



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 01/02/2017

Αριθμός Απόφασης: 397

**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.thess@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 17§1 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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών

λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-01-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και τη με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου συμπληρωματική κατάθεση απόψεων της εταιρίας «. &» με ΑΦΜ που εδρεύει στο, οδός .και, τ.κ., κατά των: α) της υπ' αριθ.-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και β) της υπ'

αριθ./2016 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης και έκδοσης στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις από-2016 εκθέσεις επανελέγχου εισοδήματος και Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

5. Τις από-2016 &-16 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2016 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 79.355,99€ ευρώ. Συγκεκριμένα, επιβλήθηκε παράβαση ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου για την πώληση ακινήτου σε ιδιώτες αποκρυβείσας αξίας 450.000,00 ευρώ με αποτέλεσμα ο έλεγχος να κρίνει τα βιβλία ανακριβή και να προβεί σε επαναπροσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/94.

Με την υπ' αριθ./2016 προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/06 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 112.500,00 ευρώ για την παράβαση της ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου για την πώληση ακινήτου σε ιδιώτες αποκρυβείσας αξίας 450.000,00 ευρώ, του υπ' αριθ. Νο/.....2006 συμβολαίου μεταβίβασης για πώληση ακινήτου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.16, 18 παρ.2, 30 παρ.4 του ΚΒΣ όπως ίσχυε που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ.στί' του Ν. 4337/2015.

Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσε το με αρ./Γ/.....2013 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. (Επιχειρησιακής Δ/σης Ειδικών Υποθέσεων), που έλαβε αριθμό πρωτ. από την Δ.Ο.Υ. /.....2013. Με το ως άνω πληροφοριακό δελτίο της γνωστοποιήθηκε ότι για τις με αριθμό & /.....2006 δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτου που υποβλήθηκαν στην υπηρεσία τους βάσει των οποίων συντάχθηκε το συμβόλαιο με αριθμό/.....-2006 διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- Αντικειμενική αξία πώλησης: 56.902,19€
- Πωλητής..... και ΑΦΜ:.....
- Αγοραστής: του ΑΦΜ:..... και συζ. ΑΦΜ:.....

Από τους αγοραστές στις/2006 υπογράφηκε δανειακή σύμβαση με την Τράπεζα και τους χορηγήθηκε δάνειο ύψους 506.902,19€ για την αγορά του ανωτέρω ακινήτου. Το δάνειο εκταμιεύθηκε στις/2006 και κατατέθηκε σε λογαριασμό ταμιευτηρίου που τηρούσε η στην Τράπεζα, την ίδια μέρα πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο λογαριασμό ανάληψη ποσού 450.000,00€ τα οποία κατατέθηκαν (με μεταφορά ποσού) σε λογαριασμό ταμιευτηρίου που τηρεί ο- ΑΦΜ:....., διαχειριστής της προσφεύγουσας εταιρίας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η προσφεύγουσα επικαλείται ότι υπέπεσε για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006 στην παράβαση της εκπρόθεσμης εκτύπωσης του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων δεδομένου ότι θεωρήθηκε με την με/23-05-2008 και όχι με την παράβαση της μη τήρησης των βιβλίων. Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή.
2. Πλημμελής αιτιολογία.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.
4. Πλημμελής εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών: α) πρόκειται για την σύνταξη δύο συμβολαίων που αφορούν την αποπληρωμή μίας κατοικίας (μεζονέτα), β) είχαν συμφωνηθεί πρόσθετες εργασίες στο ακίνητο γ) Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι επέστρεψε στις 10-11-2006 στους αγοραστές το ποσό των 168.000€ και δ) από το ποσό των 450.000,00€ που κατατέθηκε στον λογαριασμό της προσφεύγουσας πρέπει να αφαιρεθεί το ποσό των 56.902,19€ δηλαδή της αντικειμενικής αξίας του

ακινήτου του υπ'αριθμ./.....2006 για να προσδιοριστεί η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίηση τους: Α. Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν: α) το βιβλίο αγορών, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου αγορών, επί μηχανογραφικής τήρησης, β) το βιβλίο εσόδων - εξόδων, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, επί μηχανογραφικής τήρησης....., 2. Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, για τα οποία ορίζεται θεώρηση τους όταν δε θεωρούνται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησης τους **είναι ως να μην τηρήθηκαν** για το μέχρι τη θεώρηση τους χρονικό διάστημα».

Επειδή, από την2009 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. για την χρήση 2006 καταλογίστηκε παράβαση μη τήρησης βιβλίου Εσόδων-Εξόδων και όχι της εκπρόθεσμης εκτύπωσης όπως επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «4. 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.....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,..... θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις».

Επειδή, εσφαλμένα ερμηνεύει η προσφεύγουσα το άρθρο 30 παρ. 7 το οποίο ορίζει ότι: «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται

κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ..... Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. Επομένως το κύρος των υπό κρίση βιβλίων επηρεάζεται ήδη σύμφωνα με το εδάφιο α', χωρίς να χρειάζεται η εφαρμογή του εδαφίου β', το οποίο επιβεβαιώνει τον επηρεασμό του κύρους των βιβλίων.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η αποκρυβείσα ύλη είναι μεγάλης έκτασης και επηρέασε εν τοις πράγμασι τα οικονομικά μεγέθη και συγκεκριμένα στο σκέλος των εσόδων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/94 ορίζεται 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.... 2.Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδά 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**».

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα

της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση επανελέγχου φόρου εισοδήματος και η έκθεση του Κ.Β.Σ., οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση οριστικών πράξεων, αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων που στοιχειοθετούν την παράβαση της προσφεύγουσας, αλλά και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι συνταχθείσες εκθέσεις είναι πλήρεις και καθόλα αιτιολογημένες, καθόσον αυτές συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση οριστικών πράξεων, προσδιορίζοντας επαρκώς και πλήρως τον επιβαλλόμενο φόρο, σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και διατάξεις.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 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, εφόσον η μη ενάσκησή 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του 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 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α'258).

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, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ 5 ν 2523/97 που ρητά ορίζεται ότι «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.**».

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι συντάχθηκαν δυο συμβόλαια για την πώληση μιας κατοικίας (μεζονέτα) στην οδό στο στους , με αριθμό .../.....2006 και με αριθμό/.....2007 συμβόλαια

προβάλλεται αβάσιμα, δεδομένου ότι σύμφωνα με την πληροφοριακή έκθεση της ΕΔΕΥΘ, υπογράφηκε δανειακή σύμβαση με την Τράπεζα, χορηγήθηκε δάνειο ύψους 506.902,19€, το οποίο στις 24/10/2006, ημερομηνία σύνταξης του πρώτου/24-10-2006 συμβολαίου, εκταμιεύτηκε για την αγορά του ακινήτου που περιγράφεται στο/24-10-2006 συμβόλαιο και τέλος κατατέθηκε το προϊόν του σε λογαριασμό ταμιευτηρίου της στην τράπεζα με ταυτόχρονη ανάληψη ποσού τετρακόσιες πενήντα χιλιάδες ευρώ (450.000,00) τα οποία κατατέθηκαν (με μεταφορά ποσού) σε λογαριασμό ταμιευτηρίου αρ. λογ. που τηρεί ο – ΑΦΜ

Επειδή, το υπ'αριθ./.....2007 συμβόλαιο συντάχθηκε σε μεταγενέστερο χρόνο από τη σύνταξη του πρώτου συμβολαίου και από την ημερομηνία εκταμίευσης του δανείου, με αποτέλεσμα να μην επαρκεί η χρονική συσχέτιση των δύο μεταβιβαζόμενων ακινήτων για την απόδειξη του ισχυρισμού της αγοράς εν τοις πράγμασι ενός ακινήτου. Επιπλέον, στο δεύτερο συμβόλαιο με αριθμό/.....2007 η συμβολαιογράφος του όσον αφορά τον τρόπο εξόφλησης του τιμήματος της αγοραπωλησίας αναφέρει τα εξής: «Από το άνω συμφωνηθέν τίμημα των ευρώ εκατόν δέκα επτά χιλιάδων εξακοσίων σαράντα ενός και σαράντα ενός λεπτών (117.641,41), ποσό ευρώ σαράντα εννέα χιλιάδων εξακοσίων σαράντα ενός και σαράντα ενός λεπτών (49.641,41) κατέβαλαν τοις μετρητοίς οι αγοραστές και έλαβε η εργολάβος εταιρεία πωλήτρια, **σήμερα** και πριν έρθουν στο γραφείο μου και εκτός της παρουσίας μου, όπως μου ομολόγησαν αυτοί, το δε υπόλοιπο ποσό των ευρώ εξήντα οκτώ χιλιάδων (68.000), το οποίο πιστώθηκε εξ ολοκλήρου, δέχεται να λάβει η πωλήτρια εργολάβος.....».

Επειδή, η μη αφαίρεση του τιμήματος του με αριθμό/2007 συμβολαίου αιτιολογήθηκε ρητά από τον έλεγχο λόγω και προγενέστερου πληροφοριακού δελτίου με αριθμό πρωτ./Γ/.....14 του Σ.Δ.Ο.Ε. (Επιχειρησιακής Δ/νση Ειδικών Υποθέσεων) για αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 154.000,00€, με αποτέλεσμα να είναι αντίθετο στην κοινή λογική να αναγνωριστεί ως εκπεστέο το τίμημα του δεύτερου συμβολαίου τη στιγμή που είχε ήδη διαπιστωθεί στην αντίστοιχη αγοραπωλησία το 2007 αποκρυβείσα ύλη. Για το παραπάνω πληροφοριακό δελτίο εκδόθηκε η Νο/.....2014 εντολή επανελέγχου και συντάχθηκαν οι αντίστοιχες εκθέσεις επανελέγχου χρήσης 2007, τα αποτελέσματα των οποίων οριστικοποιήθηκαν χωρίς την άσκηση προσφυγής.

Επειδή, στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν επιστροφή ποσού 168.000,00€ όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, στους

αγοραστές-ΑΦΜ και-ΑΦΜ, ούτε προσκομίστηκαν στοιχεία, όπως ιδιωτικά συμφωνητικά για διαφορετικό τρόπο πληρωμής ή για ιδιαίτερες κατασκευές που ισχυρίζεται ότι έκανε.

Επειδή, σύμφωνα με την πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., στις/2006 υπογράφηκε δανειακή σύμβαση με την Τράπεζα, χορηγήθηκε δάνειο ύψους 506.902,19€, το οποίο στις 24/10/2006 ημερομηνία σύνταξης του πρώτου/24-10-2006 εκταμιεύτηκε για την αγορά του ακινήτου και κατατέθηκε το προϊόν του σε λογαριασμό ταμιευτηρίου της στην τράπεζα με ταυτόχρονη ανάληψη ποσού **τετρακόσιες πενήντα χιλιάδες ευρώ (450.000,00)** τα οποία κατατέθηκαν (με μεταφορά ποσού) σε λογαριασμό ταμιευτηρίου αρ. λογ. που τηρεί ο-ΑΦΜ

Επειδή, στο με αριθμό/24-10-2006 συμβόλαιο ορίζεται ότι: « Το άνω συμφωνηθέν τίμημα των ευρώ πενήντα έξι χιλιάδων εννιοκοσίων δύο και δεκαεννέα λεπτών (56.902,19), το οποίο πιστώθηκε εξ ολοκλήρου, δέχεται να λάβει η εργολάβος εταιρεία, υπόσχονται δε και αναλαμβάνουν την υποχρέωση να καταβάλουν σ αυτήν οι αγοραστές και στην εδώ διεύθυνσή της από προϊόν δανείου που θα χορηγηθεί στους αγοραστές από την ΤΡΑΠΕΖΑ, για αγορά κατοικίας ...».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση στο υπ'αριθμ./24-10-2006 συμβόλαιο ορίζεται ότι η πληρωμή του τιμήματος του συμβολαίου ποσού 56.902,19€ θα γίνει με την εκταμίευση του δανείου. Επιπλέον, σύμφωνα με την πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. η κατάθεση που έγινε από τους αγοραστές στην προσφεύγουσα στις 24/10/2006 ήταν ποσού 450.000,00€ συνεπώς η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται στο ποσό των 393.097,81€.

Επειδή και κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «..... &» με ΑΦΜ ως προς τον προσδιορισμό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης στο ποσό

των 393.097,81€.

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

1. Φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2007:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2007	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ σε €	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ σε €	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε €	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	31.570,17	200.700,16	169.129,99	183.629,50	152.059,33
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	1.810,07	37.880,98	36.070,91	34.125,43	32.315,36
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	3.819,99	3.819,99	-	3.819,99	-
ΠΡΟΣΘ.ΦΟΡΟΣ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤ.ΟΓΑ & ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ ΕΚΠΡ.	54,30	54,30	-	54,30	-
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (120%)	-	43.285,09	43.285,09	38.778,43	38.778,43
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	5.684,36	85.040,35	79.355,99	76.778,15	71.093,79

2. Προστιμο Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006:

Ποσό Προστίμου: 393.097,81 Χ 25% = 98.274,45€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
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.