



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 12-3-2015

Αριθμός απόφασης: 1000

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 15-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των με αρ./13-11-2014,/13-11-2014,/13-11-2014,/13-11-2014 &/13-11-2014 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου, διαχ/κών περιόδων 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 & 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις με αρ./13-11-2014,/13-11-2014,/13-11-2014,/13-11-2014 &/13-11-2014 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου, διαχ/κών περιόδων 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 & 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά της από 12-11-2014 οικείας έκθεσης ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 09/03/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 15-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./13-11-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 600,00€, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1 & 6 παρ.1 του Π.Δ 186/1992 περί Κ.Β.Σ, του άρθρου 28 παρ. 1,2 & 3 του Ν. 2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2 & 6 του Ν. 2523/1997.

2) Με την υπ' αριθμ./13-11-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 600,00€, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1 & 6 παρ.1 του Π.Δ 186/1992 περί Κ.Β.Σ, του άρθρου 28 παρ. 1,2 & 3 του Ν. 2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2 & 6 του Ν. 2523/1997.

3) Με την υπ' αριθμ./13-11-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 640.900,81€, ως εξής: **α)** μία γενική παράβαση ποσού 600,00€ λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1 & 6 παρ.1 του Π.Δ 186/1992 περί Κ.Β.Σ, του άρθρου 28 παρ. 1,2 & 3 του Ν. 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2 & 6 του Ν. 2523/1997 και **β)** δύο αυτοτελείς παραβάσεις, συνολικού ποσού 640.300,81€ (361.089,16€ και 279.211,65€) για ανακριβή αναγραφή του τιμήματος σε δύο συμβόλαια μεταβίβασης αγροτεμαχίων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 13 παρ. 1 & 4 και 12 παρ. 16^α του Κ.Β.Σ, συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10^α του Ν. 2523/1997.

4) Με την υπ' αριθμ./13-11-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 600,00€, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1 & 6 παρ.1 του Π.Δ 186/1992 περί Κ.Β.Σ, του άρθρου 28 παρ. 1,2 & 3 του Ν. 2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2 & 6 του Ν. 2523/1997.

5) Με την υπ' αριθμ./13-11-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 192.499,02€, ως εξής: **α)** μία γενική παράβαση ποσού 600,00€ λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1 & 6 παρ.1 του Π.Δ 186/1992 περί Κ.Β.Σ, του άρθρου 28 παρ. 1,2 & 3 του Ν. 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2 & 6 του Ν. 2523/1997 και **β)** μία αυτοτελής παράβαση, ποσού 191.899,02€ για ανακριβή αναγραφή του τιμήματος σε συμβόλαιο μεταβίβασης αγροτεμαχίου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 13 παρ. 1 & 4 και 12 παρ. 16^α του Κ.Β.Σ, συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10^α του Ν. 2523/1997.

Με την υπ' αριθμ./2-6-2014 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, σύμφωνα με την διαδικασία που ορίζεται με το με αρ. πρωτ./ ΕΞ 2014/2-5-2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε, μερικός έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010. Αιτία, για την διενέργεια ελέγχου,

απετέλεσαν τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ, με την από 30/12/2013 Έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π. Δ. Νοτίου Αιγαίου, καθώς ο προσφεύγων είχε προβεί σε πλήθος μεταβιβάσεων ακινήτων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, από κοινού με τον

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, ισχυριζόμενος τα εξής:

- 1) Λανθασμένη ερμηνεία διατάξεων του Π.Δ 186/92
- 2) Λανθασμένη ερμηνεία διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 3 περ. α' του Ν. 2238/1994.
- 3) Καθορισμός της αξίας των ακινήτων κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 1-3 και άρθρου 41 του Ν. 1249/82.
- 4) Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας του αναγραφόμενου στα συμβόλαια τιμήματος. – Ακυρωτέες λόγω έλλειψης νομικής και ουσιαστικής βάσης.
- 5) Εσφαλμένη η επιβολή ισόποσου προστίμου.
- 6) Οι αγοροπωλησίες έγιναν για επένδυση κεφαλαίου χωρίς κερδοσκοπική πρόθεση.
- 7) Έλλειψη υποχρέωσης για δήλωση έναρξης εργασιών και τήρησης βιβλίων.
- 8) Άκυρες λόγω έλλειψης ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 16 του Π.Δ 186/92, ορίζονται τα εξής: « Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή: περ. α) Στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων..... εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης, καθώς και στις πωλήσεις μετοχών, παραγώγων, ομολογιών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 4 εδαφ. 1 του Π.Δ 186/92, ορίζονται τα εξής: «Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 16 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών ή από τα πρόσωπα είσπραξης ανταποδοτικών τελών, εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και στην είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται.».

Επειδή από τις συνδυαζόμενες διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 12 και της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ΚΒΣ στις οποίες προβλέπεται ότι οι ρυθμίσεις των άρθρων 12 και 13 δεν έχουν εφαρμογή, μεταξύ άλλων, στις πωλήσεις ακινήτων, εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης, προκύπτει ότι τα συμβόλαια μεταβίβασης εν προκειμένω είναι νόμιμα φορολογικά στοιχεία , με την ευρεία έννοια, εφόσον από τις διατάξεις που διέπουν το αστικό δίκαιο για την έγκυρη μεταβίβαση ακινήτου απαιτείται αποκλειστικά και μόνο η σύνταξη συμβολαίου και συνεπώς σε κάθε περίπτωση η υποχρέωση αυτή δεν καλύπτεται με την έκδοση οποιουδήποτε άλλου παραστατικού (φορολογικού στοιχείου).

Το συμβόλαιο επομένως, είναι αναντικατάστατος τύπος από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, ενώ ταυτόχρονα αποτελεί και νόμιμο παραστατικό που προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ(αρθ. 12 παρ. 6 και 13 παρ. 4). Η περίπτωση σύνταξης συμβολαίου πώλησης ακινήτου με τίμημα μικρότερο της πραγματικής συναλλαγής, εμπίπτει στην περίπτωση ανακριβούς έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ και επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της αποκρυβείσας αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αρθ. 5 παρ. 10 περ. α' του Ν. 2523/1997.

Επειδή στο με αρ. πρωτ.: 1100765/559/0015/29.10.2008 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, διευκρινίζονται τα εξής:

«1. Με την παράγραφο 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδίαν διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής ή δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 880 ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.»

2. Το ερώτημα που τίθεται εν προκειμένω είναι εάν το συμβόλαιο που συντάσσεται για την πώληση και μεταβίβαση ακινήτου περιλαμβάνεται στην έννοια του «στοιχείου που ορίζεται από τον Κ.Β.Σ.» που αναφέρεται στην περίπτωση α' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και εάν συνεπώς επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της αποκρυβείσας αξίας σε περίπτωση αναγραφής στο συμβόλαιο τιμήματος μικρότερου από το συμφωνηθέν και καταβληθέν και εφόσον βέβαια η αποκρυβείσα αξία ξεπερνά το ποσό των 880 ευρώ.

3. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (**έγγραφό 1016753/124/0015/5.9.2008**) η συγκεκριμένη περίπτωση αναγραφής ανακριβούς τιμήματος στο συμβόλαιο πώλησης και μεταβίβασης ακινήτου, εμπίπτει στην περίπτωση της ανακριβούς έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ. που προβλέπεται στην παράγραφο 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 καθώς το συμβόλαιο εν προκειμένω είναι αναντικατάστατος τύπος από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, ενώ ταυτόχρονα αποτελεί και το νόμιμο παραστατικό που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 12 παρ.16 και άρθρο 13 παρ.4 αυτού).

4. Περαιτέρω, κατά ρητή διατύπωση των ως άνω διατάξεων για να επιβληθεί πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η απόκρυψη της συναλλαγής, δηλαδή να μην έχει πραγματοποιηθεί κατά το χρόνο του ελέγχου η «φωτογραφική» απεικόνιση της πραγματικότητας (μη εμφάνιση της συναλλαγής) στα οριζόμενα από τον Κ.Β.Σ., φορολογικά βιβλία ή στοιχεία και, όπως έχει γίνει δεκτό, ανεξάρτητα εάν η απόκρυψη αυτής συνεπάγεται ή όχι και απόκρυψη φορολογητέου εσόδου. Κατά συνέπεια το ύψος του επιβλητέου προστίμου, για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, συναρτάται με τη θέση περί εμφάνισης ή όχι της συναλλαγής είτε σε φορολογικά στοιχεία είτε απευθείας σε φορολογικά βιβλία, για τους υπόχρεους σε τήρησή τους.

5. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η περίπτωση σύνταξης συμβολαίου πώλησης ακινήτου με τίμημα μικρότερο της πραγματικής συναλλαγής και η ενημέρωση των βιβλίων επίσης με την αναγραφόμενη επί του συμβολαίου αξία, συνιστά αυτοτελή παράβαση των διατάξεων της περ. α' της παρ.10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, και κατά συνέπεια επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της αποκρυβείσας αξίας καθώς, η εμφάνιση της πραγματικής αξίας στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν θεραπεύει την παράβαση της μη εμφάνισης σε στοιχεία ή/και βιβλία (παρ. 4 του παρόντος εγγράφου).».

Επειδή με την θέσπιση των αντικειμενικών αξιών ορίζεται από το κράτος το κατώτατο όριο της αξίας που μπορεί να έχει ένα ακίνητο κατά την μεταβίβασή του, με σκοπό να αποφευχθεί η αναγραφή στο συμβόλαιο εικονικού, μικρότερου τιμήματος για την αποφυγή της φοροδιαφυγής. Η αντικειμενική αξία αποτελεί απλώς τεκμήριο για φορολογικούς λόγους, και δεν εμποδίζει τον πωλητή και τον αγοραστή να συμφωνήσουν σε μεγαλύτερο τίμημα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου για την εικονικότητα του τιμήματος των συμβολαίων αγοραπωλησίας δεν στηρίζεται σε νόμιμα αποδεικτικά στοιχεία αλλά σε απλές υποθέσεις, οι οποίες δεν αποτελούν «αντέγγραφα» την ύπαρξη των οποίων απαιτεί ο νόμος σύμφωνα με την ρητή διάταξη του άρθρου 28 παρ. 3 του Ν. 2238/94 αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 1 του Ν. 1587/1950, ώστε να είναι δυνατή η αμφισβήτηση του αναγραφέντος στο συμβόλαιο τιμήματος.

Σύμφωνα με απόφαση του ΣτΕ 249/2009: « Κατά την διάταξη του άρθρου 13 παρ. 3 του Ν. 1587/1950, το αντέγγραφο, από το οποίο προκύπτει ότι συμφωνήθηκε ή καταβλήθηκε τίμημα μεγαλύτερο εκείνου, το οποίο γράφτηκε στο συμβόλαιο και στη δήλωση του φόρου του παρόντος νόμου, είναι άκυρο και δεν δύναται να προσαχθεί και να ληφθεί υπόψη από το δικαστήριο ή από οποιαδήποτε άλλη αρχή.... Τα ανωτέρω, για την ταυτότητα του νόμιμου λόγου, ισχύουν και στην περίπτωση κατά την οποία η άκυρη περί του υπερβάλλοντος (αφανούς) τιμήματος συμφωνία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 166, 369, 513 και 1033 του Α.Κ. και 13 παρ. 3 του Ν. 1587/1950, δεν έχει περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου, αλλά του ιδιωτικού εγγράφου. Μη επιτρεπόμενο αποδεικτικό μέσο αποτελούν και τα κατά παράβαση του άρθρου 13 παρ. 3 του Ν. 1587/1950, συντασσόμενα αντέγγραφα, από τα οποία, προκειμένου περί συμβάσεως πωλήσεως, για την ταυτότητα του νόμιμου λόγου και επί προσυμφώνου πωλήσεως, προκύπτει ότι συμφωνήθηκε ή καταβλήθηκε τίμημα υπέρτερο του αναγραφόμενου στο συμβόλαιο και στη δήλωση φόρου του νόμου τούτου, αφού αυτά κηρύσσονται από την διάταξη αυτή άκυρα και δεν επιτρέπεται να προσαχθούν και να ληφθούν υπόψη από το δικαστήριο ή από οποιαδήποτε άλλη αρχή(ΑΠ 543/1996)».

Επειδή από τον έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Π. Δ. Νοτίου Αιγαίου, διαπιστώθηκε, ότι ο προσφεύγων, από κοινού με τον, είχαν πραγματοποιήσει πλήθος αγοραπωλησιών ακινήτων μεγάλης αξίας, εκτός σχεδίου πόλεως, στη Μύκονο. Από αυτές, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τέσσερις περιπτώσεις δεν αποτελούσαν μεμονωμένες πράξεις αλλά είχαν τον χαρακτήρα συστηματικής άσκησης εμπορικής δραστηριότητας οι οποίες δεν έγιναν με σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου αλλά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Για τη μία από τις τέσσερις περιπτώσεις, σύμφωνα με τον έλεγχο δεν προέκυψε διαφορά μεταξύ του αναγραφόμενου στο συμβόλαιο τιμήματος και του πραγματικού που τελικώς καταβλήθηκε.

Για τις υπόλοιπες τρεις περιπτώσεις (από τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, τραπεζικά παραστατικά, συμβόλαια κ.λ.π.) διαπιστώθηκε εικονικότητα του αναγραφόμενου τιμήματος πώλησης στα συμβόλαια μεταβίβασης. Ο προσφεύγων πραγματοποίησε, από κοινού με τον (50% έκαστος), πωλήσεις ακινήτων, βάσει αντικειμενικής αξίας, για τις οποίες το καταβληθέν πραγματικό τίμημα είχε ως ακολούθως:

α) Με το υπ' αριθμ. /1-11-2006 συμβόλαιο της Συμβ/φου Μυκόνου, αγοράστηκε αγροτεμάχιο αντί τιμήματος 93.841,25€, το οποίο μεταβιβάστηκε με το υπ' αριθμ. /1-3-2010 συμβόλαιο πώλησης ακινήτου, της συμβ/φου Αθηνών, αντικειμενικής αξίας 192.695,49€, αλλά από τους αγοραστές κατεβλήθη το συνολικό ποσό των 576.457,53€, το οποίο κατατέθηκε σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς των πωλητών, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. έγγραφο της ΤράπεζαςΝΚ. (Διαφορά τιμήματος: 576.457,53€ - 192.695,49€ = 383.762,04€).

β) Με το υπ' αριθμ. /15-12-2006 συμβόλαιο της Συμβ/φου Μυκόνου, αγοράστηκε αγροτεμάχιο αντί τιμήματος 194.645,51€, το οποίο μεταβιβάστηκε με το υπ' αριθμ. /8-1-2008 συμβόλαιο πώλησης ακινήτου, της συμβ/φου Κορωπίου, αντικειμενικής αξίας 365.197,68€, και

γ) Με το υπ' αριθμ. /24-7-2007 συμβόλαιο της Συμβ/φου Μυκόνου, αγοράστηκε αγροτεμάχιο αντί τιμήματος 286.495,70€, το οποίο μεταβιβάστηκε με το υπ' αριθμ. /8-1-2008 συμβόλαιο πώλησης ακινήτου, της συμβ/φου Κορωπίου, αντικειμενικής αξίας 286.495,70€. Οι αγοραστές των ακινήτων των περιπτώσεων β' και γ' είναι οι ίδιοι και για τα δύο αυτά ακίνητα, και κατέβαλαν το συνολικό ποσό των 1.932.362,94€, το οποίο κατατέθηκε σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς των πωλητών, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. έγγραφο της Τράπεζας και με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ. /21-2-2011 της Τράπεζας {Διαφορά τιμήματος: $1.932.362,94\text{€} - (365.197,68\text{€} + 286.495,70\text{€}) = 1.280.669,56\text{€}$ }. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η κρίση του ελέγχου όσον αφορά την εικονικότητα του τιμήματος που αναγράφεται στα συμβόλαια πώλησης των ακινήτων, δεν είναι εσφαλμένη, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, καθόσον στηρίχτηκε σε τραπεζικά παραστατικά από τα οποία αποδεικνύεται το ύψος του πραγματικού καταβληθέντος τιμήματος. Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, ότι τα κατατεθέντα στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς ποσά ενδέχεται να αφορούν άλλες οικονομικές συναλλαγές με τους αγοραστές, δεν δύναται να ληφθεί υπόψη διότι δεν μας διευκρινίζει τι είδους συναλλαγές είναι αυτές, καθώς δεν προσκομίζει προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του κανένα αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/94, ορίζονται τα εξής: «**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 (ΦΕΚ 43 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.

β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου, οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί.

Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση.

Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. 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, σύμφωνα με την Ε.1340/Εγκ.5/22.1.1968 εγκύκλιο, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτυματική 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 περισσοτέρων πράξεων αγοράς και πώλησης ακινήτων, αλλά και όταν διενεργείται και μία μόνο πράξη πώλησης.

Επειδή ο προσφεύγων εσφαλμένα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν εδράζονται στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, αφού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ...« επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτυματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους,...» , σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου ... «θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά».

Ο προσφεύγων μετά του, πραγματοποιούσαν, **κατά σύστημα πράξεις** αγοράς και πώλησης ακινήτων, ως συγκύριοι (και κατά ποσοστό 50% ο καθένας), αποβλέπουσες στην πραγματοποίηση κέρδους και όχι στην αξιοποίηση κεφαλαίου, το δε αποκτώμενο εισόδημα θεωρείται εισόδημα Δ' Κατηγορίας (εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις).

Επειδή, σε αντίθεση με ότι ισχυρίζεται ο προσφεύγων, η φορολογική αρχή εξειδικεύει σε ποιες αγοραπωλησίες αναφέρεται και αιτιολογεί πλήρως και επαρκώς την κρίση της περί εικονικότητας των αναγραφόμενων στα συμβόλαια πώλησης ακινήτων τιμήματος, η οποία στηρίζεται σε αδιαμφισβήτητα στοιχεία, ήτοι εμπιστευτικά έγγραφα τραπεζικών συναλλαγών, που αφορούν καταθέσεις από τους αγοραστές σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ίδιου ή σε κοινούς μετά του

Επειδή ο προσφεύγων, όταν προέβη σε κατά σύστημα άσκηση πράξεων αγοράς και πώλησης ακινήτων, όφειλε ή να υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την δραστηριότητα αυτή, ή να συστήσει μία νομικής μορφής εταιρεία μετά του από κοινού ενεργώντας, τηρώντας τις νόμιμες για την σύστασή της διατυπώσεις, και υποβάλλοντας δήλωση έναρξης εργασιών (Άρθρο 36 Ν. 2859/2000) γι' αυτήν. Όφειλε επίσης και στις δύο περιπτώσεις να ενημέρωνει τα τηρούμενα βιβλία, με την πραγματική αξία της συναλλαγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/92).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12-11-2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ Σύρου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./15-12-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., κατά των υπ' αριθμ., ..., ..., ..., ... & .../13-11-2014 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σύρου, διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007, 1/1-31/12/2008, 1/1-31/12/2009 & 1/1-31/12/2010, αντίστοιχα.

1) Επί της υπ' αριθμ. .../13-11-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, για τη χρήση 2006.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 600,00 € .

2) Επί της υπ' αριθμ. .../13-11-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, για τη χρήση 2007.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 600,00 € .

3) Επί της υπ' αριθμ. .../13-11-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, για τη χρήση 2008.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 640.900,81 € .

4) Επί της υπ' αριθμ. .../13-11-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, για τη χρήση 2009.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 600,00 € .

5) Επί της υπ' αριθμ. .../13-11-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, για τη χρήση 2010.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 192.499,02 € .

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).