



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/11/2017
Αριθμός Απόφασης: 2254

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή : α) της πτωχεύσασας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ**, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού και εκπροσωπείται νόμιμα, β) του του ως ομορρύθμου και πτωχού μέλους της ως άνω πτωχής εταιρείας, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, με ΑΦΜ και γ) του του ως ομορρύθμου και πτωχού μέλους της ως άνω πτωχής

εταιρείας, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, με ΑΦΜ κατά : α) της με αριθμ./2017 απόφασης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 β) της με αριθμ./2017 απόφασης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014, γ) της με αριθμ. ./...-2017 απόφασης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2015, δ) της με αριθμ.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, ε) της με αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Θεσσαλονίκης, και κάθε μεταγενέστερης πράξης της Δημόσιας Αρχής.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση
6. Την από 10/07/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της πτωχεύσασας εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ.-2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01 -31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 60.042,91,00 €, λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων (οριστικών συμβολαίων πώλησης ακινήτων) και απόκρυψης φορολογητέας ύλης, σε τρεις περιπτώσεις άνω των 1.200,00 €, συνολικής δηλωθείσας αξίας 125.574,59 € και συνολικής διαφοράς ελέγχου 240.171,65 €, κατά παράβαση των άρθρων 2,4,6,11,12 του Π.Δ.186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις της περίπτωσης στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Με την αριθμ.-2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 250,00 €, λόγω μη προσκόμισης – επίδειξης στον έλεγχο βιβλίων – στοιχείων, κατόπιν της με αριθμ. 72269/14-10-2014 πρόσκλησης, κατά παράβαση των διατάξεων 14, 23, 24, 25 και 62 του ν. 4174/2015 που επισύρει τις κυρώσεις της περίπτωσης δ' της παρ. 1 και περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Με την αριθμ.-2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 250,00 €, λόγω μη προσκόμισης – επίδειξης στον έλεγχο βιβλίων – στοιχείων, κατόπιν της με αριθμ. 73192/02-11-2015 πρόσκλησης, κατά παράβαση των διατάξεων 14, 23, 24, 25 και 62 του ν. 4174/2015 που επισύρει τις κυρώσεις της περίπτωσης δ' της παρ. 1 και περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Με την αριθμ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 44.448,24 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 53.337,89 €, τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 0,67 €, εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη, ύψους 0,13 €, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 0,80€ και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη ύψους 0,16 €, μείον το φόρο περαίωσης ύψους 500,00 € ήτοι, συνολικό ποσό 97.287,89 €, καθότι διαπιστώθηκε ότι δεν δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 221.910,12 €,

Με την αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 98.033,08 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 117.639,70 €, καθότι, διαπιστώθηκε διαφορά φορολογητέων εκροών ύψους 184.200,00 €

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, δυνάμει της αριθμ. ...-2013 εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε με αφορμή το με αριθ. πρωτ. ...-2013 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, με το οποίο διαβιβάστηκε η με αριθμ. .../2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων και απόκρυψη φορολογητέας ύλης ύψους 240.171,65 €. Επίσης, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, δεν κατέστη δυνατό να γίνουν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας ανακριβή, προσδιορίζοντας τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994. Επιπλέον, στη φορολογία Φ.Π.Α. ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το φόρο εισροών, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία.

Οι προσφεύγοντες, δια της συνδίκου τους, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους :

1) Εσφαλμένα και αναπόδεια η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί πραγματικού τιμήματος αξίας 260.000,00 € των ιδιοκτησιών που περιγράφονται στο με αριθμ.-2008 οριστικό συμβόλαιο, €, αντί της αναγραφόμενης σε αυτό, αξίας 120.820,62 €, καθότι, η ανωτέρω διαφορά ύψους περίπου, 140.000,00 €, αφορά σε ποσά που κατέβαλαν οι αγοραστές στα συνεργεία και σε υπεργολάβους, για την εκτέλεση πρόσθετων εργασιών στις ιδιοκτησίες που απέκτησαν με τα αριθμ. και .../-2008 οριστικά συμβόλαια.

2) Εσφαλμένα και αναπόδεια η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί πραγματικού τιμήματος αξίας 240.000,00 € των ιδιοκτησιών που περιγράφονται στο με αριθμ.-2008 οριστικό συμβόλαιο, αντί της αναγραφόμενης σε αυτό, αξίας 75.000,00 €, καθότι, η ανωτέρω διαφορά ύψους 165.000,00€ αφορούσε και στην πώληση του δώματος (σοφίτας) με σκεπή που τελικά δεν κατασκευάστηκε από την εργολάβο εταιρία.

3) Εσφαλμένα και αναπόδεια η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί πραγματικού τιμήματος αξίας 77,000,00 € των ιδιοκτησιών που περιγράφονται στο με αριθμ.-2008 οριστικό συμβόλαιο, αντί της αναγραφόμενης αξίας 50.574,59 €, καθότι από την κίνηση των λογαριασμών της προσφεύγουσας προέκυψε η κατάθεση μίας μόνο επιταγής ύψους 50.574,59 €. Αντιθέτως, το ποσό των 26.454,41 € κατατέθηκε στο λογαριασμό των αγοραστών και χρησιμοποιήθηκε από τους ίδιους για τον εξοπλισμό της κατοικίας τους.

4) Εσφαλμένα και αναπόδεια η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί πραγματικού τιμήματος αξίας 148.495,38 € των ιδιοκτησιών που περιγράφονται στο με αριθμ.-2008 οριστικό συμβόλαιο, αντί της αναγραφόμενης σε αυτό, αξίας 101.416,88 €, στηριζόμενη στις βεβαιώσεις αποπληρωμής των δανείων ύψους 98.495,76 € και 50.000,00 €, καθότι είναι σύνηθες φαινόμενο οι αγοραστές να λαμβάνουν και επιπλέον ποσό για τον εξοπλισμό της κατοικίας τους ως δάνειο επισκευής. Εξάλλου από την κίνηση των λογαριασμών τόσο της πτωχεύσας εταιρίας όσο και των πτωχών μελών της, δεν αποδείχθηκε άλλη καταβολή και κατάθεση χρημάτων πέραν του ποσού των 98.495,36 €.

5) Η μη εμφάνιση στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, της αξίας του υπ' αριθμ.-2008, οριστικού συμβολαίου μεταβίβασης ιδιοκτησιών οφείλεται σε παράλειψη της λογίστριας και δεν έγινε με πρόθεση απόκρυψης εισοδήματος. Συνεπώς, η φορολογική αρχή αβάσιμα προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά κσταλήγοντας στο άτοπο συμπέρασμα ότι τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας εταιρίας ανέρχονταν για τη χρήση 2008 στο ποσό των 266.972,95 €. Επίσης, μη νόμιμα η φορολογική αρχή κατέληξε στο πόρισμα περί μη δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, λόγω μη προσκόμισης των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων καταλογίζοντας ποσό Φ.Π.Α. ύψους 98.033,08 € πλέον προσαυξήσεων ύψους 117.639,70 €.

Ως προς τους ανωτέρω προβαλλόμενους ισχυρισμούς σημειώνουμε τα εξής :

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά το κρίσιμο χρόνο, οριζόταν ότι : 1. Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248 Α') όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής.

Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

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 δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου. Ειδικά, όταν το προσύμφωνο υπογράφεται με τον όρο της αυτοσύμβασης, που προβλέπεται από το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα και εφόσον καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η νομή του ακινήτου, χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα υπογραφής του προσυμφώνου αυτού.

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 παράγραφο 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 ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδα τους.

Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους

του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων με λυόμενα ή προκατασκευασμένα στοιχεία.»

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται ότι : . 1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται ότι : «1. Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α) που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.....

Κατά τη μεταβίβαση οικοδομών, για τις οποίες εξακολουθεί να ισχύει ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, διατηρούνται σε ισχύ οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου μόνου του ν.δ. 317/1969, όπως τροποποιήθηκε με τη διάταξη του άρθρου 14 του ν. 1512/1985 (ΦΕΚ 4 Α') ως προς το ποσοστό του εισπραττόμενου Φ.Μ.Α. που αποδίδεται στο Ταμείο Νομικών.

Κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή της διάταξης αυτής και κάθε διαδικαστικό θέμα ρυθμίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας".

2.

3. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 και στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

"4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006. εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι : «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχαν

επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποδόσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, τα δικαιώμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά τα μέρη που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.»

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ως άνω νόμου (ν. 2859/2000), ορίζεται ότι :

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ως άνω νόμου νόμου (2859/2000ορίζεται ότι : 1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις περιοδικές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 38 υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.»

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 64 του νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι : « *Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, ακολούθως με τις διατάξεις του άρθρου 65 του νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι : « Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, επίσης με τις διατάξεις του άρθρου 145 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) ορίζεται ότι : « *1. Κάθε διάδικος υποχρεούται να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα που επικαλείται για να στηρίξει τους ισχυρισμούς του, εκτός αν ο νόμος που διέπει τη σχέση ορίζει διαφορετικά. Οι άλλοι διάδικοι έχουν το δικαίωμα να ανταποδείξουν.*

2. Οι διάδικοι έχουν το δικαίωμα να επικαλούνται τα στοιχεία που προκύπτουν από τον, κατά το άρθρο 149, διοικητικό φάκελο.

3. Ο διάδικος κατά του οποίου αντιτάσσεται νόμιμο μαχητό τεκμήριο έχει το βάρος της ανατροπής του.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 147 του ν. 2717/1999, ορίζεται ότι : «*1. Αποδεικτικά μέσα είναι :*

- α) η αυτοψία,*
- β) η πραγματογνωμοσύνη,*
- γ) τα έγγραφα,*
- δ) η Ομολογία του ιδιώτη διαδίκου,*
- ε) οι Εξηγήσεις των διαδίκων,*
- στ) οι Μάρτυρες και*
- ζ) τα δικαστικά τεκμήρια.*

2. Είναι δυνατός ο αποκλεισμός ενός ή περισσότερων αποδεικτικών μέσων, αν τούτο ορίζει ρητώς ο νόμος που διέπει την ένδικη σχέση.

3. Τα Αποδεικτικά μέσα που προσάγει και επικαλείται ένας διάδικος καθίστανται κοινά και για τους άλλους.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 του ν. 2717/1999, ορίζεται ότι : «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν*

πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνον όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους.

3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη.

5. Τα ιδιωτικά έγγραφα δεν αποδεικνύουν υπέρ εκείνου που τα συνέταξε, εκτός αν προσκομίζονται από τον αντίδικό του ή αν πρόκειται για τα βιβλία που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 169.

6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

Η πρώτη εκ των προσφευγόντων, πτωχεύσασα εταιρεία με την επωνυμία «....» και με το διακριτικό τίτλο «.....», συστάθηκε δυνάμει του από ...2002 ιδιωτικού συμφωνητικού (καταστατικού) σύστασης ομόρρυθμης εταιρείας, στην οποία μετέχουν ως ομόρρυθμα μέλη αυτής, ο ... του ... και ο του, με ποσοστό συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο και αντίστοιχο ποσοστό στα κέρδη και τις ζημιές, 50% ο καθένας. Αντικείμενο δε της εμπορικής δραστηριότητας, είναι οι οικοδομικές εργασίες και ειδικότερα η ανέγερση οικοδομών είτε σε ιδιόκτητα οικόπεδα, είτε με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κατασκευή πάσης φύσεως ιδιωτικών τεχνικών έργων. Λόγω οικονομικών δυσχερειών που αντιμετώπιζε η προσφεύγουσα εταιρεία ήδη από το έτος 2009, και τις συσσωρευμένες ανεξόφλητες ληξιπρόθεσμες οφειλές της, υπέβαλε την με αριθμ.-2015 αίτηση κήρυξης σε κατάσταση πτώχευσης. Με την αριθμ. .../2015 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης κηρύχθηκαν σε πτώχευση τόσο η ομόρρυθμη εταιρεία όσο και οι ομόρρυθμοι εταίροι αυτής, ήτοι, ο ... του ... και ο του, ενώ με την ίδια απόφαση διορίστηκε σύνδικος της πτώχευσης η του ./... με Α.Μ.Δ.Σ.Θ. Ωστόσο, η τελευταία, αφού αποδέχθηκε το διορισμό της ως σύνδικος παραιτήθηκε των καθηκόντων της και με την υπ' αριθμ. .../2015 απόφαση του Δικαστηρίου αντικαταστάθηκε από το δικηγόρο Θεσσαλονίκης (ΑΜΔΣΘ ...). Ακολούθως, με την υπ' αριθμ. .../2017 απόφαση, ο ανωτέρω σύνδικος αντικαταστάθηκε από το δικηγόρο Θεσσαλονίκης ... (ΑΜΔΣΘ ...), ο οποίος αποποιήθηκε του διορισμού του και με την αριθμ. .../2017

απόφαση, η οποία δημοσιεύθηκε στο ακροατήριο την 3/4/2017, διορίστηκε νέος σύνδικος της πτώχευσης ο (ΑΜ ...).

Αιτία του συγκεκριμένου ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. ...-2013 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας, με το οποίο διαβιβάστηκαν οι με αριθμ. ...2011 έκθεση Κ.Β.Σ., πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας για την επιχείρηση «.....» για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008. Ειδικότερα ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. πραγματοποιήθηκε για την αξιοποίηση των με αριθμ. .../2010, .../2011 και ΕΜΠ.-2013 καταγγελιών εις βάρος της κατασκευαστικής τεχνικής εταιρίας.

Κατόπιν των ανωτέρω, η προσφεύγουσα, ελέγχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 για την εξακρίβωση ορθής έκδοσης φορολογικών στοιχείων και διαπίστωσης απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από .../2017 εκθέσεις Κ.Β.Σ. Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, η εργολάβος εταιρία μεταβίβασε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, τα παρακάτω ακίνητα.

1) με το αριθμ.....-**2008** συμβόλαιο μεταβιβάστηκε: α) στον ΤΟΥ με ΑΦΜ και β) στην με ΑΦΜ εξ' αδιαιρέτου κατά 50% στον καθένα : 1) ένα αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα κατοικία 1ου ορόφου επί της οδού εμβαδού 67,02 τ.μ. καθαρών και μικτών 106,69 τ.μ. με ποσοστό στο οικόπεδο 460‰, αξία τιμήματος 179.037,60 € και αντικειμενικής 45.238,506 ως α' κατοικία του Ν.1078/1980, με την αποκλειστική χρήση θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου στην πυλωτή της οικοδομής στοιχείο Ρ2 εμβαδού 12 τ.μ., 2)μια αυτοτελής και διηρημένη αποθήκη του υπογείου με αριθμό 2 , αντί τιμήματος και αντικειμενικής αξίας ποσού 4.060,136 και εμβαδού 23,44 τ.μ. με ποσοστό στο οικ. 10‰ , για τα οποία καταβλήθηκε το ποσό των 4.060,136 με μετρητά και το υπόλοιπο ποσό με δάνειο από το Ταμείο Παρακαταθηκών.

2)με το αριθμ.....-**2008** συμβόλαιο μεταβιβάστηκε: 1)στον ΤΟΥ με ΑΦΜ και 2)στην ΤΟΥ με ΑΦΜ εξ' αδιαιρέτου κατά 50% στον καθένα : α)ένα αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα κατοικίας 2ου ορόφου επί της οδού με ΦΠΑ, εμβαδού 67,02τ.μ. καθαρών μέτρων και μικτών 106,69 τ.μ. με ποσοστό στο οικόπεδο 460‰, β) μία αυτοτελής και διηρημένη αποθήκη του υπογείου με αριθμό 1 , εμβαδού 23,65 τ.μ. με ποσοστό στο οικ. 10‰ και γ) την αποκλειστική χρήση θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου στην πυλωτή της οικοδομής, εμβαδού 16,95 τ.μ., στην οποία αντιστοιχεί ποσοστό εξ' αδιαιρέτου 20%0 με τίμημα συνολικής αξίας 75.000 € και αντικειμενικής αξίας 53.469,936. Το ανωτέρω τίμημα θα εξοφλούνταν με δόσεις ως εξής :α) το ποσό 10.000 € στις 25-04-2008, β) το ποσό των 40.000 € στις 15-04-2008 και γ)το ποσό των 25.000 € με την πλήρη αποπεράτωση και παράδοση των ακινήτων.

3) με το αριθμ.....-**2008** συμβόλαιο μεταβιβάστηκε στον με ΑΦΜ : α) ένα αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα κατοικίας 2^{ου} ορόφου επί της οδού με αριθμ. Δ3, εμβαδού 30,60 τ.μ. καθαρών μέτρων και μικτών 42,47τ.μ. με ποσοστό στο οικόπεδο 106,58‰, με την αποκλειστική χρήση θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου στην πυλωτή της οικοδομής με αριθμό (4) εμβαδού 12 τ.μ.

και την αποκλειστική χρήση τμήματος δώματος της οικοδομής 15 τ.μ. άνωθεν του διαμερίσματος αντί ολικού τιμήματος και αντικειμενικής συνολικής αξίας 39.228,756 (24.883,00+ 14.345,756=39.228,75) μαζί με τα παρακολουθήματά του, και β) μία αυτοτελής και διηρημένη αποθήκη του υπογείου αντί ολικού τιμήματος ποσού 11.345,846 και αντικειμενικής αξίας (1.468,136). Η εξόφληση του ανωτέρω τιμήματος θα γινόταν με δάνειο από το Εμπορική Τράπεζα.

4) με το αριθμ.....-**2008** συμβόλαιο μεταβιβάστηκε στην με ΑΦΜ : α) μία αυτοτελής και διηρημένη κατοικία -μεζονέτα 5^{ου} και 6^{ου} ορόφου επί της οδού εμβαδού 15,77 τ.μ καθαρών και μικτών 18,86 τ.μ.στον 5^ο όροφο και στον 6^ο όροφο εμβαδού 69,73τ.μ. καθαρών και μικτών 83,39 τ.μ.και ποσοστό στο οικόπεδο 166,79%, αξίας 112.385,006 ως α' κατοικία του Ν.1078/1980, με την αποκλειστική χρήση θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου στην πυλωτή της οικοδομής με αριθμ Ρ1 εμβαδού 12τ.μ. αξίας 1.890,60 τ.μ. αντί ολικού τιμήματος και αντικειμενικής αξίας 114.275,006 και β)μία αυτοτελής και διηρημένη αποθήκη του υπογείου αντί ολικού τιμήματος ποσού 6.545,626 και ολικής αντικειμενικής αξίας (1.839,60) εμβαδού 11,68 τ.μ. με ποσοστό στο οικ.10%. Η εξόφληση του συνολικού τιμήματος πραγματοποιήθηκε τοις μετρητοίς.

5) με το αριθμ.....-**2008** συμβόλαιο μεταβιβάστηκε στον με ΑΦΜ: α) ένα αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα κατοικίας 5^{ου} ορόφου επί της οδού εμβαδού 56,96τ.μ. καθαρών και μικτών 64,53 τ.μ. με ποσοστό στο οικόπεδο 105,25%, αξία 158.740,006 ως α' κατοικία του Ν.1078/1980, με την αποκλειστική χρήση θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου στην πυλωτή της οικοδομής με αριθμό Ρ5 εμβαδού 12 τ.μ. αξίας 1.260,00€ αντί ολικού τιμήματος και αντικειμενικής αξίας 160.000,00€ και β) μία αυτοτελής και διηρημένη αποθήκη του υπογείου αντί ολικού τιμήματος ποσού 6.545,62€ και αντικειμενικής αξίας (1.672,65€) εμβαδού 11,68 τ.μ. με ποσοστό στο οικ. 10%. Ολόκληρη η αξία θα εξοφλούνταν με δάνειο από το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο.

6) Με το αριθμ.....**2008** συμβόλαιο μεταβιβάστηκε : α) στον ... με ΑΦΜ και β) στην εξ' αδιαιρέτου κατά 50% : 1) ένα αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα κατοικία 2^{ου} ορόφου επί της οδού μβαδού 82,60 καθαρών τ.μ. και μικτών 124,60 τ.μ. με ποσοστό στο οικόπεδο 470%, με την αποκλειστική χρήση 2) τμήμα δώματος της οικοδομής 50 τ.μ. άνωθεν του διαμερίσματος 3) θέση στάθμευσης αυτοκινήτου στην πυλωτή της οικοδομής με αριθμό (Ρ1) εμβαδού 16τ.μ. συνολικού τιμήματος και αντικειμενικής αξίας 97.287,75 €, και 4) μία αυτοτελής και διηρημένη αποθήκη του υπογείου με αριθμό 2 εμβαδού 24,31 τ.μ. στην οποία αναλογεί 10% και αξία τιμήματος και αντικειμενικής ίσης 2.461,39€ και 5) το 20% εξ' αδιαιρέτου επί του οικοπέδου αντιστοιχεί στο δικαίωμα της καθ' ύψος επέκτασης οικοδομής κατά ποσοστό 50%, αξία 877,74€ ο καθένας και αξία συνολικού τιμήματος και αντικειμενικής ίσης 1.755,48 € που αφορά τους οικοπεδούχους εξοφλήθηκε με μετρητά, ενώ το υπόλοιπο των 99.749,14 € με δάνειο από την Τράπεζα ALPHA BANK.

Επίσης, από τα στοιχεία του φακέλου της προκύπτει ότι υποβλήθηκε εκπρόθεσμα η με αριθμ.- 2009 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, με την οποία, η προσφεύγουσα δήλωσε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση ακινήτων ως ακολούθως :

A/A	ΑΡ.ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	25769/29-01-2008	183.097,13
2	25809/15-02-2008	75.000,00
3	26214/31-07-2008	50.574,59
4	26216/31-07-2008	120.820,62
5	26217/31-07-2008	166.545,62
6	26531/01-12-2008	-
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		596.037,96

Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η φορολογική αρχή στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας εταιρίας και των ομορρύθμων εταίρων της, όσο και από τα στοιχεία των συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων, αλλά και τα στοιχεία που συνέλεξε από τους αγοραστές των ανωτέρω ακινήτων και τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των αγοραστών, διαπιστώθηκε ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (συμβολαίων πώλησης) και απόκρυψη φορολογητέας ύλης συνολικής αξίας 479.100,17 €, ως ακολούθως :

A/A	ΑΡ.ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ σε ευρώ (€)	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ σε (€)	ΔΙΑΦΟΡΑ σε (€)
1	25769/29-01-2008	183.097,13	183.097,13	0,00
2	25809/15-02-2008	75.000,00	240.000,00	165.000,00
3	26214/31-07-2008	50.574,59	77.000,00	26.425,41
4	26216/31-07-2008	120.820,62	260.000,00	139.179,38
5	26217/31-07-2008	166.545,62	166.545,62	0,00
6	26531/01-12-2008	-	148.495,38	148.495,38
ΣΥΝΟΛΟ		596.037,96	1.075.138,13	497.100,17

Σχετικά με την ανακριβή έκδοση του με αριθμ.....-2008 συμβολαίου μεταβίβασης και την απόκρυψη φορολογητέας ύλης ύψους 139.179,38 €, επισημαίνονται τα εξής :

Σύμφωνα με την αριθμ. .../11 υπόθεση έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, η οποία αποτέλεσε και την αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου από την Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, υποβλήθηκε στις .../2010, έκθεση καταγγελίας – πληροφορίας από το ίδιο το ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστή της εταιρίας, ..., προς την(αριθμ. .../2011 πληροφοριακού δελτίου). Σύμφωνα με την ως άνω καταγγελία, ο κ. επισκέφθηκε τα γραφεία της κατασκευαστικής εταιρείας προκειμένου να αγοράσει δύο διαμερίσματα του 5^{ου} και 6^{ου} ορόφου σε οικοδομή επί της οδού 16 στην

Θεσσαλονίκης. Για την εν λόγω αγορά των δύο ακινήτων συμφωνήθηκε να καταβληθεί συνολικό τίμημα αξίας 420.000,00 € και με την προϋπόθεση ο αγοραστής να εξοφλήσει την εγγραφή προσημείωσης υπέρ της τράπεζας EUROBANK, ύψους 200.000,00 € επί του ακινήτου του 5^{ου} ορόφου της οικοδομής. Μετά την συμφωνία αυτή, συνάφθηκαν δύο συμβόλαια. Το πρώτο (.../31-07/2008) αφορούσε το διαμέρισμα του 6^{ου} ορόφου με αγοραστή την κ. (σύζυγο του κ.), το οποίο μετατράπηκε σε μεζονέτα, με αντίτιμο των 260.000,00 € και το δεύτερο (.../...-2008), αφορούσε διαμέρισμα του 5^{ου} ορόφου με αγοραστή τον Έκτοτε υπήρχαν προφορικές συμφωνίες με τον αγοραστή, προκειμένου να προβεί σε λήψη δανείου αντίστοιχου με το ύψος του συμβολαίου και έτσι να γίνει τραπεζικός συμψηφισμός και να αρθρεί η σχετική προσημείωση. Κάτι τέτοιο όμως δεν έγινε, με αποτέλεσμα το ακίνητο να παραμείνει στην ιδιοκτησία του αγοραστή ο οποίος το νοίκιασε σε τρίτους, ενώ η πωλήτρια εταιρία ήταν υποχρεωμένη να πληρώνει το δάνειο των 200.000,00 € που είχε συνάψει με την τράπεζα EUROBANK, πληρώνοντας ταυτόχρονα και τους αναλογούντες τόκους.

Επίσης από την ίδια ως άνω έκθεση του Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., προκύπτει ότι το ως άνω ομόρρυθμο μέλος προσήλθε στην Ελληνική Αστυνομία – Δ/ση Ασφάλειας Θεσσαλονίκης, όπου απέσυρε την υποβληθείσα καταγγελία, με την αιτιολογία ότι πρόκειται για αστική διαφορά, η οποία θα διευθετηθεί από κοινού με τον αγοραστή.

Παράλληλα έγινε και τρίτη καταγγελία (με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ..../...2013), στην οποία επισυνάφθηκε η από .../2011 ένορκη εξέταση του, ενώπιον του Πταισμαδίκη (.. Τμήματος) , στην οποία αναφέρει ότι το ακίνητο που αγόρασε η κ. ήταν αξίας 260.000,00 €.

Επειδή από το με αριθμ.-2008 συμβόλαιο μεταβίβασης και ειδικότερα από τα όσα αναγράφονται στο έκτο φύλλο αυτού, προκύπτει ότι για το αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα κατοικίας οριζόντιας ιδιοκτησίας του 5^{ου} ορόφου, το οποίο καταλαμβάνει ολόκληρη την πλάκα του ορόφου αυτού εμβαδού 69,73 τ.μ. καθαρών και 83,39 τ.μ. μικτών, έχει εγγραφεί μία προσημείωση υπέρ της EUROBANK ERGASIAS EFG, η οποία έχει εγγραφεί στα βιβλία υποθηκών του Υποθηκοφυλακίου Νεάπολης (τόμος .. και αριθμός) την οποία αναλαμβάνει να άρει με δαπάνες και φροντίδες της η πωλήτρια εταιρία εντός 3 μηνών από την ημερομηνία του συμβολαίου. Ακολούθως και ειδικότερα από τα όσα αναγράφονται στο έκτο φύλλο του ως άνω συμβολαίου, προκύπτει, ότι για το αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα κατοικίας οριζόντιας ιδιοκτησίας του 5^{ου} ορόφου, το οποίο καταλαμβάνει ολόκληρη την πλάκα του ορόφου αυτού εμβαδού 69,73 τ.μ. καθαρών και 83,39 τ.μ. μικτών, έχει εγγραφεί μία προσημείωση υπέρ της EUROBANK ERGASIAS EFG, η οποία έχει εγγραφεί στα βιβλία υποθηκών του Υποθηκοφυλακίου ... (τόμος .. και αριθμός) την οποία αναλαμβάνει να άρει με δαπάνες και φροντίδες της η πωλήτρια εταιρία εντός 3 μηνών από την ημερομηνία του συμβολαίου.

Επειδή από το με αριθμ.-2008 συμβόλαιο μεταβίβασης και ειδικότερα από τα όσα αναγράφονται στο ένατο φύλλο αυτού, προκύπτει ότι ολόκληρο το τίμημα που αναγράφεται στο

συμβόλαιο ύψους 120.820,62 €, πληρώθηκε στην πωλήτρια εταιρία τοις μετρητοίς κατά την ημέρα σύνταξης του συμβολαίου (31/07/2008) και πριν την εμφάνισή τους στην συμβολαιογράφο Θεσσαλονίκης, όπως ρητά και ανεπιφύλακτα ομολόγησαν.

Επειδή επιπλέον από τις χειρόγραφες αποδείξεις, τις οποίες προσκόμισε ο κ., προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εισέπραξε τα παρακάτω ποσά :

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
06/12/2007	2.000,00	Ως προκαταβολή για την αγορά διαμερίσματος 5 ^{ου} και 6 ^{ου} ορόφου εξώροφης οικοδομής
16/01/2008	48.000,00	Ως προκαταβολή για την αγορά διαμερίσματος 5 ^{ου} και 6 ^{ου} ορόφου ... εξώροφης οικοδομής
26/06/2008	60.000,00	Έναντι προκαταβολής αγοράς διαμερίσματος 6 ^{ου} ορόφου
09/07/2008	30.000,00	Έναντι λογαριασμού προκαταβολής αγοράς διαμερίσματος 6 ^{ου} ορόφου
σύνολο	140.000,00	

Επειδή με την ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι το συμφωνηθέν τίμημα και για τα δύο ακίνητα, όπως αυτά περιγράφονται στα με αριθμ. ... και .../...-2008 συμβόλαια πώλησης, ανέρχεται στο ύψος των 420.000,00 €, σημειώνοντας δε, ότι από το συνολικό αυτό τίμημα, η εταιρία έλαβε με την κατάρτιση του συμβολαίου, μόνο το ποσό των 115.000,00 €, παραμένοντας ανεξόφλητο υπόλοιπο ύψους 165.000,00 €, και ποσό ύψους 140.000,00 € κατέβαλαν οι αγοραστές σε συνεργεία και σε πρόσθετα υλικά για την τροποποίηση των οριζόντιων ιδιοκτησιών τους. Ωστόσο, οι ανωτέρω ισχυρισμοί έρχονται σε αντίθεση με όσα αναγράφονται στο-2008 συμβόλαιο αγοραπωλησίας (τέταρτο και πέμπτο φύλλο), σύμφωνα με το οποίο η εταιρία ανέλαβε με δικές της δαπάνες και φροντίδες και με δική της ευθύνη αστική και ποινική, την ανέγερση της οικοδομής.

Επειδή κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 147 και 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, η ένορκη κατάθεση του ομορρύθμου μέλους της εταιρίας ενώπιον του Πταισματοδίκη Θεσσαλονίκης και το με αριθμ.2008 συμβόλαιο αγοραπωλησίας, αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία και έχουν την κατά το άρθρο 171, αποδεικτική δύναμη ως δημόσια έγγραφα σε συνδυασμό και με τα προσκομιζόμενα στοιχεία εκ μέρους του αγοραστή των ακινήτων (χειρόγραφες αποδείξεις πληρωμής), αποδεικνύεται η ανακρίβεια του ανωτέρω συμβολαίου.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αόριστοι, αβάσιμοι και αναπόδεικτοι, καθότι δεν προσκομίζονται στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύονται τα πραγματικά γεγονότα που επικαλούνται οι προσφεύγοντες προκειμένου να στηρίξουν τους ισχυρισμούς τους (άρθρο 145

Κ.Δ.Δ/μιας), ενώ κατά τις ως άνω ειδικές διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης.

Σχετικά με την ανακριβή έκδοση του με αριθμ.-2008 συμβολαίου μεταβίβασης και την απόκρυψη φορολογητέας ύλης ύψους 165.000,00 €, επισημαίνονται τα εξής :

Σύμφωνα με το αριθμ.-2008 συμβόλαιο αγοραπωλησίας μεταβιβάστηκε στον ΤΟΥ με ΑΦΜ και στην με ΑΦΜ εξ' αδιαιρέτου κατά 50% στον καθένα : α)ένα αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα κατοικίας 2ου ορόφου επί της οδού με ΦΠΑ, εμβαδού 67,02τ.μ. καθαρών μέτρων και μικτών 106,69 τ.μ. με ποσοστό στο οικόπεδο 460%, β) μία αυτοτελής και διηρημένη αποθήκη του υπογείου με αριθμό 1 , εμβαδού 23,65 τ.μ. με ποσοστό στο οικ. 10%, γ) μια κλειστή θέση στάθμευσης αυτοκινήτου στην πυλωτή της οικοδομής, εμβαδού 16,95 τ.μ., στην οποία αντιστοιχεί ποσοστό εξ' αδιαιρέτου 20% και δ) ποσοστό 40% εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου το οποίο αντιστοιχεί στο δικαίωμα της καθ' ύψος επέκτασης της οικοδομής. Το συνολικό τίμημα του συμβολαίου ορίσθηκε στο ποσό των 75.000 € και αντικειμενικής αξίας 53.469,936, και το οποίο τίμημα συμφωνήθηκε να καταβληθεί με δόσεις ως εξής :α) το ποσό 10.000 € στις 25-04-2008, β) το ποσό των 40.000 € στις 15-04-2008 και γ)το ποσό των 25.000 € με την πλήρη αποπεράτωση και παράδοση των ακινήτων.

Από την επεξεργασία των στοιχείων που είχε στην διάθεσή της η φορολογική αρχή, καθώς και των τραπεζικών κινήσεων των τραπεζικών ιδρυμάτων της προσφεύγουσας εταιρίας, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δηλώθηκε ανακριβής φορολογητέα ύλη ύψους 165.000,00 €. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι εισπράχθηκαν από την εταιρία και τα ομόρρυθμα μέλη της, οι παρακάτω επιταγές:

A/A	ΑΡ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	ΠΟΣΟ	ΛΗΞΗ	ΕΙΣΠΡΑΞΗ
1	-4	TACHYΔΡΟΜΙΚΟ TAMIEYTHPIO	110.000,00	15/02/2008	
2	-3	TACHYΔΡΟΜΙΚΟ TAMIEYTHPIO	10.000,00	11/03/2008	
3	.0	TACHYΔΡΟΜΙΚΟ TAMIEYTHPIO	4.500,00	28/03/2008	
4	-8	TACHYΔΡΟΜΙΚΟ TAMIEYTHPIO	4.500,00	28/03/2008	
	ΣΥΝΟΛΟ		129.000,00		

Επίσης, κατατέθηκαν από τον.... στο λογαριασμό του, τα παρακάτω ποσά :

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
1	14/04/2008	20.000,00
2	23/04/2008	25.000,00
3	12/09/2008	5.000,00
ΣΥΝΟΛΟ		50.000,00

Επιπλέον, από τις χειρόγραφες αποδείξεις, τις οποίες προσκόμισε στον έλεγχο ο κ., προκύπτει ότι καταβλήθηκαν τα παρακάτω ποσά :

A/A	ΗΜΕΡΟΜ.	ΠΟΣΟ	ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	15/09/2008	2.000,00	2.000,00	Προκαταβολή για την αγορά διαμερίσματος με σοφίτα επί της οδού ..., συνολικού τιμήματος 240.000,00 €
2	12/04/2008	8.000,00	8.000,00	Ως συνέχεια πληρωμής αγοράς διαμερίσματος και στέγης 2 ^{ου} ορόφου επί της οδού
3	11/03/2008	10.000,00	20.000,00	Ως προκαταβολή για συν/κή2008 εναπομένει υπόλοιπο συν/κης 20.000,00 (το ποσό των 10.000,00 έχει υπολογιστεί με την κατάθεση της αριθμ. επιταγής του ταχυδρομικού ταμειυτηρίου με ημερομ. Λήξης ...)
4	14/04/2008	20.000,00	0,00	Ως συνέχεια πληρωμής αγοράς διαμερίσματος ορόφου επί της οδού (κατάθεση σε ALPHA BANK)
5	25/04/2008	10.000,00	13.000,00	Έναντι λογαριασμού συν/κης 23.000,00 λήξης 25/4/2008
6	30/06/2008	12.000,00	12.000,00	Ως συνέχεια προκαταβολής αγοράς διαμερίσματος και στέγης 2 ^{ου} ορόφου επί της οδού
7	02/09/2008	6.000,00	6.000,00	Έναντι λογαριασμού για την αγορά οικίας επί της οδού
Σύνολο		68.000,00	61.000,00	

Επικουρικά αναφέρουμε ότι, βάσει του με αριθμ.....-2008 συμβολαίου αγοραπωλησίας, μεταβιβάστηκε ακίνητο της ίδιας οικοδομής, και συγκεκριμένα στον ΤΟΥ και στην, εξ' αδιαιρέτου κατά 50% στον καθένα : 1) ένα αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα κατοικία 1ου ορόφου επί της οδού εμβαδού 67,02 τ.μ. καθαρών και μικτών 106,69 τ.μ. με ποσοστό στο

οικόπεδο 460%, αντί τιμήματος 179.037,60 € και αντικειμενικής 45.238,506 ως α' κατοικία του Ν.1078/1980, με την αποκλειστική χρήση θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου στην πυλωτή της οικοδομής στοιχείο Ρ2 εμβαδού 12 τ.μ., 2) μια αυτοτελής και διηρημένη αποθήκη του υπογείου με αριθμό 2, αντί τιμήματος και αντικειμενικής αξίας ποσού 4.060,136 και εμβαδού 23,44 τ.μ. με ποσοστό στο οικ. 10%. Παρότι, το κρινόμενο ακίνητο πλεονεκτεί έναντι του ανωτέρω, ως προς τη θέση του (2^{ου} ορόφου) και ως προς την επιφάνεια (μεταβίβαση κλειστής θέσης στάθμευσης 16,95 τ.μ. και ποσοστό 40% εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου, το οποίο αντιστοιχεί στο δικαίωμα της καθ' ύψος επέκτασης της οικοδομής), εντούτοις, φέρεται ότι μεταβιβάστηκε με συνολικό τίμημα 75.000,00 €, δηλαδή κατά 104.037,60 € λιγότερο.

Συνεπώς, με βάση στοιχεία που είχε στη διάθεσή της, η φορολογική αρχή και όχι αυθαίρετα, απέδειξε ότι το τίμημα που εισέπραξε η προσφεύγουσα εταιρία από την πώληση του ακινήτου, όπως περιγράφεται στο με αριθμ.-2008 συμβόλαιο αγοραπωλησίας, είναι μεγαλύτερο από το αναγραφόμενο σε αυτό και ως εκ τούτου, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπτόδικτος.

Σχετικά με την ανακριβή έκδοση του με αριθμ.-2008 συμβολαίου μεταβίβασης και την απόκρυψη φορολογητέας ύλης ύψους 26.424,21 €, επισημαίνονται τα εξής :

Το με αριθμ.-2008 οριστικό συμβόλαιο μεταβιβάστηκε στον : α) ένα αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα κατοικίας 2^{ου} ορόφου επί της οδού με αριθμ. Δ3, εμβαδού 30,60 τ.μ. καθαρών μέτρων και μικτών 42,47 τ.μ. με ποσοστό στο οικόπεδο 106,58%, με την αποκλειστική χρήση θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου στην πυλωτή της οικοδομής με αριθμό (4) εμβαδού 12 τ.μ. και την αποκλειστική χρήση τμήματος δώματος της οικοδομής 15 τ.μ. άνωθεν του διαμερίσματος αντί ολικού τιμήματος και αντικειμενικής συνολικής αξίας 39.228,756 (24.883,00+ 14.345,756=39.228,75) μαζί με τα παρακολουθήματά του, και β) μία αυτοτελής και διηρημένη αποθήκη του υπογείου αντί ολικού τιμήματος ποσού 11.345,846 και αντικειμενικής αξίας (1.468,136). Η εξόφληση του ανωτέρω τιμήματος θα γινόταν με δάνειο από το Εμπορική Τράπεζα.

Στα πλαίσια του ελέγχου, η φορολογική αρχή απέστειλε αιτήματα για παροχή στοιχείων, προς τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα σχετικά με την κατάθεση ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς από την πώληση ακινήτου του αρ.-2008 συμβολαίου. Επιπλέον, ζήτησε στοιχεία από το φάκελο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ των αγοραστών. Από την αποστολή των στοιχείων των τραπεζών, διαπιστώθηκε ότι εκδόθηκε η με αριθμ. επιταγή της εμπορικής σε διαταγή της, με ημερομηνία 15/10/2008 ύψους 50.575,59 €, η οποία κατατέθηκε στον με αριθμ. λογαριασμό της ως άνω πωλήτριας εταιρίας που διατηρούσε στην τράπεζα EUROBANK EFG. Επίσης, από την αποστολή στοιχείων της Δ.Ο.Υ., ήτοι, δύο βεβαιώσεων τόκων στεγαστικών δανείων για απόκτηση πρώτης κατοικίας, προέκυψε ότι εκχωρήθηκαν στους αγοραστές δύο δάνεια από την εμπορική τράπεζα, για την αγορά έτοιμης κατοικίας, ύψους 50.575,59 € και 26.424,41 €.

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν προκύπτει με σαφήνεια η διάπραξη της παράβασης ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου (συμβολαίου πώλησης) και η απόκρυψη φορολογητέας ύλης ύψους 26.424,41 €, καθότι, δεν αποδείχθηκε η κατάθεση του ως άνω ποσού σε τραπεζικούς λογαριασμών τόσο της πωλήτριας εταιρίας όσο και των μελών της, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός των προσφευγόντων πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Σχετικά με την ανακριβή έκδοση του με αριθμ.-2008 συμβολαίου μεταβίβασης, ύψους 48.746,24 € και την απόκρυψη φορολογητέας ύλης ύψους 148.495,38 € επισημαίνονται τα εξής :

Με το αριθμ.....-2008 συμβόλαιο μεταβιβάστηκε στον και στην εξ' αδιαιρέτου κατά 50% : 1) ένα αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα κατοικία 2^{ου} ορόφου επί της οδού εμβαδού 82,60 καθαρών τ.μ. και μικτών 124,60 τ.μ. με ποσοστό στο οικόπεδο 470‰, με την αποκλειστική χρήση 2) τμήμα δώματος της οικοδομής 50 τ.μ. άνωθεν του διαμερίσματος 3) θέση στάθμευσης αυτοκινήτου στην πυλωτή της οικοδομής με αριθμό (P1) εμβαδού 16τ.μ. συνολικού τιμήματος και αντικειμενικής αξίας 97.287,75 €, και 4) μία αυτοτελής και διηρημένη αποθήκη του υπογείου με αριθμό 2 εμβαδού 24,31 τ.μ. στην οποία αναλογεί 10‰ και αξία τιμήματος και αντικειμενικής ίσης 2.461,39€ και 5) το 20‰ εξ' αδιαιρέτου επί του οικοπέδου αντιστοιχεί στο δικαίωμα της καθ' ύψος επέκτασης οικοδομής κατά ποσοστό 50%, αξία 877,74€ ο καθένας και αξία συνολικού τιμήματος και αντικειμενικής ίσης 1.755,48 € που αφορά τους οικοπεδούχους εξοφλήθηκε με μετρητά, ενώ το υπόλοιπο των 99.749,14 € με δάνειο από την Τράπεζα ALPHA BANK.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το παραπάνω συμβόλαιο δεν συμπεριλήφθηκε στη Δήλωση φορολογίας Ν.Π. (Ε5, Ε3) της χρήσης 2008.

Από την επεξεργασία των στοιχείων των τραπεζικών λογαριασμών προέκυψαν τα εξής :

α) εκδόθηκε η με αριθμ. ... επιταγή της Εθνικής τράπεζας με ημερομηνία 22/04/2008 ύψους 40.000,00 € σε διαταγή του αγοραστή, η οποία στην συνέχεια κατατέθηκε στον με αριθμ. λογαριασμό του, ομορρύθμου μέλους της πωλήτριας εταιρίας, στην EUROBANK EFG,
β)κατέθηκε ποσό ύψους 98.459,38 €, στις 8/12/2008, από τους αγοραστές, στο με αριθμ. λογαριασμό του ομορρύθμου μέλους της πωλήτριας εταιρίας, που τηρούσε στο κατάστημα της ALPHA BANK.

Επίσης, από την αποστολή στοιχείων της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, ήτοι, δύο βεβαιώσεων τόκων στεγαστικών δανείων για απόκτηση πρώτης κατοικίας, προέκυψε ότι εκχωρήθηκαν στους αγοραστές δύο δάνεια από την ALPHA BANK, για την αγορά έτοιμης κατοικίας, ύψους 98.495,38€ και 50.000,00 €.

Επειδή επιπλέον, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, και συγκεκριμένα από την πρόσθετη πράξη της με αριθμ.-2008 σύμβασης μεταξύ της ALPHA BANK και των και, προκύπτει ότι χορηγήθηκε στους ανωτέρω πέραν του στεγαστικού δανείου για αγορά πρώτης

κατοικίας και επισκευαστικό δάνειο ύψους 98.495,38 €, το οποίο όπως προκύπτει από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας εταιρίας και των ομορρύθμων μελών της, κατατέθηκε στις 8/12/2008, στο λογαριασμό της ALPHA BANK του ομορρύθμου μέλους της πωλήτριας εταιρίας. Συνεπώς εκ των ανωτέρω και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία δαπανών, προκύπτει ότι ο σχετικός ισχυρισμός είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Τέλος, σχετικά με τον ισχυρισμό περί αυθαίρετης κρίσης της φορολογικής αρχής για το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων και τον χαρακτηρισμό αυτών, ως ανακριβών για τη χρήση 2008, επισημαίνουμε ότι αυτός δεν ευσταθεί, καθώς η φορολογική αρχή ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της, οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους, και να προβαίνει στην έκδοση των πράξεων, εφόσον διαγνωσθούν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης. Και στην συγκεκριμένη περίπτωση τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρίας κρίθηκαν ανακριβή, αφενός, διότι διαπιστώθηκε ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων ύψους 479.100,17 €, ήτοι, της τάξεως του 80% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ύψους 596.037,96 € (479.100,17/596.037,96) και αφετέρου, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της κρινόμενης χρήσης.

Επίσης, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί, ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, και η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους δεν αποτελούν κυρώσεις, αλλά αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τηρήσεως βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους.

Εξάλλου, στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης του φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες, που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α., έτσι ώστε να αντιμετωπιστούν περιπτώσεις καταδολιευτικής, σε βάρος του Δημοσίου συμπεριφοράς, και ως εκ τούτου, οι προβαλλόμενοι εκ του αντιθέτου, ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ.-2017 ενδικοφανούς προσφυγής: α) της τελούσας υπό πτώχευση εταιρείας με την επωνυμία «.... με ΑΦΜ, β) του του με ΑΦΜ και γ) του του με ΑΦΜ, ως ομορρύθμων και πτωχών μελών της ως άνω πτωχής εταιρείας, ως κάτωθι:

	Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων			
Αρ.συμβολαίου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
..	120.820,62	260.000,00	260.000,00	0,00
...	166.545,62	166.545,62	166.545,62	0,00
....	75.000,00	240.000,00	240.000,00	0,00
....	50.574,59	77.000,00	50.574,59	-26.425,41
...	99.749,14	148.495,38	148.495,38	0,00
...	183.097,13	183.097,13	183.097,13	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	695.787,10	1.075.138,13	1.038.712,72	-26.425,41

Σημειώνεται ότι για την ανακριβή έκδοση του με αριθμ.-**2008**, οριστικού συμβολαίου μεταβίβασης, εκδόθηκε η με αριθμ.-2013 Α.Ε.Π. ύψους 139.179,38 €, βάσει της με αριθμ. .../2011 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας.

	Απόκρυψη φορολογητέας ύλης			
Αρ.συμβολαίου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
	120.820,62	260.000,00	260.000,00	0,00
	166.545,62	166.545,62	166.545,62	0,00
	75.000,00	240.000,00	240.000,00	0,00
	50.574,59	77.000,00	50.574,59	-26.425,41
	0,00	148.495,38	148.495,38	0,00
	183.097,13	183.097,13	183.097,13	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	596.037,96	1.075.138,13	1.038.712,72	-26.425,41

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Ως προς τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ.

Η με αριθμ.-2017 πράξη επιβολής προστίμου επί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων
(διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008)

Πρόστιμο	ελέγχου	απόφασης
Πρόστιμο λόγω ανακριβής έκδοσης φορολογικών στοιχείων	240.171,65 χ 25%= 60.042,91	213.746,24 χ 25%= 53.436,56

Η με αριθμ.-2017 πράξη επιβολής προστίμου επί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων
(διαχειριστική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014)

Πρόστιμο	ελέγχου	απόφασης
Πρόστιμο λόγω μη προσκόμισης – επίδειξης στον έλεγχο κατόπιν της υπ'αρ.2014 πρόσκλησης κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14, 23, 24, 25 και 62 του ν. 4174/2013 που επισύρουν τις κυρώσεις της περ. δ' της παρ. 1 και περ.γ' παρ.2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013	250,00	250,00

Η με αριθμ.-2017 πράξη επιβολής προστίμου επί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων
(διαχειριστική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015)

Πρόστιμο	ελέγχου	απόφασης
Πρόστιμο λόγω μη προσκόμισης – επίδειξης στον έλεγχο κατόπιν της υπ'αρ./2-11-2015 πρόσκλησης κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14, 23, 24, 25 και 62 του ν. 4174/2013 που επισύρουν τις κυρώσεις της περ. δ' της παρ. 1 και περ.γ' παρ.2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013	250,00	250,00

Η με αριθμ.-2017 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	45.062,83	266.972,95	263.009,57
Φόρος που αναλογεί 20%	9.012,57	53.394,59	52.601,91
Συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εισόδημα από ακίνητα βάσει δήλωσης 720,00	21,60	87,82	87,82

εισόδημα από ακίνητα βάσει ελέγχου 2.927,25			
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε	-4.903,41	-4.903,41	-4.903,41
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	4.130,76	48.579,00	47.786,32
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	10,80	11,47	11,47
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	2,16	2,29	2,29
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		53.337,89	52.386,67
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		0,80	0,80
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη		0,16	0,16
Σύνολο για βεβαίωση	4.143,72	101.931,61	100.187,71
Μείον φόρος περαίωσης ν. 3888/2010		-500,00	-500,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	4.143,72	101.431,61	99.687,71
Τελικό καταλογιζόμενο ποσό (διαφορά)		97.287,89	95.543,99

Η με αριθμ.-2017 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	75.000,00	259.200,00	259.200,00
Αξία φορολογητέων εισροών	336.057,67	0,00	0,00
Φόρος εκροών	14.250,00	49.248,00	49.248,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	105.972,80	42.937,72	43.020,08
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		6.310,28	6.227,92
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου	91.722,80	91.722,80	91.722,80
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		117.639,70	117.540,86
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	91.722,80	91.722,80	91.722,80
Σύνολο φόρου για καταβολή		215.672,78	215.491,58

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.