



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 16-03-2017

Αριθμός Απόφασης: 2021

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β' 01-09-2016) Απόφαση

του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτ...../16-11-2016 ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., με έδρα στην, κατά α) της υπ' αριθ./2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και β) της υπ'αρ...../2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω περιγραφόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με αριθμό πρωτ...../16-11-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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:

Με την υπ' αριθ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 2.410.640,25 € καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία υπέπεσε στην εξής παράβαση:

Έχει αναγράψει ανακριβώς το τίμημα πώλησης στο συμβόλαιο πώλησης και μεταβίβασης του ακινήτου στο με αρ./2006 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου Κ. - το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 10.700.001,00 € και όχι στο ποσό του 1.057.400,00 € που αναγράφεται στο προαναφερόμενο συμβόλαιο με αποκρυβείσα αξία 9.642.561,00 €.

Με την υπ' αριθ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος συνολικού ποσού 2.795.666,58 €, πλέον 3.354.799,90 € προσαύξηση λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 6.150.466,48 €.

Με την με αριθμό/2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, η οποία εκδόθηκε συνεπεία των με αρ. πρωτ..... & /2015 Πληροφοριακών Δελτίων του Σ.Δ.Ο.Ε. Πελοποννήσου με των συνημμένων σε αυτά εκθέσεων ελέγχων με αριθμούς εντύπων

.....ΣΥΝ-1 , &ΕΚΘ-1, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 67 του Ν.2238/1994 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις των διενεργηθέντων ελέγχων του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Πελοποννήσου, διαπίστωσε την ανακριβή έκδοση εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας, ενός στοιχείου εσόδου, ήτοι του με αρ./2006 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου συμβολαιογράφου κ. - , με το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη στην πώληση προς την εταιρία ΑΦΜ κατά ποσοστό 100% και πλήρη κυριότητα ενός αγροτεμαχίου εμβαδού 28.000m² με τα εντός αυτού κτίσματα ευρισκόμενο στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας του Δημοτικού Διαμερίσματος του Δήμου Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κατά την ως άνω αγοραπωλησία αποκρύφτηκε συναλλαγή ποσού 9.642.561,00€ και υπεβλήθη ανακριβής δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007 (χρήση 2006) αποκρύπτοντας κέρδη ποσού 9.642.561,00€ με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα εταιρεία να μην καταβάλλει φόρο εισοδήματος ποσού 2.795.666,58€ ήτοι ποσού μεγαλύτερου των 150.000,00€, διαπράττοντας, σύμφωνα και με όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 66 Ν.4174/2013 έγκλημα φοροδιαφυγής. Κατόπιν προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων των οποίων η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση τους, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παραγραφή της επίμαχης χρήσεως 2006.
- Μη στοιχειοθέτηση της εννοίας του «αντεγγράφου» και, εν γένει, της φερομένης ως ανακριβείας του τιμήματος.
- Παράνομη και εσφαλμένη επιβολή προστίμου για έκδοση δήθεν ανακριβούς φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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 τη εφαρμογή του Κώδικα εάν κατά τη θέση αυτού σε ισχύ (1-1-2014) το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί*».

Επειδή, σύμφωνα με τη **διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι: «*1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταε-*

τίας [...] 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...]. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. [...]».

Επειδή, από τον συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 84 και της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 προκύπτει 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**, από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης»..

Επειδή, με τα με αρ. πρωτ..... και /2015 Πληροφοριακά Δελτία του ΣΔΟΕ Πελοποννήσου και τις εμπεριεχόμενες σε αυτά εκθέσεις ελέγχου με αριθμούς εντύπων-ΣΥΝ-1, &-ΕΚΘ-1, τα οποία διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, προέκυψε ότι το συνολικό τίμημα της αγοραπωλησίας του ακινήτου όπως αυτό περιγράφεται στο με αρ/2006 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου, της συμβολαιογράφου Κ. - -, ανέρχεται στο ποσό των 10.700.001,00 € και όχι των 1.057.440,00 € όπως ανακριβώς δηλώθηκε στην με αρ/2006 δήλωση ΦΜΑ, αλλά και στο προαναφερόμενο συμβόλαιο αγοραπωλησίας και ως εκ τούτου η με αριθμό/2007 δήλωση φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων οικ έτους 2007 (χρήσης 2006), υπεβλήθη ανακριβώς.

Επειδή, εν προκειμένω η Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, βασιζόμενη σε νέα στοιχεία σχετικά με το πραγματικό τίμημα που έλαβε η προσφεύγουσα για την πώληση του προαναφερόμενου ακινήτου, ήτοι τις διαπιστώσεις του ελέγχου του ΣΔΟΕ Πελοποννήσου όπως αυτές αναφέρονται στα ως άνω πληροφοριακά δελτία, εξέδωσε την υπ' αρ. /2015 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΚΒΣ για τη χρήση 2006.

Επειδή, εν προκειμένω, το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν έχει παραγραφεί, καθώς σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα και ενόψει των νέων συμπληρωματικών στοιχείων, η χρήση του 2006 παραγράφεται την 31/12/2017 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου απορρίπτεται.

Επειδή, αναφορικά με την επιβολή φόρου μεταβίβασης επί του πράγματος καταβληθέντος τιμήματος

για την αγορά ακινήτου, σε σχετικό ερώτημα, στο υπ'αρ. αριθμ. πρωτ.:/98/B0013/22-04-2009 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας - Διεύθυνση Φορολογίας Κεφαλαίου(Δ13)', αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων επιβάλλεται επί του τιμήματος της μεταβίβασης, εφόσον υπερβαίνει την αντικειμενική αξία του ακινήτου. Εφόσον, κατά τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 5 του α.ν. 1521/1950 γίνεται ρητή αναφορά στη διαφορά μεταξύ του τιμήματος μεταβίβασης και της αξίας του ακινήτου, δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ως τίμημα μόνο το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο τίμημα, αλλά το πράγματι καταβληθέν τίμημα στον πωλητή. Συνεπώς, εάν ο αρμόδιος Οικονομικός Έφορος έχει στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται πλήρως ότι το καταβληθέν τίμημα μεταβίβασης είναι μεγαλύτερο από το στο συμβόλαιο αναγραφόμενο τίμημα, οφείλει να προβεί στη σύνταξη σχετικού φύλλου ελέγχου με το οποίο να καταλογίζει στον υπόχρεο τον οφειλόμενο επί πλέον φόρο μεταβίβασης επί της διαφοράς μεταξύ του δηλωθέντος και του πραγματικού τιμήματος (Υπ.Οικ. Ε. 18143/1962), καθώς και πρόσθετο φόρο ανακρίβειας, κατά τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις του ν. 2523/1997. Σε συμφωνία με τα ανωτέρω, κατά τη διαδικασία ελέγχου των υποβληθεισών δηλώσεων φόρου μεταβίβασης, η αρμόδια φορολογική αρχή θα πρέπει να αξιολογήσει κάθε πρόσφορο αποδεικτικό μέσο που διαθέτει, π.χ. τυχόν αντέγγραφο ή πληροφοριακό δελτίο της Υ.Π.Ε.Ε., και να προχωρήσει κατά την κρίση της στην έκδοση του σχετικού φύλλου ελέγχου για την είσπραξη του διαφυγόντος κύριου φόρου μεταβίβασης καθώς και του σχετικού πρόσθετου φόρου ανακρίβειας. Επιπλέον, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να αντληθεί το επιχείρημα του καταλογισμού του κυρίου φόρου επί της διαφοράς μεταξύ του αναγραφόμενου στο συμβόλαιο μεταβίβασης τιμήματος και του πράγματι καταβληθέντος τιμήματος μόνο στην περίπτωση της ύπαρξης αντεγγράφου από τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του α.ν. 1521/1950, η οποία ουδόλως αναφέρεται στον κύριο φόρο αλλά μόνο στον πρόσθετο φόρο που επιβάλλεται στον αγοραστή εάν διαπιστωθεί η ύπαρξη αντεγγράφου.».

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη στοιχειοθέτησης της έννοιας του «αντεγγράφου», επισημαίνεται ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την ανακρίβεια του συμβολαίου πώλησης ακινήτου βασίστηκαν σε πραγματικά στοιχεία τα οποία προήλθαν από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της προσφεύγουσας εταιρείας, τα οποία δεν αποτελούν αντέγγραφο παρά τα στοιχεία εκείνα από τα οποία αποδεικνύεται πλήρως ότι το καταβληθέν τίμημα μεταβίβασης του περιγραφόμενου ως άνω ακινήτου είναι μεγαλύτερο από το στο συμβόλαιο αναγραφόμενο τίμημα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Ν.2523/1997, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ'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 ή δε αποκρυβε-

ίσα αξία είναι μεγαλύτερη των 880 ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.....»

Επειδή, αναφορικά με την επιβολή προστίμου του Κ.Β.Σ. σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου με σύνταξη συμβολαίου μεταβίβασης με ανακριβή αξία πώλησης, σε σχετικό ερώτημα, στο **υπ'. αριθμ. πρωτ.:/124/0015/5.9.2006** έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας – Διεύθυνση 15η Βιβλίων και στοιχείων, αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα «.....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 παράγραφο 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.λπ. 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 αποκρυβείσας αξίας, και όχι στην περίπτωση της καταχώρησης ανακριβούς εσόδου στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης.».

Επειδή, από τα ως άνω εκτεθέντα προκύπτει ότι ορθώς επεβλήθη πρόστιμο της **παρ. 5 του άρθρου 10 του Ν.2523/1997** στην προσφεύγουσα εταιρεία και της καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος διότι απεδείχθη ότι το καταβληθέν τίμημα της αγοραπωλησίας που πραγματοποιήθηκε δυνάμει του με αρ./2006 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου Κ. - είναι κατά πολύ μεγαλύτερο από αυτό που αναγράφεται στο ως άνω συμβόλαιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στις από 10/10/2016 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΚΒΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ...../16-11-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

ΧΡΗΣΗ 2006

Επί πράξης οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Διαφορά φόρου	2.795.666,58 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120%)	3.354.799,90 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.150.466,48 €

Επί πράξης επιβολής προστίμου

ΠΡΟΣΤΙΜΟ επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων : 2.410.640,25 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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.