



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 30-05-2016

Αριθμός απόφασης: 2009

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 2008, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω Οριστική Πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση 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 του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην άτυπη εταιρεία «.....» φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 192.224,19€ πλέον 230.669,03€ (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι συνολικού ποσού 422.893,22€, για το οικον. έτος 2008.

Στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σε υπόθεση άλλου φορολογουμένου, διενεργήθηκε ο έλεγχος στο Υποθηκοφυλακείο και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Με το υπ' αριθ. συμβόλαιο αγοράς αγροτεμαχίων της συμβολαιογράφου Αθηνών, οι:, με ποσοστό 50% εξ' αδιαιρέτου και ο, με ποσοστό 50 % εξ' αδιαιρέτου, αγόρασαν τα εξής αγροτεμάχια:

α) Αγροτεμάχιο,

β) Αγροτεμάχιο

Τα ανωτέρω αγροτεμάχια αγοράστηκαν αντί τιμήματος 850.082,03€ (ο υπολογισμός έγινε βάσει του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων), πλέον Φ.Μ.Α. 76.330,61€ και λοιπά έξοδα 4.690,60€, ήτοι συνολικό κόστος απόκτησης 931.103,24€.

2) Με το υπ' αριθ. Συμβόλαιο πώλησης αγροτεμαχίων της συμβολαιογράφου Αθηνών, τα ανωτέρω αγροτεμάχια πουλήθηκαν αντί τιμήματος 1.700.000,00€ (Αντικειμ. Αξία 850.082,03 ευρώ), με συμβαλλόμενους αφενός τους πωλητές και και αφετέρου την αγοράστρια εταιρεία, με την επωνυμία «.....» .

Επειδή, από τις δύο ως άνω διαδοχικές μεταβιβάσεις, που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ. κατόπιν έρευνας στο Υποθηκοφυλακείο και οι οποίες διενεργήθηκαν εντός διαστήματος επτά (7) ημερών, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι οι δύο ως άνω συνιδιοκτήτες των μεταβιβαζόμενων ακινήτων, ενήργησαν ως μέλη εμπορικής επιχείρησης (άτυπη εταιρεία), με σκοπό την επίτευξη κέρδους από αγοραπωλησίες ακινήτων, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στη χρήση 2007, στην ως άνω Άτυπη Εταιρεία, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), του Π.Δ 186/1992 (περί Κ.Β.Σ.) και του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)

Στις υπεβλήθη στην Υπηρεσία μας το με αρ. Δ.Ε.Δ. υπόμνημα του άλλου εταίρου της άτυπης εταιρείας,, που αφορά και την κρινόμενη υπόθεση, με συνημμένη την υπ' αρ. Πράξη Συμπλήρωσης του υπ' αρ. συμβολαίου, της Συμβ/φου Αθηνών, με συμπληρωματικό τίμημα 850.000,00€. Με την πράξη αυτή, δηλώθηκε ότι το πραγματικό τίμημα του αρχικού συμβολαίου, που είχε συναφθεί μεταξύ αφενός των πωλητών και και αφετέρου των αγοραστών με ποσοστό 50% εξ' αδιαιρέτου και με ποσοστό 50% εξ' αδιαιρέτου, ανερχόταν σε 1.700.082,03€ και όχι σε 850.082,03€, όπως αναγραφόταν στο αρχικό συμβόλαιο αγοράς.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προβαλλόμενη πράξη, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Δεν έχει εκδοθεί στο όνομά του εντολή ελέγχου μέχρι 31-12-2014 και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου οικ. έτους 2008(χρήση2007), έχει υποπέσει σε παραγραφή.

2) Νομική πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης. - Παραβίαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη ύπαρξης εντολής ελέγχου στο όνομά του.

3) Δεν στοιχειοθετήθηκε από τον έλεγχο ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994. – Ελλιπής αιτιολογία της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

4) Δεν τεκμηριώθηκε από τον έλεγχο η κερδοσκοπική πρόθεσή του κατά τον χρόνο απόκτησης του ακινήτου και η σύσταση άτυπης εταιρείας.

5) Μη επίτευξη κέρδους από τις αγοραπωλησίες. – Δεν υφίσταται φορολογητέο εισόδημα.

Επειδή, από τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση μας από την εξέταση της παρούσης και της με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, επί συναφούς υποθέσής του, προκύπτει ότι, ο προσφεύγων πραγματοποίησε πράξεις αγοράς και πώλησης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου ακινήτων ως εξής: α) στις-2007 αγόρασε με τον, κατά ποσοστό 50% έκαστος, δύο αγροτεμάχια μεγάλης αξίας, στην κτηματική περιφέρεια του Δήμου, τα οποία μεταπούλησε στις-2007 και τα οποία αποτελούν το εμπορικό αντικείμενο της κρινόμενης άτυπης εταιρείας και β) στις-2008 αγόρασε με τον, κατά ποσοστό 1% ο προσφεύγων και 99% ο έτερος συμβαλλόμενος, τρία αγροτεμάχια μεγάλης αξίας, στην κτηματική περιφέρεια του Δήμου, τα οποία μεταπούλησε στις 28-02-2008.

Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ο προσφεύγων πραγματοποιούσε **κατά σύστημα** πράξεις αγοράς και πώλησης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου ακινήτων, με σκοπό την επίτευξη κέρδους και όχι την αξιοποίηση κεφαλαίων, δεδομένου ότι καμία από τις ως άνω ιδιοκτησίες δεν αξιοποιήθηκε περαιτέρω. Ενήργησε, εν τοις πράγμασι ως μέλος άτυπων εταιριών, οι οποίες στερούνταν νομικής προσωπικότητας, καθόσον δεν είχαν καταρτιστεί έγκυρα καταστατικά και δεν είχαν τηρηθεί οι όροι δημοσιότητας όπως ο νόμος ορίζει και για τις οποίες δεν τηρήθηκαν οι υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), του Π.Δ. 182/92(Κ.Β.Σ) και του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου οικ. έτους 2008(χρήση2007), έχει παραγραφεί, διότι 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.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 και 5 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «παρ.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..... παρ. 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης...».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α'), οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 61 του ίδιου νόμου, πρέπει να υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος στον Προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Επειδή, ο προσφεύγων από κοινού με τον, πραγματοποίησαν, πράξεις αγοράς και πώλησης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου ακινήτων, με σκοπό το κέρδος, χωρίς να έχουν προβεί στη σύσταση οποιασδήποτε νομικής μορφής εταιρία, για την άσκηση της δραστηριότητας τους αυτής, ενήργησαν εν τοις πράγμασι ως μέλη άτυπης εταιρίας.

Επειδή κάθε άτυπη εταιρεία που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, θεωρείται επιτηδευματίας και έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών (Άρθ. 36 Ν. 2859/2000), τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων(Κ.Β.Σ.), είναι υποκείμενη σε ΦΠΑ (Άρθρο 3 Ν. 2859/2000) και σε φορολογία εισοδήματος (Ν. 2238/94).

Επειδή η ως άνω «άτυπη εταιρεία», δεν υπέβαλε ως όφειλε δήλωση φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2008(χρήση 2007), το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη καταλογισμού φόρου, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, δεν τίθεται θέμα παραγραφής, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα.

Επειδή, όσον αφορά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου οικ. Έτους 2008, στον προσφεύγοντα ως φυσικό πρόσωπο, αναφέρουμε τα εξής:

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 από την έρευνα που διενήργησε ο έλεγχος στο υποθηκοφυλακείο, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. μη δηλωθείσες μεταβιβάσεις ακινήτων, ήτοι συμπληρωματικά στοιχεία, της παρ 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 για τα οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας.

Από όλες τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι σε καμία περίπτωση δεν τίθεται θέμα παραγραφής της ελεγχόμενης χρήσης 2007(οικ. 2008), σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι νομικά πλημμελής η προσβαλλόμενη πράξη λόγω μη ύπαρξης εντολής ελέγχου εκδοθείσας στο όνομά του, πράγμα που αποτελεί παραβίαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, στην υπ' αριθ. εκδοθείσα εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναφέρονται σαφώς τα στοιχεία και το Α.Φ.Μ. του προσφεύγοντα, το ότι ο έλεγχος αφορά στην άτυπη εταιρεία της οποίας ο προσφεύγων αποτελεί μέλος, καθώς και το αντικείμενο της συναλλαγής, για τον έλεγχο της οποίας εξεδόθη η ως άνω εντολή.

Επίσης, στην έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αναφέρονται αναλυτικά, η επωνυμία της εταιρείας «, η μορφή της εταιρείας «Άτυπη Εταιρεία», η δραστηριότητα αυτής κ.λ.π.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα προβάλλονται αλυσιτελώς.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν στοιχειοθετήθηκε από τον έλεγχο ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις προκειμένου να τύχουν εφαρμογής, οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 741, 748 και 784 του Α.Κ ορίζεται ότι:

Α.Κ. 741: Με τη σύμβαση της εταιρείας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.

Α.Κ. 748: Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, σε όλους μαζί τους εταίρους. Για κάθε πράξη χρειάζεται η συναίνεση όλων των εταίρων.

Αν κατά την εταιρική σύμβαση η απόφαση λαμβάνεται κατά πλειοψηφία, σε περίπτωση αμφιβολίας η πλειοψηφία υπολογίζεται με βάση το συνολικό αριθμό των εταίρων.

Α.Κ. 748: Η εταιρεία του κεφαλαίου αυτού, αν επιδιώκει οικονομικό σκοπό, αποκτά νομική προσωπικότητα, εφόσον τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει για το σκοπό αυτό στις ομόρρυθμες εμπορικές εταιρείες. Η προσωπικότητα αυτή της αστικής εταιρείας εξακολουθεί να υπάρχει ωσότου περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της.

Επειδή άτυπη είναι η εταιρεία η οποία πραγματικά λειτουργεί σαν εταιρεία, χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για την σύσταση της διατυπώσεις.

Κάθε άτυπη εταιρεία που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, θεωρείται επιτηδευματίας και έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών (Άρθρο 36 Ν. 2859/2000) και επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., τις υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, όπως κάθε άλλος επιτηδευματίας.(Άρθρο 2 ΠΔ 186/92).

Είναι δε πρόσωπο υποκείμενο σε ΦΠΑ (Άρθρο 3 Ν. 2859/2000) όπως και οποιαδήποτε ένωση προσώπων που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητα οικονομική δραστηριότητα, επίσης δε και πρόσωπο υποκείμενο στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/94.

Τα κέρδη που αποκτούν οι άτυπες και αφανείς εταιρείες, θεωρούνται ότι αποκτήθηκαν από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο αυτών (Άρθρο 28 παρ.4β Ν.2238/1994). Αν αποδειχθεί ότι οι εταίροι είναι περισσότεροι, τα κέρδη κατανέμονται σ' αυτούς κατά το ποσοστό τους και εφόσον αυτό δεν είναι σαφές, κατ' ισομοιρία.

Επειδή με το άρθρο 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.

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 από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε, αφενός ότι ο προσφεύγων από κοινού με τον κ., ενήργησαν ως μέλη άτυπης εταιρείας, διενεργώντας μεταβιβάσεις ακινήτων εξ' επαχθούς αιτίας, εντός του έτους 2007 και αφετέρου ότι από την δραστηριότητα αυτή αποκτήθηκε εισόδημα από εμπορική εταιρική επιχείρηση, το οποίο δεν δηλώθηκε ως όφειλε και 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 από τον έλεγχο η κερδοσκοπική πρόθεσή του κατά τον χρόνο απόκτησης του ακινήτου και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν για τον λόγο αυτό, οι προϋποθέσεις υπαγωγής του στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/94.

Επειδή ο προσφεύγων από κοινού με τον άλλο συνιδιοκτήτη προέβη εντός επτά ημερών, σε αγοραπωλησία αγροτεμαχίων στην, ήτοι σε αγορά στις-2007 και εν συνεχεία σε πώληση αυτών στις-2007, προκύπτει ότι για τις ως άνω μεταβιβάσεις εξ' επαχθούς αιτίας, οι οποίες έγιναν εντός πολύ μικρού χρονικού διαστήματος και με ιδιαίτερα υψηλό κέρδος, ο προσφεύγων απέβλεπε στην επίτευξη κέρδους και όχι στην αξιοποίηση κεφαλαίων. Το κέρδος στην προκειμένη περίπτωση ανερχόταν σε 1.700.000,00€ - 931.103,24€ = 768.896,76€(κατά το ποσοστό που του αναλογούσε 50%). Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα προβάλλονται αλυσιτελώς.

Επειδή με το με αρ.πρωτ. Δ.Ε.Δ. υπόμνημα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας ο(το έτερο μέλος της άτυπης εταιρείας) και το οποίο αφορά και την κρινόμενη υπόθεση, συνυπέβαλε την υπ' αριθ. πράξη συμπλήρωσης του υπ' αρ.συμβολαίου, της Συμβ/φου Αθηνών, με συμπληρωματικό τίμημα 850.000,00€, με την οποία οι συμβαλλόμενοι, δηλώνουν ότι το πραγματικό τίμημα του αρχικού συμβολαίου που είχε συναφθεί μεταξύ αφενός των πωλητών και και αφετέρου των αγοραστών και, ήταν 1.700.082,03€ και όχι 850.082,03€ όπως είχε αναγραφεί στο αρχικό συμβόλαιο.

Επίσης με το ως άνω υπόμνημα, προσκομίστηκαν και αντίγραφα δύο εκ των τριών τραπεζικών επιταγών που αναφέρονται στην υπ' αριθ. πράξη συμπλήρωσης, ήτοι: α) της υπ' αριθ. τραπεζικής επιταγής της Bank, ποσού 700.000,00€ και β) της υπ' αρ. τραπεζικής επιταγής της ίδιας τράπεζας, ποσού 50.000,00€, εκδόσεως σε διαταγή της εταιρείας, οπισθογραφημένες από την εταιρεία, με περαιτέρω οπισθογράφιση από τους αγοραστές και εξοφλημένες, όπως προκύπτει από την πίσω όψη αυτών.

Επειδή στο υπ' αρ. συμβόλαιο αγοράς της Συμβ/φου Αθηνών, δυνάμει του οποίου τα μέλη της άτυπης εταιρείας απέκτησαν το 50% εξ' αδιαιρέτου έκαστος, δύο αγροτεμαχίων στη θέση, αντί τιμήματος 850.082,03€, μνημονεύονται οι επιταγές που παραδόθηκαν στους πωλητές κατά την ημερομηνία υπογραφής του συμβολαίου, ήτοι: α) η υπ' αριθ. ποσού 700.000,00€, β) ποσού 50.000,00€, γ) ποσού 50.000,00€ και δ) ποσού 50.000,00€ τραπεζικές επιταγές οι οποίες εκδόθηκαν στις από την Τράπεζα, εις διαταγήν της εταιρείας, οι οποίες οπισθογραφήθηκαν νόμιμα και με περαιτέρω οπισθογράφιση από τους αγοραστές, παρελήφθησαν από το ένα εκ των πωλητών,, κατά την υπογραφή του συμβολαίου στις

Επειδή στην υπ' αριθ. πράξης συμπλήρωσης του υπ' αρ. συμβολαίου, της Συμβ/φου Αθηνών, με συμπληρωματικό τίμημα 850.000,00€, αναφέρεται ότι, κατά ρητή δήλωση των συμβαλλόμενων, οι αφετέρου συμβαλλόμενοι αγοραστές κατέβαλαν το επιπλέον τίμημα στους αφενός συμβαλλόμενους πωλητές δια παράδοσης και είσπραξης εκ μέρους τους, των κάτωθι τραπεζικών επιταγών: α) της υπ' αριθ. της Τράπεζας, ποσού 100.000,00€, εκδόσεως του, στις, η οποία παραδόθηκε κατόπιν οπισθογράφισης στον την ίδια μέρα, β) της υπ' αριθ. της Bank ποσού 700.000,00€, εκδόσεως σε διαταγή της εταιρείας, νόμιμα

οπισθογραφημένης και με περαιτέρω οπισθογράφιση από τους αγοραστές, η οποία παραδόθηκε στους πωλητές κατά την υπογραφή του συμβολαίου στις και γ) της υπ' αρ. της Bank, ποσού 50.000,00€ εκδόσεως σε διαταγή της εταιρείας, νόμιμα οπισθογραφημένης και με περαιτέρω οπισθογράφιση από τους αγοραστές, η παραδόθηκε στους πωλητές κατά την υπογραφή του συμβολαίου στις

Επειδή επιπλέον των ως άνω, ο προσφεύγων επικαλείται και την ύπαρξη του υπ' αρ. προσυμφώνου αγοραπωλησίας αγροτεμαχίων, αξίας 1.700.000,00€ (αρραβώνας 100.000,00€ συμφηφιστέου στο όλο τίμημα), προκειμένου να υποστηρίξει τον ισχυρισμό του ότι το πραγματικό τίμημα της αγοράς των εν λόγω αγροτεμαχίων ήταν 1.700.083,03€ και όχι 850.082,03€, όπως αναγράφεται στο οριστικό συμβόλαιο. Σύμφωνα με το προσύμφωνο, παραδόθηκε κατόπιν οπισθογράφισης στον (ένας εκ των πωλητών) η με αριθ. επιταγή της Τράπεζας, ποσού 100.000,00€, εκδοθείσης στις, εις διαταγήν του, ως αρραβών για την τήρηση της υπόσχεσης υπογραφής του οριστικού συμβολαίου.

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 η επανάληψη ή διόρθωση συμβολαίου μπορεί μεν να γίνεται για οποιοδήποτε λόγο, αρκεί να υποβληθεί κοινή δήλωση από τους συμβαλλόμενους, πλην όμως, για την κρινόμενη υπόθεση, δεν προσκομίστηκαν πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, ήτοι βιβλία και κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών της εκδότριας των επιταγών εταιρείας «.....» από τα οποία αφενός να προκύπτει ότι οι ως άνω επιταγές, πράγματι εξοφλήθηκαν και αφετέρου να δικαιολογήσουν το λόγο για τον οποίο οι φερόμενες ως εξοφλητικές επιταγές, εκδόθηκαν από την εταιρεία «.....», ενώ στο συμβόλαιο πώλησης, ως συμβαλλόμενη αγοράστρια των εν λόγω αγροτεμαχίων από την ως άνω άτυπη εταιρεία, αναφέρεται η εταιρεία με την επωνυμία «.....».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν αποδεικνύονται και συνεπώς δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, πέραν των ως άνω αναφερομένων, οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από θεωρηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. , επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

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

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φόρος Εισοδήματος της άτυπης εταιρείας	0,00€	192.224,19€	192.224,19€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης 120% (ως η οριστική πράξη)		230.669,03€	230.669,03€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€	422.893,22€	422.893,22€

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).