



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 01/06/2018

Αριθμός απόφασης:2834

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **01/02/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στην, επί της οδού, κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ :

1)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,

2)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης. Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **01/02/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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...../2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 περ.(στ) του ν.4337/2015 ποσού **277.250,00 ευρώ (1.109.000,00 X 25%) .**

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε κατόπιν της από 28/12/2017 έκθεσης επανελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ,

Η παράβαση καταλογίσθηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε και έλαβε ανακριβές στοιχείο, ήτοι συμβόλαιο (αριθμ...../2006) αγοράς ακινήτου οικοπέδου 764,70 τ.μ. κειμένου επί της οδού στην περιοχή του Δήμου, το οποίο επέχει θέση φορολογικού στοιχείου κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 12 & 13 του Κ.Β.Σ., δεν εξέδωσε ακριβές φορολογικό στοιχείο αγοράς κατά την έννοια του άρθρου 12 παρ.5 του Κ.Β.Σ. σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1033 του Αστικού Κώδικα, με ανακριβές τίμημα 440.500,00 ευρώ αντί πραγματικού 1.550.000,00 ευρώ με αποκρυβείσα αξία τιμήματος αγοραπωλησίας 1.109.000,00 ευρώ, και δεν καταχώρησε στα βιβλία δαπάνη-τίμημα αγοράς οικοπέδου αξίας 1.109.000,00 ευρώ και λόγω αυτών επιβάλλονται κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.1,2,8 και 10 του ν.2523/1997.

2)Με την υπ'αριθμ...../2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Δ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος εισοδήματος ποσού 41.447,06 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 49.563,32 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **91.010,38 ευρώ.**

Η διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν της από 28/12/2017 έκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ,

Συγκεκριμένα με βάση συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και ειδικότερα το με αριθμ.πρωτ...../2015 Δελτίο Πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκδόθηκε η υπ'αριθμ...../2016 εντολή επανελέγχου. Με το εν λόγω δελτίο πληροφοριών το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. πληροφορεί για την ύπαρξη πράξης διόρθωσης συμβολαίου με αριθμ...../2015 της συμβολαιογράφου, από την οποία προκύπτει ότι έγινε διόρθωση τιμήματος του αρχικού συμβολαίου με αριθμ...../2006 για αγορά ακινήτου οικοπέδου 764,70 τ.μ. κειμένου επί της οδού στην περιοχή του Δήμου με αγοράστρια την προσφεύγουσα εταιρεία. Με την διόρθωση συμβολαίου το αρχικό τίμημα των 440.500,00 ευρώ διορθώθηκε σε 1.550.000,00 ευρώ.

Η περίπτωση αναγραφής ανακριβούς τιμήματος στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας εμπίπτει στην περίπτωση ανακριβούς έκδοσης και συνιστά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12,13,17 και 18 του Κ.Β.Σ. και λόγω της συγκεκριμένης παράβασης τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30,32 και 34 του ν.2238/1994.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, και με το υπ' αριθμ. ΔΕΔ.....ει2018ΕΜΠ/2018 συμπληρωματικό υπόμνημά της ενώπιον της Υπηρεσίας μας, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η φορολογική αρχή δεν έχει το δικαίωμα να επανέλθει σε περαιωμένη χρήση
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξεις για την ελεγχόμενη χρήση 2006 καθότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων. Προς επίρρωση αυτών επικαλείται σχετική νομολογία (ΣΤΕ 1738/2017 , 2934/2017 και ΣΤΕ 172/2018).
3. Στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού φόρου για την χρήση 2006 παραγράφηκε οριστικά την 31/12/2017. Εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν εντός του 2018.
4. Στην περίπτωση που δεν γίνουν δεκτά τα ανωτέρω επικαλείται την τροποποίηση της υπ' αριθμ...../2017 πράξης επιβολής προστίμου και ζητά την επιβολή προστίμου αναλόγου της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων καθώς υφίσταται εν προκειμένω πλήρης φωτογραφική απεικόνιση της δήθεν αποκρυβείσας συναλλαγής στα τηρούμενα βιβλία της εταιρείας. Σημειωτέον ότι τα βιβλία της εταιρείας είναι στην διάθεση της φορολογικής αρχής οποτεδήποτε αφού λόγω ανωτέρας βίας δεν μπόρεσε να ανταποκριθεί στο με αριθμ. πρωτ...../2017 αίτημα της φορολογικής αρχής. Ακόμη και εάν έχει υποπέσει σε κάποια παράβαση αυτή είναι η εκπρόθεσμη έκδοση φορολογικών στοιχείων.
5. Ακύρωση της υπ' αριθμ...../2017 προσβαλλόμενης πράξης καθώς σύμφωνα με τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας θα πρέπει να εφαρμοσθεί του άρθρου 3 του ν.4337/2015 ως ευνοϊκότερο καθεστώς.
6. Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.2238/1994. Δεν χωρεί προσαύξηση του συντελεστή του ΜΣΚΚ 40% ούτε και 100% καθώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 30 και 32 του ν.2238/1994 αλλά οι διατάξεις του άρθρου 34 παρ.1 και 2 του ίδιου νόμου. Ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη βάσει του άρθρου 12 παρ.1 του ν.3522/2006 που έχει εφαρμογή για τις οικοδομές των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από την 01/01/2007 και εξής. Επίσης στην υπό κρίση περίπτωση δεν χωρεί ούτε προσαύξηση προφανούς δυσαναλογίας καθόσον στο αναφερόμενο ακίνητο-οικόπεδο ουδεμία οικοδομή ανεγέρθη ώστε να βρίσκεται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής. Το εν λόγω ακίνητο μεταβιβάστηκε από μέρους της εταιρείας ως οικόπεδο χωρίς να αναγερθεί κτίσμα.
7. Εφαρμογή επιεικέστερων διατάξεων ως προς τον υπολογισμό των προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν.4509/2017.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες του άρθρου 36 του

Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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.

4. 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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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 περιέχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος...».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου

ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή στην **παρ.5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997** ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή εν προκειμένω, με βάση συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και ειδικότερα το με αριθμ.πρωτ...../2015 Δελτίο Πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκδόθηκε η υπ'αριθμ...../2016 εντολή επανελέγχου. Το εν λόγω δελτίο πληροφοριών το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. πληροφορεί για την ύπαρξη πράξης διόρθωσης συμβολαίου με αριθμ...../2015 της συμβολαιογράφου, από την οποία προκύπτει ότι έγινε διόρθωση τιμήματος του αρχικού συμβολαίου με αριθμ...../2006 για αγορά ακινήτου οικοπέδου 764,70 τ.μ. κειμένου επί της οδού στην περιοχή του Δήμου με αγοράστρια την προσφεύγουσα εταιρεία. Με την διόρθωση συμβολαίου το αρχικό τίμημα των **440.500,00** ευρώ διορθώθηκε σε **1.550.000,00 ευρώ**.

Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις **εντός του 2017** ήτοι εντός του χρόνου παραγραφής, δεδομένου ότι στο άρθρο 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σαφώς 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, ενώ επίσης και στις μεταβατικές διατάξεις της παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι **με την έκδοση και όχι την κοινοποίηση των πράξεων διακόπτεται η παραγραφή**, συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή στο με αριθμό πρωτ. 1016753/124/0015/5.9.2006 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Επιβολή προστίμου του Κ.Β.Σ. σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου με σύνταξη συμβολαίου μεταβίβασης με ανακριβή αξία πώλησης» αναφέρεται ότι:

«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. Στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 και στην παράγραφο 1 του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) προβλέπεται ότι για την πώληση αγαθών από επιτηδευματία προς επιτηδευματία εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης και προς ιδιώτη εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης. Στα ίδια δε άρθρα

περιέχονται διατάξεις σχετικά με το περιεχόμενο και το χρόνο έκδοσης των ως άνω φορολογικών στοιχείων.

Ωστόσο, από τις συνδυαζόμενες διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 12 και της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ίδιου ως άνω νομοθετήματος προκύπτει ότι οι ρυθμίσεις των άρθρων 12 και 13 δεν έχουν εφαρμογή, μεταξύ άλλων, στις πωλήσεις ακινήτων, εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης.

Περαιτέρω, με την παραγραφο 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Πέρα από τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του Κ.Β.Σ., με το υπό εξέταση θέμα σχετίζονται διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 1033 ΑΚ ορίζεται ότι για τη μεταβίβαση κυριότητας ακινήτου απαιτείται συμφωνία μεταξύ του κυρίου και εκείνου που αποκτά, ότι μετατίθεται σε αυτόν η κυριότητα για κάποια νόμιμη αιτία. Η συμφωνία γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο και υποβάλλεται σε μεταγραφή.

Γενικά, σκοπός των διατάξεων του Κ.Β.Σ είναι η θέσπιση ενός μηχανισμού απεικόνισης των συναλλαγών (τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων) για τον έλεγχο της ορθής εκπλήρωσης των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, όπως επιβολή φόρου εισοδήματος, απόδοση Φ.Π.Α., επιβολή ειδικών φόρων (π.χ. χαρτοσήμου) κ.λ.π. Έχοντας ως γνώμονα την αληθή απεικόνιση των συναλλαγών και εφόσον απώτερος σκοπός είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, τα βιβλία ενημερώνονται, όπως προαναφέρθηκε, με κάθε πρόσφορο αποδεικτικό μέσο. Αξίζει δε να σημειωθεί ότι στον Κ.Β.Σ. δεν δίνεται ορισμός της έννοιας «στοιχείο».

Ειδικότερα και όσον αφορά το ερώτημα εάν το συμβόλαιο μεταβίβασης ακινήτου εμπίπτει στην έννοια «του στοιχείου που ορίζεται από τον Κ.Β.Σ.» παρατηρούμε τα ακόλουθα: Από τις προαναφερθείσες διατάξεις του ΑΚ προκύπτει ότι ο προβλεπόμενος από το νόμο τύπος για την κατάρτιση της σύμβασης μεταβίβασης ακινήτου λόγω πώλησης είναι ο συμβολαιογραφικός, η έλλειψη του δε οδηγεί σε ακυρότητα. Σημειώνεται επίσης ότι το τίμημα αποτελεί απαραίτητο (*sine qua non*) στοιχείο της σύμβασης πώλησης, εφόσον ορίζεται στο άρθρο 513 ΑΚ. Συνεπώς, και για την έγκυρη συμφωνία επί του τιμήματος πώλησης και μεταβίβασης ακινήτου απαιτείται επίσης η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου. Από τις συνδυαζόμενες διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 12 και της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. 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 το συμβόλαιο μεταβίβασης εν προκειμένω είναι νόμιμο φορολογικό στοιχείο, 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, συνεπώς σε κάθε περίπτωση η υποχρέωση αυτή δεν καλύπτεται με την έκδοση οποιουδήποτε άλλου παραστατικού (φορολογικού στοιχείου).

Έχοντας υπόψη τα ανωτέρω, από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. γίνεται δεκτό το δημόσιο αυτό έγγραφο για την εμφάνιση των συναλλαγών αυτών.

Περαιτέρω, σκοπός του νομοθέτη είναι να τιμωρήσει εκείνον που αποκρύπτει συναλλαγές ή μέρος αυτών που έχουν φορολογικό ενδιαφέρον, συνεπώς, στη φράση «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» συμπεριλαμβάνει όλα τα φορολογικά στοιχεία.

Σε κάθε περίπτωση, 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. Εξάλλου, η εμφάνιση της συναλλαγής στα φορολογικά βιβλία εν προκειμένω έγινε με το συμβόλαιο. Συνεπώς το συμβόλαιο χρησιμοποιήθηκε ως στοιχείο για τη φορολογική εμφάνιση της πραγματικής συναλλαγής και ως δικαιολογητικό εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία.

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι 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 και συνεπώς πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο ισόποσο της αποκρυσθιάσας αξίας, και όχι στην περίπτωση της καταχώρησης ανακριβούς εσόδου στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης.».

Επειδή με τα έγγραφα με αριθμ. 1016753/124/0015/05.09.2008 και 1100765/559/0015/29.10.2008 Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας-Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων αναφέρεται 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 παράβαση των διατάξεων της περ. α της παρ.10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και κατά συνέπεια επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της αποκρυσθιάσας αξίας ενώ η εμφάνιση της πραγματικής αξίας στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν θεραπεύει την παράβαση της μη εμφάνισης σε στοιχεία ή και βιβλία καθώς για την επιβολή του εν λόγω προστίμου απαιτείται η απόκρυψη της συναλλαγής, δηλαδή να μην έχει πραγματοποιηθεί κατά τον χρόνο του ελέγχου η φωτογραφική απεικόνιση της πραγματικότητας στα οριζόμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ.

Επειδή με την πρόσφατη **απόφαση του ΣΤΕ 1365/2017** και συγκεκριμένα στις **σκέψεις 4 και 5** αυτής έγινε δεκτό το εξής:

«**4. Επειδή, ο ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992, Α' 84)**, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο, ορίζει, **στο άρθρο 2 παρ. 1** (όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 παρ. 1 του π.δ. 134/1996, Α 105), ότι «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο "επιτηδευματίας", τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση»,

στο άρθρο 12 ότι «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο. [...], 2. [...]. 9. [όπως η παράγραφος αυτή Αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 παρ". 4 του Ν. 3052/2002, Α 22] Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των

αγαθών που αφορά το τιμολόγιο. 10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. [...] 11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. [...] Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. [...] 14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. [...] 16. [όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 παρ. 17 του Ν. 2753/1999, Α 249] Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:

α) Στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης [...]

β) Στις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, εφόσον από τα ανωτέρω πρόσωπα εκδίδονται άλλα έγγραφα που περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου, εκτός της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του αντισυμβαλλομένου και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη.»

στο άρθρο 13, ότι «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση. [...] 2. [όπως το πρώτο εδάφιο της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε με το άρθρο 43 παρ. 10 του Ν.2214/1994, Α 75] Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. 3. [όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 παρ. 8 του Ν.3052/2002, Α 221] Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. [...] 4. [όπως το πρώτο εδάφιο της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε ως... με το άρθρο 9 παρ. 18 του Ν.2753/1999, Α 249] Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές των περιπτώσεων α και β της παραγράφου 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 [...]» και,

στο άρθρο 18, ότι «1. Η καταχώρηση στα βιβλία και στα στοιχεία γίνεται χειρογράφως με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή, χωρίς κενά διαστήματα επεγγραφές, παραπομπές στο περιθώριο ή ξέσματα.

[...] 2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. [...]

Εξάλλου, στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 9 του Ν. 2753/1999 μνημονεύονται τα ακόλουθα σε σχέση με τις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 12 και της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ΚΒΣ: «Παράγραφος 17: Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται η παράγραφος 16 του άρθρου 12 [του ΚΒΣ] που αφορά τη δυνατότητα έκδοσης άλλων παραστατικών αντί των οριζόμενων. Με την αντικατάσταση αυτή διευρύνονται οι διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 12 που προβλέπουν για ορισμένες συναλλαγές τη μη έκδοση στοιχείων ή την έκδοση άλλων παραστατικών αντί τιμολογίων. [...] Παράγραφος 18: Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίστανται οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 13, για εναρμονισμό τους με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 12, που αντικαταστάθηκαν με την παρ. 17 του παρόντος νομοσχεδίου, ώστε οι υπόψη διευρύνσεις να καταλαμβάνουν και τις ιδιωτικές συναλλαγές (συναλλαγές με μη επιτηδευματίες - λιανικές)».

Τέλος, ο Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 τ.Α') ορίζει, στο άρθρο 5 («Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - αντικειμενικό σύστημα») τα εξής : «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων [...] τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για τον σκοπό αυτό καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας και ανώτατα όρια [...]. Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2. [...] 10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού 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 απόκρυψή της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των [...] ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. [...] β) [όπως το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης αυτής αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 παρ. 6 του Ν. 3052/2002, Α 221....]».

5. Επειδή, η υποχρέωση του επιτηδευματία για έκδοση των οριζόμενων στον ΚΒΣ στοιχείων επιβάλλεται με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν (βλ. άρθρο 1 του ΚΒΣ). Οι παραπάνω διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 12 και της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ΚΒΣ προβλέπουν ότι, για ορισμένες συναλλαγές του επιτηδευματία, μεταξύ των οποίων και η πώληση ακινήτων, δεν εκδίδεται τιμολόγιο ή απόδειξη πώλησης, εφόσον συντάσσεται συμβόλαιο μεταβίβασης. Παράλληλα, οι ίδιες διατάξεις προβλέπουν ότι δεν εκδίδεται τιμολόγιο ή απόδειξη πώλησης και σε άλλες περιπτώσεις, εφόσον εκδίδονται άλλα έγγραφα που περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου ή της απόδειξης πώλησης και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη.

Από τη συστηματική ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων προκύπτει ότι ο λόγος για τον οποίο προβλέπεται ότι δεν εκδίδεται τιμολόγιο ή απόδειξη πώλησης σε περίπτωση πώλησης ακινήτου, υπό την προϋπόθεση της σύνταξης συμβολαίου μεταβίβασης, είναι ότι το συμβόλαιο αυτό, που συντάσσεται για την οικεία συναλλαγή με τη σύμπραξη του επιτηδευματία, και αποτελεί, μάλιστα, δημόσιο έγγραφο, παραδιδόμενο στον αγοραστή, έχει κατά το νόμο περιεχόμενο που (υπερ)καλύπτει τα στοιχεία του τιμολογίου ή της απόδειξης πώλησης και, κατά λογική ακολουθία, την ανάγκη έκδοσης από τον

επιτηδευματία τέτοιου στοιχείου, για την εξασφάλιση (του ελέγχου) της τήρησης των σχετικών φορολογικών υποχρεώσεων (πρβλ. ΣτΕ 1020/2017, ΣτΕ 4465/2014).

Συνεπώς, σε τέτοια περίπτωση, το συμβόλαιο μεταβίβασης του ακινήτου αποτελεί το προβλεπόμενο από τον ΚΒΣ παραστατικό στοιχείο της πώλησης, αντί για το τιμολόγιο ή την απόδειξη πώλησης. Η ερμηνεία αυτή επιρρωνύεται από την προπαρατεθείσα αιτιολογική έκθεση των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 9 του Ν. 2753/1999 (τροποποιητικών, αντίστοιχα, των διατάξεων της παραγράφου 16 του άρθρου 12 και της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ΚΒΣ), στην οποία γίνεται ρητή αναφορά σε έκδοση άλλων παραστατικών αντί τιμολογίων ή αποδείξεων πώλησης. Συνακόλουθα, σε περίπτωση που το συμβόλαιο είναι ανακριβές ή εικονικό ως προς την αξία της πώλησης του ακινήτου από τον επιτηδευματία, στοιχειοθετείται παράβαση του ΚΒΣ, για την οποία επιβάλλεται σε βάρος του πρόστιμο, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 του Ν. 2523/1997, η οποία είναι, κατά τούτο, σαφής και αρκούντως προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή επιτηδευματία...».

Επειδή στην παρ.10 περ. α του άρθρου 5 του μ.2523/1997 ορίζεται:

«Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία 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 η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων...».

Επειδή στην παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται:

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το με αριθμ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. από τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στον ΑΦΜ προσκομίσθηκε από τον ελεγχόμενο η υπ' αριθμ...../2015 πράξη διόρθωσης συμβολαίου της συμβολαιογράφου

..... με την οποία οι κάτωθι συμβαλλόμενοι:

1)....., ως πωλητής και

2)η ομόρρυθμος εταιρεία «.....», ως αγοράστρια,

προέβησαν σε διόρθωση του υπ'αριθμ...../2006 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου-οικοπέδου άρτιου και οικοδομήσιμου εκτάσεως 764,70 τ.μ. κείμενου επί της οδού στην του Δήμου, ως προς το αρχικό τίμημα πώλησης.

Συγκεκριμένα στο μέρος II πράξης διόρθωσης αναφέρεται ότι το πραγματικό καταβληθέν τίμημα ανέρχεται στο ποσό των 1.550.000,00 ευρώ και έχει καταβληθεί από την αγοράστρια εταιρεία ως εξής:

-το ποσό των 440.500,00 ευρώ κατεβλήθη από την αγοράστρια εταιρεία κατά την υπογραφή του αρχικού συμβολαίου δια της παραδόσεως ενώπιον της συμβολαιογράφου της επιταγής με αριθμό/2006 της

-το ποσό των 1.109.500,00 ευρώ κατά ρητή και υπεύθυνη δήλωση των συμβαλλομένων κατεβλήθη πριν την υπογραφή του αρχικού συμβολαίου με την επιταγή με αριθμό/2006 της
.....

Βάσει των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών και δεδομένων αποδεικνύεται σαφώς η ανακριβούς έκδοση του υπ'αριθμ...../2006 συμβολαίου αγοραπωλησίας, (το οποίο ως ανωτέρω αναφέρθηκε αποτελεί το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο της συναλλαγής αγοραπωλησίας) καθώς και η απόκρυψη την δεδομένη χρονική στιγμή του πραγματικού καταβληθέντος τιμήματος δεδομένου ότι και οι δύο ως άνω επιταγές ήταν πληρωτέες την ίδια ημερομηνία **(06/12/2006)**.

Επισημαίνεται ότι η ως άνω πράξη διόρθωσης συντάχθηκε στις **20/02/2015**, και προσκομίσθηκε από τον πωλητή στα πλαίσια του ελέγχου που του διενεργήθηκε βάσει εισαγγελικής παραγγελίας από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προς αιτιολόγηση τραπεζικών πιστώσεων, έγινε μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου που είχε διενεργηθεί στην προσφεύγουσα από το ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ, και μάλιστα εννέα έτη αργότερα, γεγονός που δείχνει ότι δεν πρόκειται για απλή χρονικά μετάθεση εμφάνισης της συναλλαγής στα βιβλία.

Συνεπώς σύμφωνα με τις ανωτέρω θέσεις της Διοίκησης καθώς και με την πρόσφατη νομολογία στοιχειοθετείται η παράβαση του άρθρου 5 παρ.10 α του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 και οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς την απεικόνιση της συναλλαγής στα τηρούμενα βιβλία της μεταγενέστερα κατά την ημερομηνία σύνταξης της πράξης διόρθωσης (με την προσκόμιση 4 φύλλων σε απλή φωτοτυπία) αλυσιτελώς προβάλλονται διότι αφενός κατά τον κρίσιμο χρόνο **(06/12/2006)** για τον οποίο άλλωστε έχει καταλογισθεί η παράβαση πληρούνται οι προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης αυτής (ανακριβής έκδοση και απόκρυψη συναλλαγής) αφετέρου η ετεροχρονισμένη (μετά από εννέα έτη) καταχώρηση στα βιβλία που αφορά συναλλαγές που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο δεν μπορεί να παράξει έννομο αποτέλεσμα.

Επισημαίνεται επιπλέον ότι η ισχυριζόμενη καταχώρηση δεν διαπιστώθηκε από τον υπό κρίση έλεγχο καθώς τα επίσημα βιβλία της δεν προσκομίσθηκαν όταν αρχικώς της ζητήθηκαν με το υπ'αριθμ...../2017 αίτημα του άρθρου 14 του ν.4174/2013 για παροχή πληροφοριών επικαλούμενη τον λόγο της ανωτέρα βίας (άνευ αποδείξεων) αλλά ούτε και κατόπιν του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Με το υπόμνημα που υπέβαλε κατόπιν του Σημειώματος

παρόλο που ισχυρίζεται ότι τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης είναι στην διάθεση του ελέγχου, προσκόμισε 4 φύλλα βιβλίων σε απλή φωτοτυπία, η εγκυρότητα των οποίων δεν μπορεί να επαληθευθεί λόγω μη προσκόμισης των επισήμων βιβλίων.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται την αντισυνταγματικότητα των διατάξεων του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 ωστόσο ο έλεγχος της συνταγματικότητας των φορολογικών νόμων και διατάξεων, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται:

«Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.».

Επειδή στις παρ.1 και 2 του άρθρου 34 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«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 προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982.

Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια ή το πραγματικό τίμημα το οποίο προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το μεγαλύτερο τίμημα.

Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

- α) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.
- β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή 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.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται 2 (δύο) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου. Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, σε προσύμφωνα, τα οποία έχουν συνταχθεί και παρήλθε διετία χωρίς να έχει συνταχθεί το οριστικό συμβόλαιο, θεωρείται το οικονομικό έτος 1991.

Ως πωλήσεις θεωρούνται και αυτές που έγιναν απευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη.

Η αντικειμενική ή η πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέρχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσης τους.

Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έσοδα αυτά φορολογείται στο όνομα των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, με το συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 κατά το έτος που διαλύεται η εταιρία, κοινωνία ή κοινοπραξία.

2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδα τους.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, ο πιο πάνω συντελεστής προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%). Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής, που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για τις ανεγειρόμενες οικοδομές βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος τη δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τον πιο πάνω συντελεστή καθαρού κέρδους μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%). Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των

δαπανών κατασκευής, που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους κατασκευής.».

Επειδή με την **ΠΟΛ1295/1997** διευκρινίζεται ότι:

«1.- Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων, που τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικά με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

2.- Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περιπτ. γ. της παρ. 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994 ορίζεται, μεταξύ άλλων ότι, ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που τηρούν ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία και στοιχεία, γίνεται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο Προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχ/σης.....

3.- Επίσης, με τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγρ. 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή στις οποίες διαπιστώθηκε: α) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων, β) η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων παράλληλα προς τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα, γ) η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή η έκδοση ανακριβούς, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, δ) η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος ή επιχείρησης ή άσκηση σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε, ε) η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής, ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%). Στις λοιπές περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

4.- Με το άρθρο 34 του Ν. 2238/1994 προβλέπεται ειδικά ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι σε κάθε περίπτωση τα καθαρά κέρδη των τεχνικών επιχειρήσεων εξευρίσκονται με τη χρήση των μνημονευομένων σε αυτές συντελεστών, ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών τους. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου ορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα των εργοληπτικών επιχειρήσεων.

5.- Από το συνδυασμό των διατάξεων των παραπάνω άρθρων, προκύπτει ότι σαφώς για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόζεται η ειδική διαδικασία του άρθρου 34, βάσει της οποίας τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σε κάθε περίπτωση τεκμαρτά, δι' εφαρμογής συντελεστού επί των ακαθάριστων εσόδων. Ως ακαθάριστα δε έσοδα τούτων και στην περίπτωση ακόμα της μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή ανακριβούς τήρησης τούτων, θεωρούνται τα εργολαβικά ανταλλάγματα, τα οποία καθορίζονται με κάθε νόμιμο μέσο. Η μέθοδος δε αυτή, όπως παλιά γίνεται δεκτό από τη νομολογία εφαρμόζεται υποχρεωτικά από το νόμο, ανεξάρτητα από την ανακρίβεια ή την ανεπάρκεια των βιβλίων (Σ.τ.Ε. 1111/88, 1633/80 κ.α.).

6.- Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, προκύπτει ότι, σε περίπτωση διαπίστωσης σε βάρος τεχνικών επιχειρήσεων των αναφερομένων στα δύο τελευταία εδάφια της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 παραβάσεων (ανακρίβεια, έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων κ.λπ.), για τον

προσδιορισμό των καθαρών κερδών των εν λόγω επιχειρήσεων, οι συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται από την παράγραφο 4 του άρθρου 34 του ίδιου νόμου δεν προσαυξάνονται με τα ποσοστά, που ορίζονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 32, καθόσον, οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή για τις τεχνικές επιχειρήσεις.».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ασχολείται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και τα καθαρά της κέρδη εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδα της. 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 που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια και χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου πώλησης.

Εν προκειμένω υφίσταται παράβαση λόγω ανακρίβειας του **υπ' αριθμ...../2006** συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου-οικοπέδου άρτιου και οικοδομήσιμου εκτάσεως 764,70 τ.μ. κείμενου επί της οδού στην του Δήμου, ως προς το αρχικό τίμημα πώλησης, και αυτό είχε ως συνέπεια να καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία δαπάνη ποσού 440.500,00 ευρώ αντί πραγματικού 1.550.000,00 ευρώ. Ωστόσο η αγορά του εν λόγω οικοπέδου την 07/12/006 **δεν επηρεάζει** τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, ούτε και τα καθαρά κέρδη αυτής διότι η δαπάνης αγοράς του **δεν αφορά τις ανεγειρόμενες οικοδομές που πουλήθηκαν στην χρήση αυτή** καθώς όπως σαφώς προκύπτει από το συμβόλαιο αγοράς, η αγορά του πραγματοποιήθηκε την 07/12/2006 και μέχρι το τέλος της χρήσης δεν ήταν δυνατό να αξιοποιηθεί. Συνεπώς δεν υφίσταται περίπτωσης δυσαναλογίας δαπανών επί των πωληθέντων οικοδομών την χρήση 2006.

Επισημαίνεται ότι οποιαδήποτε δυσαναλογία προκύπτει σχετικά με τις καταχωρηθείσες δαπάνες κατασκευής και με το πραγματικό κόστος ως προς τις οικοδομές που πρόκειται να αναγερθούν στο υπό κρίση οικόπεδο αφορά μεταγενέστερες χρήσεις στις οποίες θα πραγματοποιηθεί η πώληση αυτών και όχι την χρήση 2006.

Ως εκ τούτου αφενός δεν υφίσταται καμία από τις περιπτώσεις προσαύξησης του συντελεστή καθαρού κέρδους που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 34 παρ.4 του ν.22381/994, αφετέρου η προσαύξηση του συντελεστή από τον έλεγχο, έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994 οι οποίες όμως σύμφωνα με την ΠΟΛ 1295/1997 δεν έχουν εφαρμογή για τις τεχνικές επιχειρήσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, ως προς την φορολογία εισοδήματος δεν διαφοροποιούνται τα αποτελέσματα του τακτικού ελέγχου που είχε διενεργηθεί από το ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **01/02/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, ως εξής:

α)την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της υπ' αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,

β)την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.(στ) του ν.4337/2015 : $1.109.000,00 \times 25\% = 277.250,00$ ευρώ

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο

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

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 .