενέργεια διαχειριστικού ελέγχου εις βάρος άλλου προσώπου, ώστε να παραταθεί η ημερομηνία παραγραφής.

3) Από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 84§4 περ. β' και 68§2 του Ν. 2238/1994, προκύπτει ότι η εν λόγω δεκαετής προθεσμία παραγραφής εφαρμόζεται αποκλειστικώς σε περίπτωση εκδόσεως και κοινοποιήσεως συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου και όχι αρχικού και δη μερικού.

4) Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλομένης πράξεως και της έκθεσης ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, η οποία πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής.

5) Δεν εξειδικεύεται στην έκθεση ελέγχου δύναμι ποιας συγκεκριμένης διατάξεως φορολογείται το φερόμενο ως κέρδος από την άσκηση δήθεν εμπορικής δραστηριότητός του.

- 6) Μη νόμιμη η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 2 & 3 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).
- 7) Η διάταξη του άρθρου 28§2 του Ν. 2238/1994, ως επανάληψη της διατάξεως του άρθρου 7§2 του Α.Ν. 285/1968, δεν αφορά επ' ουδενί λόγω στα δομημένα ακίνητα (κτίσματα).
- 8) Η αγορά και η πώληση ακινήτων από ιδιώτες συνιστούν αστικές πράξεις που επιβαρύνονται φορολογικώς με την επιβολή Φ.Μ.Α ή Φ.Π.Α. και η πραγματοποίησή τους εντάσσεται στο πλαίσιο της ασκήσεως της οικονομικής ελευθερίας (άρθρο 5§1 Συντ.) και προστατεύεται και υπό το πρίσμα του δικαιώματος ιδιοκτησίας (άρθρο 17 Συντ.).
- 9) Η πώληση ακινήτου με τίμημα υψηλότερο της τιμής κτήσης δεν αρκεί για να χαρακτηριστεί ως άσκηση επιχείρησης. – Επικουρικά των ανωτέρω είναι και ο Φ.Α.Υ. επί πωλήσεων ακινήτων (Ν. 3427/2005) που ίσχυσε από 1-1-2006 και αφορούσε στη φορολογία κεφαλαίου.
- 10) Δεν τεκμηριώθηκε η «κερδοσκοπική πρόθεση» κατά τον χρόνο της αγοράς ή κτήσεως του ακινήτου.
- 11) Είναι η ρητή, πλέον, πρόβλεψη του ιδίου του νομοθέτη, στον νέο Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), όπου, στη διάταξη του άρθρου 21 § 3 εδ. τελ., προς αποφυγή παρερμηνειών και ασαφειών, ευθέως ρυθμίζεται ότι, ειδικώς στην περίπτωση των ακινήτων, ως «επιχειρηματική συναλλαγή» νοείται η πραγματοποίηση τουλάχιστον τριών (3) πωλήσεων εντός διετίας.
- 12) Σκοπός της αγοράς του επιδίκου ακινήτου υπήρξε η ενίσχυση της χρηματοδοτήσεως της πωλήτριας εταιρείας, η οποία παρουσίαζε οξείες χρηματοοικονομικές ανάγκες, και, ταυτοχρόνως, για να αποκτήσει ένα περιουσιακό στοιχείο, το οποίο θα διατηρούσε στην κυριότητά του με σκοπό την εκμίσθωση.
- 13) Εσφαλμένος προσδιορισμός του φερομένου ως φορολογητέου κέρδους διά της λογιστικής μεθόδου αντί της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

Ο προσφεύγων, με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. υπόμνημα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, σε συνέχεια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη και εσφαλμένη η απόρριψη από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. του διορθωτικού ως προς το τίμημα συμβολαίου αγοραπωλησίας που προσκόμισε, με το οποίο αποδεικνύεται ότι ουδέν φορολογητέο κέρδος προέκυψε από την περαιτέρω μεταπώλησή του. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προβάλλει τους εξής λόγους:

- 1) Από τις διατάξεις του άρθρ. 19 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 και το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α1069048/02-05-2014 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε., προκύπτει ότι δεν υπάρχει δυνατότητα υποβολής δήλωσης για την φορολογία μόνο που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ήτοι τη φορολογία εισοδήματος.
- 2) Σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1033/2013 και 1228/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε., μπορούν να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης, τα χρηματικά διαθέσιμα κατά την 31-12-1999, κατόπιν προσκόμισης βεβαίωσης από χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, προκειμένου να καλυφθεί το αυξημένο τίμημα του διορθωτικού συμβολαίου.
- 3) Με το με αρ. πρωτ. Δ13Β 1065690 ΕΞ 16-04-2013 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Κεφαλαίου, διευκρινίζεται ότι η δήλωση Φ.Μ.Α που υποβάλλεται για σύνταξη μεταγενέστερου διορθωτικού συμβολαίου, είναι αρχική και όχι τροποποιητική και δεν υπάγεται στις δεσμεύσεις του αρ. 19 παρ 3 του Ν. 4174/2013.
- 4) Δεν τον δεσμεύουν οι διατάξεις του αρθ. 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.(ΠΔ 186/92), ως ιδιώτη, που αφορούν τον τρόπο εξοφλήσεως των συναλλαγών.
- 5) Όσον αφορά στην τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων της πωλήτριας εταιρείας είναι εκτός της σφαίρας ευθύνης του και αφορούν σε παραγεγραμμένη χρήση.

Επί των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου οικ. έτους 2007(χρήση2006), έχει παραγραφεί, διότι αφενός σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν. 4141/2013, η εντολή ελέγχου έπρεπε να είχε εκδοθεί έως 31-12-2013 και αφετέρου λόγω του ότι οι νομοθετικές διατάξεις που παρέτειναν την παραγραφή δεν αφορούν, κατ' ορθή γραμματική ερμηνεία του Νόμου, σε υποθέσεις των οποίων η παραγραφή είχε ήδη παραταθεί δυνάμει προγενέστερης νομοθετικής διάταξης.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:
α)β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: « Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,
β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.....»

Επειδή στα πλαίσια της προκαταρκτικής εξέτασης που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. βάσει της με αριθμό παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, εκδόθηκε μεταξύ άλλων και η υπ' αρ..... εντολή έρευνας για τον προσφεύγοντα, καθώς διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων προέβη: α) κατά το έτος 2005 σε αγορά οριζόντιων ιδιοκτησιών, με το υπ' αριθ. συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, με τίμημα το ποσό των 2.670.485,37€(συνολική αντικειμενική αξία), και πωλήτρια την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., της οποίας Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος διατελούσε ο ίδιος, τόσο κατά την ημερομηνία υπογραφής του συμβολαίου μεταβίβασης όσο και μετέπειτα και β) κατά το έτος 2006 σε πώληση εντός σύντομου χρονικού διαστήματος μέρους των ως άνω οριζοντίων ιδιοκτησιών, με το υπ' αρ. συμβόλαιο της συμβ/φου και το υπ' αρ. συμβόλαιο της συμβ/φου

Εν συνέχεια απεστάλη στην Δ.Ο.Υ., το με αριθ. πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε., σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε ότι η διαφορά μεταξύ τιμήματος αγοράς και τιμήματος πώλησης, ποσού 3.289.088,86€ [3.578.000€+950.000€-(953.067,09€+285.844,05€)], δηλώθηκε ανακριβώς στην δήλωση φορολογίας οικ. έτους 2007.

Επειδή το ως άνω πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, βάσει του οποίου διαπιστώθηκε διαφορά φορολογητέας ύλης, ότι δηλαδή το εισόδημα του προσφεύγοντα υπερέβαινε αυτό που έχει περιληφθεί στη δήλωση του οικ. έτους 2007.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, στην υπό κρίση περίπτωση η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου είναι δεκαετής, ανεξάρτητα αν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, σύμφωνα και με την περ. β΄ της παρ. 4 του άρθ. 84 του Ν. 2238/1994, συνεπώς δεν τίθεται θέμα παραγραφής της ελεγχόμενης χρήσης 2006(οικ. 2007), σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν εξειδικεύεται στην έκθεση ελέγχου δύναμει ποιάς συγκεκριμένης διατάξεως φορολογείται το φερόμενο ως κέρδος από την άσκηση δήθεν εμπορικής δραστηριότητάς του.

Επειδή στην έκθεση ελέγχου είναι ενσωματωμένο και το πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε., το οποίο στο πόρισμά του (σελ. 6) καταλήγει ότι οι ως άνω μεταβιβάσεις αποτελούν εμπορικές πράξεις της παρ. 2 του άρθ. 28 του Ν. 2238/1994, οι οποίες φορολογούνται με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου του ως άνω νόμου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 28§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς ως επανάληψη της διατάξεως του άρθρου 7§2 του Α.Ν. 285/1968, δεν αφορά επ' ουδενί λόγω στα δομημένα ακίνητα (κτίσματα) καθώς ο ίδιος ο νομοθέτης όρισε ρητώς, σαφώς και ειδικώς σε ποια περίπτωση η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη επί ακινήτου συνιστά «επιχείρηση», περιορίζοντας την περίπτωση αυτή στην πώληση εδαφικών εκτάσεων, που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία, μέσα σε δύο (2) χρόνια από την εξ επαχθούς αιτίας απόκτησή τους.

Επειδή με τις παρ. 1 & 2 του άρθρου 28 του Ν. 2238/94 – Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος- ορίζεται ότι: «παρ. 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.

Παρ. 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.

Επειδή όπως προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις, αυτές καταλαμβάνουν κάθε είδους επιχείρηση, η οποία αποσκοπεί στην επίτευξη κέρδους, και η μόνη εξαίρεση που καθιερώνουν είναι τα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα. Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 28§3 του Ν. 2238/1994.

Επειδή με το άρθρο 28 του Ν. 2238/94 – Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος- ορίζεται ότι: «Παρ. 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 (ΦΕΚ43/Α"). 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.».

Επειδή η Ε.1340/Εγκ. 5/22.1.1968 εγκύκλιος του Υπ. Οικονομικών αναφέρει ότι: «εμπορική επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη αποβλέπουσα στην επίτευξη κέρδους, ιδίως όταν αυτή αναφέρεται σε σοβαρό αντικείμενο συναλλαγής π.χ. κάποιο πρόσωπο διαμεσολαβεί στην κατάρτιση σύμβασης από την οποία αμείβεται με προμήθεια και αποκομίζει κέρδος, η διαμεσολάβηση δε αυτή έγινε για επίτευξη κέρδους ή ωφελείας. Αν το πρόσωπο αυτό δεν προβεί στην συνέχεια στη διενέργεια παρομοίων πράξεων, θα υπαχθεί σε φόρο για το κέρδος που απεκόμισε από την μεμονωμένη αυτή πράξη.

Επί ακινήτων, επιχείρηση υπάρχει όχι μόνο σε κατά σύστημα άσκηση περισσότερων πράξεων αγοράς και πώλησης ακινήτων, αλλά και όταν διενεργείται και μία μόνο πράξη πώλησης».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «παρ.3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη.».

Επειδή από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε, αφενός ότι ο προσφεύγων διενήργησε μεταβιβάσεις ακινήτων εξ' επαχθούς αιτίας, με ιδιαίτερα υψηλό τίμημα, εντός του έτους 2006 και σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτησή τους(12-12-2005) και αφετέρου ότι από την δραστηριότητα αυτή αποκτήθηκε εισόδημα από εμπορική ατομική επιχείρηση, το οποίο δεν δηλώθηκε στον προβλεπόμενο κωδικό της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ως όφειλε και για τον λόγο αυτό δεν φορολογήθηκε, ορθά κρίθηκε ότι πληρούνται όλες τις προϋποθέσεις υπαγωγής της περίπτωσης αυτής, στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν τεκμηριώθηκε η «κερδοσκοπική πρόθεση» κατά τον χρόνο της αγοράς ή κτήσεως του ακινήτου και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν λόγοι εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994..

Επειδή, ο προσφεύγων διενήργησε κατά μεταβιβάσεις(πωλήσεις) ακινήτων εξ' επαχθούς αιτίας, εντός του έτους 2006, ήτοι στις 16-01-2006 και στις 21-08-2006, δηλαδή εντός σύντομου χρονικού διαστήματος από την αγορά τους στις 13-12-2015, γι αυτές απέβλεπε στην επίτευξη κέρδους, και όχι στη χρηματοδότηση της πωλητριάς εταιρείας, η οποία παρουσίαζε οξείες

χρηματοοικονομικές ανάγκες ούτε στην αξιοποίηση κεφαλαίων τα οποία θα του απέφεραν εισόδημα με την εκμίσθωσή των ακινήτων, όπως ισχυρίζεται.

Άλλωστε από την έρευνα, που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. στα πρακτικά της προέκυψε ότι η αγοραπωλησία αυτή είχε ήδη συμφωνηθεί από τον Ιούλιο του 2005 (πρακτικό) δηλαδή πριν ακόμη μεταβιβαστεί το ακίνητο στον προσφεύγοντα και μετέπειτα πωλητή. Στα πρακτικά της , ο ελεγχόμενος εμφανίζεται ως εντεταλμένος της εταιρείας (πωλήτριας –πρώην ιδιοκτήτριας των ακινήτων) στα οποία επίσης απεικονίζονται οι διαπραγματεύσεις για τις τροποποιήσεις των συστάσεων των οριζόντιων ιδιοκτησιών, με σκοπό την κάλυψη των αναγκών της μέλλουσας αγοράστριας

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω αναφερόμενα, για την ήδη συμφωνημένη μεταγενέστερη πώληση συντάχθηκαν και τα υπ' αρ. και συμβόλαια τροποποίησης πράξης σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών της συμβ/φου , αμέσως μετά την αγορά των ακινήτων από τον προσφεύγοντα με το υπ' αρ. συμβόλαιο μεταβίβασης, ήτοι μέσα σε δεκαέξι ημέρες.

Επειδή από τις ως άνω μεταβιβάσεις, με ιδιαίτερα υψηλό τίμημα, το καθαρό κέρδος στην προκειμένη περίπτωση, βάσει των συμβολαίων αγοραπωλησίας, ανερχόταν σε 3.289.088,86€ [3.578.000€+950.000€-(953.067,09€+285.844,05€)].

Επειδή από τα ανωτέρω αναφερόμενα διαπιστώνεται ότι, η πώληση των ακινήτων ήταν συμφωνημένη πριν την αγορά τους από τον προσφεύγοντα, οι μεταβιβάσεις διενεργήθηκαν σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτησή τους και τα καθαρά κέρδη ήταν ιδιαίτερα υψηλά, συνεπώς ο προσφεύγων απέβλεπε στην επίτευξη κέρδους από τις εν λόγω πωλήσεις, και όχι στην αξιοποίηση κεφαλαίων.

Επειδή τεκμηριώνεται η κερδοσκοπική πρόθεσή του κατά τον χρόνο απόκτησης των ακινήτων στις, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου και ότι δεν συντρέχουν για τον λόγο αυτό, οι προϋποθέσεις υπαγωγής του στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/94, δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αγορά και η πώληση ακινήτων από ιδιώτες συνιστούν αστικές πράξεις που επιβαρύνονται φορολογικώς με την επιβολή Φ.Μ.Α ή Φ.Π.Α. και η πραγματοποίησή τους εντάσσεται στο πλαίσιο της ασκήσεως της οικονομικής ελευθερίας (άρθρο 5§1 Συντ.) και προστατεύεται και υπό το πρίσμα του δικαιώματος ιδιοκτησίας (άρθρο 17 Συντ.).

Επειδή, από φορολογική άποψη, η έννοια της εμπορικής επιχείρησης είναι ευρύτερη αυτής που αναφέρεται στον εμπορικό νόμο, καθόσον είναι αδιάφορο αν οι διενεργούμενες πράξεις είναι εμπορικές ή αστικές ή αν ο φορολογούμενος έχει ή όχι την εμπορική ιδιότητα, αρκεί ότι αυτός πραγματοποίησε κέρδη από την άσκηση κερδοσκοπικού επαγγέλματος(ΣτΕ 1571/1960).

Οι αγοραπωλησίες ακινήτων ρυθμίζονται μεν από το αστικό δίκαιο, όταν όμως αυτές αφορούν εμπορικές συναλλαγές, τότε εφαρμόζονται οι διατάξεις του εμπορικού δικαίου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος (Φ.Α.Υ.) επί πωλήσεων ακινήτων (Ν. 3427/2005) που ίσχυε από 1-1-2006 αφορούσε και αυτός όπως και Φ.Μ.Α στη φορολογία κεφαλαίου και όχι στη φορολογία εισοδήματος, είναι παράλογο η ίδια πράξη να φορολογείται δύο φορές για την διαφορά μεταξύ τιμής πώλησης και τιμής αγοράς.

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 3427/2005, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του με τον Ν. 3842/2010, οριζόταν ότι: «*Επί ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού, που αποκτάται με οποιαδήποτε αιτία μετά την*

1.1.2006 και μετά την κτήση αυτή μεταβιβάζεται περαιτέρω με επαχθή αιτία, επιβάλλεται φόρος αυτομάτου υπερτιμήματος (Φ.Α.Υ.) στη διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης αυτού και της τιμής πώλησής του. Ως κτήση του ακινήτου νοείται η αγορά ή η με άλλη αιτία κτήση του, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή της.»

Με βάση το άρθρο 4 του ίδιου νόμου, ο φόρος αυτομάτου υπερτιμήματος βάρυνε τον πωλητή. Η φορολογία αυτή καταργήθηκε από 23.4.2010 με το άρθρο 23 του Ν. 3842/2010.

Επειδή η φορολογία της υπεραξίας ακινήτων που μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία όσες φορές επιβλήθηκε στο παρελθόν λειτούργησε ως φόρος κεφαλαίου. Ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α) είναι και αυτός φόρος κεφαλαίου και επιβαρύνει τον αγοραστή.

Με την 634/2012 ομόφωνη γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 & 3 του άρθρου 28 Ν. 2238/94 για τις περιπτώσεις μεμονωμένης ή συμπτωματικής αγοραπωλησίας ακινήτων, ο τυχόν καταβληθείς Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος (ΦΑΥ) δεν συμψηφίζεται, διότι η επιβολή των εν λόγω φόρων δεν συνιστά ανεπίτρεπτη διπλή φορολογία, αφού στην περίπτωση μεν της επιβολής φόρου επί του κέρδους από την μεμονωμένη ή συμπτωματική αγοραπωλησία ακινήτων και επί του αυτομάτου υπερτιμήματος, ναι μεν η φορολογητέα ύλη και το υποκείμενο του φόρου είναι τα ίδια, πλην όμως ο φόρος επιβάλλεται με διαφορετικούς νόμους.

Στην προκειμένη περίπτωση τα κέρδη που απέκτησε ο προσφεύγων από την άσκηση της δραστηριότητας της πώλησης ακινήτων δεν επιβαρύνθηκαν ποτέ με κανένα φόρο, ούτε με Φ.Μ.Α, ούτε με Φ.Α.Υ., ούτε με φόρο εισοδήματος επί των κερδών και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προβάλλονται αλυσιτελώς.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι ρητή πλέον η πρόβλεψη του ίδιου του νομοθέτη, στον νέο Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), όπου, στη διάταξη του άρθρου 21 § 3 εδ. τελ., προς αποφυγή παρερμηνειών και ασαφειών, ευθέως ρυθμίζεται ότι, ειδικώς στην περίπτωση των ακινήτων, ως «επιχειρηματική συναλλαγή» νοείται η πραγματοποίηση τουλάχιστον τριών (3) πωλήσεων εντός διετίας.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «παρ.3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.

.....
Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη.».

Επειδή όπως προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις της παρ. 3 εδ. Πρώτο, ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή. Το τελευταίο εδάφιο της ως άνω παραγράφου ορίζει σαφώς πότε οι διενέργειες πράξεων θεωρούνται συστηματικές. Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα προβάλλονται αβάσιμα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος προσδιορισμός του φερομένου ως φορολογητέου κέρδους διά της λογιστικής μεθόδου αντί της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «παρ.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 248 Α') 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.».

Επειδή όπως προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις, αυτές αφορούν σε επιχειρήσεις που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, δραστηριότητα με την οποία δεν ασχολείται ο προσφεύγων. Με βάση τα ανωτέρω οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται γιατί προβάλλονται αβάσιμα.

Επί των λόγων του υπομνήματος

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο το με αρ. τροποποίησης όρου συμβόλαιο της συμβ/φου, με το οποίο προέβη σε «διόρθωση» του αρχικού με αριθ. συμβολαίου αγοράς οριζόντιων ιδιοκτησιών, ως προς το τίμημα, από 2.670.485,37€ σε 5.959.574,23€, δεδομένου ότι για τις μεταβιβασθείσες μεταγενέστερα οριζόντιες ιδιοκτησίες το συνολικό τίμημα ήταν 4.470.364,75€ και όχι το ποσό των 1.181.275,89€, όπως αρχικά είχε γραφτεί στο υπ' αρ. συμβόλαιο αγοράς.

Βάσει της υποβληθείσας, με αρ. δήλωσης Φ.Μ.Α., στη Δ.Ο.Υ., καταβλήθηκε ο αναλογούν φόρος ύψους 101.632,84€.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται αφενός ότι, η νομιμότητα της υπ' αρ. υποβληθείσας δήλωσης Φ.Μ.Α στη Δ.Ο.Υ., δεν αίρεται από τυχόν προγενέστερη έκδοση εντολής ελέγχου που αφορά στη φορολογία εισοδήματος και ούτε καταλαμβάνεται από τους περιορισμούς της παρ.3 του αρθ. 19 του Ν. 4174/2013 και αφετέρου ότι ως ιδιώτης δεν τον δεσμεύουν οι διατάξεις του αρθ. 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.(ΠΔ 186/92), που αφορούν τον τρόπο εξοφλήσεως των συναλλαγών.

Επειδή με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α1069048/02-05-2014 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε., διευκρινίζονται τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 και της παρ.1 του άρθρου 5 του α.ν. 1521/1950, σε κάθε με επαχθή αιτία μεταβίβαση ακινήτου ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου, επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών, υπόχρεος για την καταβολή του οποίου είναι ο αγοραστής.

Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο χρόνος σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης, πριν από την υπογραφή του οποίου οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση φ.μ.α. στην αρμόδια ΔΟΥ και να καταβάλουν εξ ολοκλήρου τον αναλογούντα φόρο (άρ. 7 και 8 α.ν. 1521/1950).

2. Επίσης, με τη διάταξη της παρ.7 του άρθρου 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι η επανάληψη συμβολαίου μεταξύ των αυτών προσώπων ή των ειδικών ή καθολικών διαδόχων τους για το ίδιο ακίνητο, για οποιοδήποτε λόγο, καθώς και η διόρθωση συμβολαίου, εφόσον δεν αναφέρεται στο όνομα του αγοραστή και πωλητή, στο τίμημα, στην έκταση ή στη θέση και στην περιγραφή του ακινήτου, δε δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου. Αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι το τίμημα ή η έκταση του ακινήτου που αγοράστηκε είναι μεγαλύτερα

από αυτά που περιγράφονται στο αρχικό συμβόλαιο, φόρος οφείλεται μόνο για το επιπλέον τίμημα ή για την αξία της επιπλέον έκτασης του ακινήτου.

Επειδή η επανάληψη ή διόρθωση συμβολαίου μπορεί μεν να γίνεται για οποιοδήποτε λόγο, αρκεί να υποβληθεί κοινή δήλωση από τους συμβαλλόμενους.

Επειδή ο Συμβολαιογράφος έχει μεν υποχρέωση να ελέγχει και να βεβαιώνει την ακρίβεια των στοιχείων της δήλωσης, την οποία στη συνέχεια «θεωρεί», η αρμοδιότητα όμως για τον έλεγχο αυτής, παραμένει στα όργανα της Φορολογικής Υπηρεσίας(ΣΤΕ 1262/2015).

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣΤΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : «....., ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα.....».

Επειδή στο υπ' αρ. συμβολαίου αγοράς ακινήτων(αρχικό), αναφέρεται ρητά ότι, κατά δήλωση του συμβαλλόμενου αγοραστή, το τίμημα κατεβλήθη στην πωλήτρια εταιρεία « προηγούμενα και εκτός της παρουσίας» της συμβολαιογράφου.

Επειδή ως ιδιώτη μπορεί να μην τον αφορούν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ που αφορούν τον τρόπο εξοφλήσεως των συναλλαγών, αλλά σύμφωνα και με την ανωτέρω ΣΤΕ υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους, προκειμένου να αποδείξει την πραγματική συναλλαγή.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης του τιμήματος αγοράς ακινήτων, ήτοι τραπεζικά παραστατικά ανάληψης από λογαριασμό του ή κατάθεσης στον λογαριασμό της πωλήτριας εταιρείας, τα οποία κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου χορηγούν οι τράπεζες ή άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν αποδεικνύονται και συνεπώς δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όσον αφορά στην τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων της πωλήτριας εταιρείας είναι εκτός της σφαίρας ευθύνης του και αφορούν σε παραγεγραμμένη χρήση.

Επειδή όσον αφορά στην τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων της πωλήτριας εταιρείας **δεν** είναι εκτός της σφαίρας ευθύνης του καθώς είναι Διευθύνων Σύμβουλος αυτής από τις 02-11-1987 μέχρι και σήμερα(σύμφωνα και με το μητρώο του TAXIS).

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22^α του ν. 2190/1920, όπως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο, ορίζονται τα εξής: «παρ. 1. Παν μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου ευθύνεται έναντι της εταιρείας κατά την διοίκηση των εταιρικών υποθέσεων δια παν αυτού πταίσμα. Ευθύνεται ιδία εάν ο ισολογισμός περιέχει παραλείψεις ή ψευδείς δηλώσεις αποκρυπτούσας την πραγματική κατάσταση της εταιρείας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «Καθαρά κέρδη της εταιρείας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεσιν εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά τον νόμον αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους.

παρ.2. Τα καθαρά κέρδη διανέμονται κατά την εξής σειράν:

α)β) κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του μερίσματος, που προβλέπεται από το άρθρο 3 του α.ν. [148/1967](#) (ΦΕΚ 173 Α').....».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «παρ.1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσης του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «παρ.1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.».

Επειδή η πωλήτρια εταιρία «.....», μετά την τροποποίηση όρου του υπ' αρ. αρχικού συμβολαίου με το υπ' αρ. συμβόλαιο, και την αύξηση του τιμήματος από 2.670.485,37€ σε 5.959.574,23€, και κατ' επέκταση των καθαρών κερδών της κατά 3.289.088,86€, θα έπρεπε να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση για το οικ. έτος 2006 και να καταβάλλει τον αναλογούντα φόρο μετά των νομίμων προσαυξήσεων, καθώς επίσης και να τηρήσει και τις υπόλοιπες υποχρεώσεις της που απορρέουν από τις ως άνω αναφερόμενες σχετικές διατάξεις του ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22^α του ν. 2190/1920, ευθύνεται και ο ίδιος εάν ο ισολογισμός περιέχει παραλείψεις ή ψευδείς δηλώσεις που αποκρύπτουν την πραγματική κατάσταση της εταιρείας, και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994, ευθύνεται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτό το νομικό πρόσωπο, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ότι το νομικό πρόσωπο είναι αυτοτελής οντότητα και είναι εκτός σφαίρας ευθύνης του.

Επειδή δεν προσκομίστηκε στο έλεγχο ούτε και κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής αντίγραφο τροποποιητικής δήλωσης της Α.Ε., της οποίας ο προσφεύγων ήταν και είναι Διευθύνων Σύμβουλος, προκειμένου να αποδείξει τους ισχυρισμούς του, ούτε άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, πέραν των ως άνω αναφερομένων, οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της

..... Δ.Ο.Υ , επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , κατά της κάτωθι προσβαλλόμενης πράξης.

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2007	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φόρος Εισοδήματος	-776,28€	1.315.012,27€	1.315.012,27€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)		1.578.014,72€	1.578.014,72€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	-776,28€	2.893.026,99€	2.893.026,99€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με την νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σημείωση : 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).