



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 25.1.2024

Αριθμός απόφασης: 183

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29.9.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΧΑΝΙΩΝ, επί της οδού αρ., κατά α) της με αριθμό/31.7.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, και β) της με αριθμό/31.7.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την με αριθμό/31.7.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, και β) την με αριθμό/31.7.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29.9.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

1. Με την υπ' αριθμ./31.7.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 90.058,73 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 45.029,37 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 17.611,82 €, ήτοι συνολικό ποσό 152.699,94 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 224.615,34 €, έναντι του δηλωθέντος 7.439,30 €.

2. Με την υπ' αριθμ./31.7.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικού έτους 2021, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 628,39 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 314,20 €, ήτοι συνολικό ποσό 942,59 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 12.789,70 €, έναντι του δηλωθέντος 6.590,50 €.

Οι ως άνω διαφορές προέκυψαν από τον διενεργηθέντα στον προσφεύγοντα έλεγχο, φορολογικών ετών 2020 και 2021, δυνάμει της υπ' αριθμ./14.9.2022 εντολής η οποία εκδόθηκε καθώς στα πλαίσια του ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών της επιχείρησης ΙΚΕ διαπιστώθηκε, ότι ο προσφεύγων, μοναδικός εταίρος της ανωτέρω ΙΚΕ, δεν δήλωσε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, στις αντικειμενικές δαπάνες το ποσό των 400.000,00 € που αποτελεί το κεφάλαιο σύστασης της ΙΚΕ, ως όφειλε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 περ. β' του ν. 4172/2013. Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2020- 2021 ο προσφεύγων δήλωσε στους κωδικούς 851- 857 «ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση ΕΙΧ» τεκμαρτή δαπάνη ποσού 5.800,00 €, αντί του ορθού 8.800,00 €. Κατόπιν τούτων, ο έλεγχος προσδιόρισε προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών, ύψους 217.176,04 €, το 2020 και 6.199,20 € το 2021.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αόριστες, αναπόδεικτες ως αναιτιολόγητες, άλλως ως πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ερειδόμενες επί εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών δεδομένων και περιστατικών της περίπτωσης του, αλλά και ως νόμω και ουσία αβάσιμες, ενώ με πλημμελή εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας η Φορολογική Αρχή εξέδωσε τούτες.
- Στο πλαίσιο υποχρέωσης αιτιολόγησης των καταλογιστικών των φόρων και λοιπών κυρώσεων πράξεων, έχει ρητώς επισημανθεί ότι η κρίση της Φορολογικής Αρχής, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος απόδειξης, δεν μπορεί να στηρίζεται σε συλλογισμούς και υποθετικές σκέψεις, αλλά μόνο σε συγκεκριμένες, σαφείς και αιτιολογημένες διαπιστώσεις που προέκυψαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου.
- Κατόπιν της από 23.1.2023 Πρόσκλησης που εστάλη με ηλεκτρονικό μήνυμα, ενημερώθηκε σχετικά με το έλεγχο όσον αφορά την καταβολή του κεφαλαίου της εταιρείας «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ Την 30.1.2023 παρείχε σαφείς έγγραφες εξηγήσεις, με αριθμό πρωτοκόλλου ότι η καταβολή του κεφαλαίου διενεργήθηκε από τον αφανή εταίρο με ΑΦΜ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 285-292 του Ν. 4072/2012, καταλήγοντας ότι δεν συντρέχουν στο πρόσωπό του οι

προϋποθέσεις δήλωσης εκ μέρους του των χρηματικών ποσών του κεφαλαίου της ΙΚΕ, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε στον έλεγχο και το καταστατικό σύστασης της αφανούς εταιρείας. Τονίζεται μάλιστα ότι το εν λόγω έγγραφο είναι έγγραφο βέβαιης χρονολογίας, την 16.1.2020, φέρον βεβαίωση του γνησίου των υπογραφών, τόσο του ιδίου με την ιδιότητα του εμφανή, όσο και του αφανή εταίρου Εν συνεχεία, έλαβε νέο μήνυμα με το οποίο του ζητείτο να προσκομίσει στοιχεία για την καταβολή του κεφαλαίου της ΙΚΕ, κάνοντας μνεία σε στοιχεία που ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του, και έχουν δημοσιευτεί στο ΓΕΜΗ, ήτοι στο πρακτικό με αριθμό 1 της 2.10.2020. Ασφαλώς και ανταποκρίθηκε, όπως και προκύπτει από το νέο μήνυμα που έστειλε την 10.2.2023 και τα συνημμένα αυτού έγγραφα πρακτικά, ο έλεγχος δε, απάντησε ότι χρειάζεται να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις εφόσον έχουν γίνει από τον ίδιο οι καταβολές κεφαλαίου στην ΙΚΕ. Αντί όμως ο έλεγχος να προβεί σε διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και να επιβεβαιώσει ότι πράγματι το κεφάλαιο καταβλήθηκε από το (ΑΦΜ), ανατρέχοντας στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω ΑΦΜ όπου στον κωδικό 743 αυτής, είχε δηλωθεί τόσο το καταβληθέν εκ μέρους του ποσό κεφαλαίου της αφανούς εταιρείας, ύψους 400.00€, όσο και ο ΑΦΜ της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ, εξέδωσε εις βάρος του πράξεις προσδιορισμού του φόρου. Όμως πέραν των ως άνω διευκρινίσεων, απαιτείται να μην χαθεί η ουσία. Η ουσία λοιπόν, είναι ότι, το καταβληθέν κεφάλαιο της ΙΚΕ, δηλώθηκε αρμοδίως από τον πραγματικώς καταβάλλοντα αυτό, αφανή εταίρο, και δηλώθηκε ενώπιον της φορολογικής αρχής, στον οικείο κωδικό, συσχετιζόμενο το ποσό αυτό με τον ΑΦΜ της ΙΚΕ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και 2 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) περί εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας:

«1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.»

Επειδή στο άρθρο 32 «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» του ανωτέρω νομοθετήματος ορίζεται ότι:

«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: ...

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς, καθώς και οι καταβολές που πραγματοποιούνται για τα ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν.»

Επειδή στη ΠΟΛ. 1076/26-3-2015 με θέμα «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 32

Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται μόνο όταν τις οικείες δαπάνες πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα, ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά τους αρχεία.

Επίσης λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ποσά που πραγματικά καταβάλλονται στο φορολογικό έτος (ποσό δόσης, προκαταβολής κ.τ.λ.) και όχι το συνολικό ποσό της αγοράς που πιθανόν μέρος του να καταβληθεί σε επόμενο φορολογικό έτος.

Σημειώνεται ότι ο φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής με πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα που πραγματοποιεί δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην Ελλάδα εάν αποδείξει, προσκομίζοντας τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, ότι το τίμημα της απόκτησης καταβλήθηκε στην αλλοδαπή δεν προσμετράται η δαπάνη αυτή.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται, για: ...

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρείας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς.

Η διατύπωση της διάταξης αυτής είναι γενική και καταλαμβάνει επομένως κάθε περίπτωση δαπάνης για συμμετοχή σε οποιασδήποτε μορφής εταιρία. Υπάγονται κατ' ακολουθία όλα τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται, ως εισφορά σε νεοϊδρυόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ως κεφάλαιο για την ίδρυση ατομικής επιχείρησης καθώς και τα ποσά για αύξηση κεφαλαίου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Η ίδια διάταξη ορίζει σαν τεκμαρτή δαπάνη τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται και για την αγορά χρεογράφων γενικά. Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των χρεογράφων συμπεριλαμβάνονται οι ομολογίες, τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, τα ομόλογα τραπεζών, τα προθεσμιακά συμβόλαια, τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, οι μετοχές και γενικά προϊόντα που μπορούν να διαπραγματεύονται στα χρηματιστήρια και στις αγορές.»

Επειδή στο ν. 4072/2012, με τον οποίο εισήχθη νομοθετικά ο όρος αφανής εταιρεία, ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«Άρθρο 285

Έννοια αφανούς εταιρείας

1. Με τη σύμβαση της αφανούς εταιρείας ο ένας από τους εταίρους (εμφανής εταίρος) παραχωρεί σε άλλον ή άλλους εταίρους (αφανείς εταίρους) δικαίωμα συμμετοχής στα αποτελέσματα μιας ή περισσότερων εμπορικών πράξεων ή εμπορικής επιχείρησης, που διενεργεί στο όνομα του, αλλά προς το κοινό συμφέρον των εταίρων.

2. Η αφανής εταιρεία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν καταχωρίζεται στο ΓΕ.Μ.Η. Οι όροι της εταιρικής συμφωνίας αποδεικνύονται μόνο με έγγραφη συμφωνία των συμβαλλόμενων μερών. Για τη συμφωνία αυτή εφαρμόζεται η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 393 Κ.Πολ.Δ.

3. Στην αφανή εταιρεία εφαρμόζονται οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα για την εταιρεία, εκτός από εκείνες που δεν συμβιβάζονται με τη φύση της αφανούς εταιρείας.

Άρθρο 286

Εισφορά αφανούς εταίρου

Ο αφανής εταίρος καταβάλλει την εισφορά του στον εμφανή εταίρο. Το αντικείμενο της εισφοράς μεταβιβάζεται στον εμφανή εταίρο, εν όλω ή εν μέρει, ή παραχωρείται κατά χρήση.

Άρθρο 287

Σχέσεις με τρίτους

Οι τρίτοι αποκτούν δικαιώματα και αναλαμβάνουν υποχρεώσεις **μόνον έναντι του εμφανούς εταίρου.**»

Επειδή στο άρθρο 45 «Υποκείμενα του φόρου» του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι:

«Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: ...

ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,»

Επειδή σύμφωνα με την Εγκύκλιο Ε 2076/2022 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση αφανούς εταιρείας με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Α' 167)»:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 (εφεξής: ΚΦΕ) ως «νομική οντότητα» νοείται κάθε μόνωμο εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνωμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόνωμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου.

2. Με τις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 45 του ΚΦΕ ορίζεται ότι σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται οι κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις των άρθρων 285 - 292 του ν. 4072/2012 (Α'86), ρυθμίζονται ζητήματα σχετικά με τη σύσταση και λειτουργία της αφανούς εταιρείας. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 285 του ν. 4072/2012 προβλέπεται ότι με τη σύμβαση της αφανούς εταιρείας ο ένας από τους εταίρους (εμφανής εταίρος) παραχωρεί σε άλλον ή άλλους εταίρους (αφανείς εταίρους) δικαίωμα συμμετοχής στα αποτελέσματα μιας ή περισσότερων εμπορικών πράξεων ή εμπορικής επιχείρησης, που διενεργεί στο όνομα του, αλλά προς το κοινό συμφέρον των εταίρων. Η αφανής εταιρεία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν καταχωρίζεται στο Γ.Ε.ΜΗ. Οι όροι της εταιρικής συμφωνίας αποδεικνύονται μόνο με έγγραφη συμφωνία των συμβαλλόμενων μερών. Για τη συμφωνία αυτή εφαρμόζεται η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 393 Κ.Πολ.Δ.

Με τις διατάξεις του άρθρου 287 του ν.4072/2012 ορίζεται ότι οι τρίτοι αποκτούν δικαιώματα και αναλαμβάνουν υποχρεώσεις **μόνον έναντι του εμφανούς εταίρου.**

Με τις διατάξεις του άρθρου 288 του ν.4072/2012 προβλέπεται ότι τη διαχείριση της αφανούς εταιρείας ασκεί ο εμφανής εταίρος και περαιτέρω ότι τα αποκτώμενα από τη διαχείριση της εταιρείας ανήκουν στον εμφανή εταίρο.

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 290 του ν.4072/2012 ορίζεται ότι με την εταιρική σύμβαση ορίζονται τα δικαιώματα ελέγχου του αφανούς εταίρου σε σχέση με τις πράξεις ή την επιχείρηση, που αποτελούν αντικείμενο της αφανούς εταιρείας. Το δικαίωμα που αναφέρεται

στο άρθρο 755 του Αστικού Κώδικα αφορά μόνο τα βιβλία και έγγραφα του εμφανούς εταίρου που έχουν σχέση με τις παραπάνω πράξεις ή την επιχείρηση.

4. Άλλωστε, και στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4072/2012, αναφέρεται ότι η αφανής εταιρεία συνιστάται ατύπως, παραμένει «εσωτερική», χωρίς νομική προσωπικότητα και χωρίς καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ., είναι δε η εταιρεία στην οποία οι εταιρικές πράξεις (εμπορικής φύσεως) διενεργούνται στο όνομα του «εμφανούς» εταίρου, για λογαριασμό όμως ενός ή περισσότερων «αφανών» εταίρων. Η αφανής εταιρεία αποτελεί εταιρεία και ρυθμίζεται ως εταιρεία.

5. Όπως έχει κριθεί από τη δικαστηριακή νομολογία, τόσο πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4072/2012 όσο και μετά, αφανής ή μετοχική εταιρεία, είναι η προσωπική, χωρίς νομική προσωπικότητα εταιρεία, με απουσία ανάπτυξης του εταιρικού δεσμού προς τα έξω, στην οποία ο μεταξύ των εταίρων εταιρικός δεσμός καταλαμβάνει τις προς τα έξω σχέσεις των εταίρων. Η αφανής εταιρεία συνεπεία του εσωτερικού χαρακτήρα της δεν διαθέτει εταιρική περιουσία, δηλαδή περιουσία που να έχει φορέα το νομικό πρόσωπο, αφού στερείται νομικής προσωπικότητας, ή τους εταίρους, όπως στην αστική εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα. Το μόνο περιουσιακής φύσης δικαίωμα των αφανών εταίρων αποτελεί το δικαίωμα επί των κερδών. Ειδικότερα, οι αφανείς εταίροι μετέχουν μόνον ενοχικά στα αποτελέσματα της δραστηριότητας του εμφανούς εταίρου και όχι ως κοινωνοί των δικαιωμάτων και συνοφειλέτες των υποχρεώσεων που δημιουργεί η δράση του εμφανούς, συμμετέχοντας μόνο στη κατανομή των κερδών και ζημιών που προκύπτουν από τη δράση του εμφανούς, ενώ προς τα έξω εμφανίζεται ένας εταίρος, που ονομάζεται εμφανής, προς διάκριση από τους αφανείς, ο οποίος αναπτύσσει δραστηριότητα έναντι των τρίτων ιδίω ονόματι. Στο όνομα δε αυτού γεννιούνται και οι υποχρεώσεις και αυτός φέρει την ευθύνη για την εκπλήρωσή τους με το σύνολο της περιουσίας του (ΑΠ 1355/2019, ΑΠ 1234/2015, ΜΠρ Πάτρας 2/2019).

6. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η αφανής εταιρεία αποτελεί μεν υποκείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ωστόσο, με βάση τόσο τις διατάξεις του ν.4072/2012 όσο και τη δικαστηριακή νομολογία, καθίσταται σαφές ότι αυτή δεν προβάλλεται στις συναλλαγές με τρίτους, ακόμα και αν είναι η φορολογική αρχή, αλλά υφίσταται ως εταιρεία για τις εσωτερικές σχέσεις των εταίρων μεταξύ τους, σύμφωνα και με όσα εκτέθηκαν ανωτέρω. Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος από αφανή εταιρεία ως τέτοια. Τα έσοδα που αποκτώνται από τη δραστηριότητα της αφανούς εταιρείας φορολογούνται στο όνομα του εμφανούς εταίρου κατά περίπτωση και ανάλογα με την μορφή του (ατομική επιχείρηση, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα). Αν ύστερα από τη διενέργεια ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη αφανούς εταιρείας και η απόκρυψη φορολογητέας ύλης, τότε εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου στο όνομα του ασκούντος την επιχείρηση ως εμφανούς εταίρου αφανούς εταιρείας, στην περίπτωση δε αυτή, ο εφαρμοζόμενος συντελεστής φορολογίας επί των καθαρών κερδών είναι ο οριζόμενος από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 του ΚΦΕ, ως υποκείμενο του φόρου σύμφωνα με την περ. ε' του άρθρου 45 του ΚΦΕ.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που

χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλεγχος αντικειμενικών δαπανών δυνάμει της υπ' αριθμ./14.9.2022 εντολής η οποία εκδόθηκε στα πλαίσια του ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών της επιχείρησης ΙΚΕ.

Επειδή έπειτα από την ανωτέρω εντολή και την με αριθ./20.9.2022 Πρόσκληση αρ. 14 Κ.Φ.Δ. για την προσκόμιση των δικαιολογητικών των υποβληθεισών δηλώσεων φόρου εισοδήματος φορ. ετών 2020- 2021 και την παράλληλη γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι και την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού φόρου, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ./25.11.2022 τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος στα πλαίσια των διατάξεων του ν. 4512/2018, φορολογικού έτους 2020, με την οποία δήλωσε συμπληρωματικά τα παρακάτω:

- Εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες (κωδ. 301): 6.888,00 €
- Δαπάνη για αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά (κωδ. 743): 190.000,00 €
- Χρηματικά ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων (κωδ. 781): 4.180,00 €
- Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε (κωδ. 787): 179.400,00 €

Για τη δήλωση του ποσού των 6.888,00 € προσκομίσθηκε έγγραφο της εταιρείαςΙΚΕ ότι του είχε παραχωρηθεί η χρήση του

Για τη δήλωση του ποσού των 190.000,00 € προσκομίσθηκε: α) το καταστατικό σύστασης της Ο.Ε. με την επωνυμία Ο.Ε. με κεφάλαιο 40.000,00 € στο οποίο συμμετέχει με ποσοστό 25%, δηλ. 10.000,00 €, και β) η με αριθ./19.11.2022 ανακοίνωση της εταιρείας με την επωνυμία ΙΚΕ από την οποία προκύπτει ότι την 19.11.2022 καταχωρήθηκε με το με αριθ. / 2.10.2020 Πρακτικό με θέμα την πιστοποίηση κάλυψης και καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου με το οποίο ο διαχειριστής και μοναδικός εταίρος βεβαιώνει ότι 1) το εταιρικό κεφάλαιο καταβλήθηκε στο ταμείο της εταιρείας από τον μοναδικό εταίρο και έγιναν οι δέουσες λογιστικές εγγραφές και 2) μετά από έλεγχο των βιβλίων πιστοποιεί ότι το εταιρικό κεφάλαιο των 180.000,00 € καταβλήθηκε από τον μοναδικό εταίρο τοις μετρητοίς και εκδόθηκε η υπ' αριθ./1.10.2020 απόδειξη είσπραξης και το υπόλοιπο θα καταβληθεί τμηματικά μέχρι την 31.12.2025.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι ανακριβώς στον κωδικό 743 «Δαπάνη για αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά», ως προς το κεφάλαιο σύστασης της εταιρείας ΜΟΝ. ΙΚΕ, συμπληρώθηκε το ποσό των 180.000,00 € αντί του ορθού 400.000,00 € διότι σύμφωνα με τις υπ' αριθ. /1.10.2020 και /31.10.2020 Αποδείξεις Είσπραξης της εν λόγω εταιρείας που είναι καταχωρισμένες στο τηρούμενο Γενικό Ημερολόγιο με αριθμούς εγγραφής 3 και 20, αντίστοιχα, ο προσφεύγων κατέβαλε μετρητά στο ταμείο 180.000,00 € την 1.10.2020 και 220.000,00 € την 31.10.2020. Η ως άνω δεύτερη καταβολή επιβεβαιώνεται και από το από 31.10.2020 Πρακτικό του Διαχειριστή της ΙΚΕ που καταχωρήθηκε στο ΓΕΜΗ, την 10.2.2023, με ΚΑΚ

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η υπ' αριθ./25.11.2022 τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος δεν υπεβλήθη από τον ίδιο αλλά από τρίτο πρόσωπο. Ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι αυτή υπεβλήθη χειρόγραφα από τον λογιστή του προσφεύγοντος και η όποια διαφορά μεταξύ τους εμπίπτει στη δικαιοδοσία των πολιτικών δικαστηρίων.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το κεφάλαιο των 400.000,00 € δεν καταβλήθηκε από τον ίδιο αλλά από τον αφανή εταίρο Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει το από 16.1.2020 Καταστατικό Αφανούς Εταιρείας, το οποίο φέρει αυθημερόν θεώρηση από το Κ.Ε.Π. του ΔΗΜΟΥ ΧΑΝΙΩΝ, μεταξύ του ιδίου και του, ΑΦΜ, με το οποίο συστάθηκε Αφανής Εταιρεία με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και στο οποίο αναφέρεται ότι ο σκοπός της αφανούς εταιρείας θα πραγματοποιηθεί αποκλειστικά μέσω εμπορικής εταιρείας που θα συστήσει ο και ότι οι κεφαλαιακές εισφορές αξίας 400.000,00 €, που αντιστοιχούν σε 400.000 εταιρικά μερίδια, ονομαστικής αξίας 1,00€ έκαστο καλύφθηκαν από τον συμβαλλόμενο του μετρητοίς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4072/2012 και την Εγκύκλιο Ε.2076/2022 η αφανής εταιρεία υφίσταται ως εταιρεία για τις εσωτερικές σχέσεις των εταίρων μεταξύ τους ενώ οι τρίτοι, μεταξύ των οποίων και η φορολογική διοίκηση, αποκτούν δικαιώματα και αναλαμβάνουν υποχρεώσεις μόνον έναντι του εμφανούς εταίρου, ο οποίος φέρει την ευθύνη για την εκπλήρωσή τους με το σύνολο της περιουσίας του. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση από την εξέταση του ως άνω καταστατικού αφανούς εταιρείας προκύπτει αφενός ότι δεν γίνεται ρητή αναφορά στην ΜΟΝ. ΙΚΕ και αφετέρου ότι η ημερομηνία που έλαβε χώρα η σύσταση της αφανούς εταιρείας και η σύσταση της ΙΚΕ απέχουν χρονικά περισσότερο από εννέα μήνες, ενώ επιπλέον δεν ταυτίζεται ούτε ο τρόπος καταβολής του κεφαλαίου. Συγκεκριμένα, ενώ από το ως άνω καταστατικό φέρεται να έγινε η σύσταση της αφανούς εταιρείας την 16/01/2020 και κατά την ίδια ημερομηνία αναφέρεται ότι ο να έδωσε στον προσφεύγοντα 400.000,00€ μετρητά, στη συνέχεια, ο προσφεύγων προέβη σε έναρξη της ως άνω ΙΚΕ μόλις την 01/10/2020 καταβάλλοντας σε δυο δόσεις το κεφάλαιο σύστασης της ΙΚΕ, τοις μετρητοίς (την 01/10/2020 κατέβαλε 180.000,00€ και την 31/10/2020 κατέβαλε 220.000,00€).

Επειδή, μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης ο προσφεύγων δεν έχει προσκομισθεί κανένα στοιχείο (π.χ. τραπεζικά παραστατικά) προκειμένου να αποδειχθεί η ροή του χρήματος και να συσχετιστούν οι ως άνω καταβολές, δεν δύναται να τεκμηριωθεί επαρκώς ότι συσχετίζεται η αναφερόμενη στο καταστατικό αφανής εταιρεία με την επιχείρηση ΙΚΕ.

Επειδή, επιπροσθέτως, προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του ότι ο, ως αφανής εταίρος, έχει καταβάλει το κεφάλαιο σύστασης της υπό κρίση ΙΚΕ, ύψους 400.000,00€, ο προσφεύγων επικαλείται τη δήλωση ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2020 του, στην οποία έχει συμπεριληφθεί στον κωδ. 743 το ποσό των 400.000,00€, συσχετισμένο με το ΑΦΜ της ΙΚΕ. Ωστόσο για τον ως άνω ισχυρισμό αναφέρουμε αφενός ότι ο κωδ. 743 συμπληρώθηκε με εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση στις 30/01/2023 και αφετέρου ότι σε βάρος του έχει εκδοθεί εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2020 – 2021 και είναι σε εξέλιξη έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ. Συνεπώς, η εν λόγω

δήλωση αποτελεί αντικείμενο ελέγχου. Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται επιπλέον και ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 29.9.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την **επικύρωση** α) της με αριθμό/31.7.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, και β) της με αριθμό/31.7.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2020**

Χρεωστικό ποσό	90.058,73
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	45.029,37
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	17.611,82
Σύνολο για καταβολή	152.699,94

(Ως η υπ' αριθ./31.7.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ)

Φορολογικό έτος 2021

Χρεωστικό ποσό	628,39
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	314,20
Σύνολο για καταβολή	942,59

(Ως η υπ' αριθ./31.7.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.