



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα 01/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4042

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. 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 από 04/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός, κατά των α) υπ' αριθ.σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 Ν. 4174/2013, β) υπ' αριθ.πράξεως προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους, γ) υπ' αριθ.πράξεως επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και δ) υπ' αριθ.πράξεως επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αρ.πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.προσδιορίστηκε φόρος εισοδήματος ποσού 49.588,30 €, πλέον 59.505,96 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ.....αγοραπωλητήριο συμβόλαιο της συμβολαιογράφου**αγόρασε** ένα οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο, εκτάσεως 750,00 τ.μ., κείμενο στην θέση «.....» της Δημοτικής Ενότηταςτου Δήμου, επί της οδού, αντί τιμήματος 169.200 €, πλέον εξόδων μεταβίβασης 16.441,94€ (φόρος μεταβίβασης 15.375,84€ διπλότυπο είσπραξης αριθ....., αμοιβή δικηγόρου 1.066,10 €), **ήτοι συνολικό κόστος αγοράς 185.641,94 €**, έναντι αντικειμενικής αξίας 169.200 €. Ολόκληρό το παραπάνω τίμημα των εκατόν εξήντα εννέα χιλιάδων διακόσιων ευρώ (169.200,00) καταβλήθηκε σε μετρητά ενώπιον της Συμ/φου με την υπ' αριθ'ισόποση τραπεζική επιταγή της

Το ανωτέρω ακίνητο εντός του χρόνου αγοράς, με το υπ' αριθμ.....συμβόλαιο του Συμ/φουτου Δημητρίου **επωλήθη** **αντί τιμήματος 152.280 €**, έναντι αντικειμενικής αξίας 152.280 € στους «.....(με ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου έκαστος)». Οι αγοραστές κατέβαλαν ολόκληρο το τίμημα των εκατόν πενήντα δύο χιλιάδων διακοσίων ογδόντα ευρώ (152.280,00) με την υπ' αριθμ.ισόποση τραπεζική επιταγή της Τράπεζας

Εν συνεχεία με την υπ' αριθμ.πράξη διόρθωσης συμβολαίου του συμβολαιογράφου, προκύπτει ότι το αρχικό τίμημα, ανερχόμενο σε 152.280,00 €, συμπληρώθηκε με βάση το νεώτερο συμβόλαιο με επιπλέον ποσό ύψους 527.720,00 €. Κατά συνέπεια, το συνολικό τίμημα του ακινήτου διαμορφώθηκε στα **680.000,00€**. Οι συμβαλλόμενοι στην ανωτέρω πράξη διόρθωσης συμβολαίου δηλώνουν ότι η διαφορά του τιμήματος των πεντακοσίων είκοσι επτά χιλιάδων επτακοσίων είκοσι ευρώ (527.720,00) καταβλήθηκε από τους αγοραστές, στην πωλήτρια, ολοσχερώς κατά την ημέρα υπογραφής του προς διόρθωση συμβολαίου ήτοι την, με αντίστοιχη ανάληψη από τον με αριθμότραπεζικό λογαριασμό τους (κοινό) στην Τράπεζα, με ισόποση τραπεζική επιταγή της ίδιας τράπεζας, έκδοσης της ίδιας μέρας ήτοιπληρωτέα σε διαταγή του πρώτου των αγοραστών

Από τα παραπάνω στοιχεία και τον έλεγχο αυτών διαπιστώθηκε ότι στην ελεγχόμενη χρήση έχει πραγματοποιηθεί πώληση οικοπέδου η οποία προέρχεται από προηγούμενη αγορά του οικοπέδου στην ίδια χρήση. Η πράξη αυτή απέφερε εισόδημα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν 2238/94 και αποτελεί φορολογητέο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β) Με την υπ' αριθ.προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 390,00 € για τη διαχειριστική περίοδοσύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§8 περ. δ' και 9 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με την παρ. 3 περ. ζ' του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

Η παράβαση αφορά σε δύο (2) παραβάσεις στην χρήση, για την μη καταχώρηση ενός στοιχείου εξόδου (συμβόλαιο αγοράς οικοπέδου) και ενός στοιχείο εσόδου (συμβόλαιο πώλησης οικοπέδου) στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 και 17 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ). Οι ανωτέρω παραβάσεις θεωρούνται αυτοτελείς και επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυασμένες διατάξεις των παραγράφων 8 περίπτωση δ' και 9 του άρθρου 5 και άρθρ. 9 του Ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν και της παραγράφου 3 περ. ζ' του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

γ) Με την υπ' αριθ.προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 300,00 € για τη διαχειριστική περίοδοσύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§8 περ. δ' και 9 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με την παρ. 3 περ. ζ' του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

Η παράβαση αφορά την μη υποβολή δήλωσης μεταβολής - έναρξης εργασιών της συγκεκριμένης δραστηριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§ 1α του Ν. 2859/00 όπως ισχύει, η οποία υποβάλλετε πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών, δηλαδή κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 4§1 του Ν.2523/1997.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Παραβίαση της αρχής νομιμότητας εκδόσεως των καταλογιστικών πράξεων
- 2) Παραβίαση του επικαίρου τύπου τηρήσεως της αρχής ακροάσεως του φορολογουμένου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28. του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013) ορίζεται ότι: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση **κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου** ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση **εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου**, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου **εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση**. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του

φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 63: « Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013) ορίζεται ότι:

1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Επειδή, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης.

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτως με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α... β... γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της ...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2^{ος}, σελ. 109).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση το υπ' αριθμ. πρωτ.Σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου, που εκδόθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, με συνημμένες τις α) υπ' αριθ.πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους, β) υπ' αριθ.πράξης επιβολής

προστίμου Κ.Β.Σ. και γ) υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, **δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις**, αλλά έχουν ενημερωτικό χαρακτήρα, κατά συνέπεια **δεν προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή**.

Επειδή, η ανωτέρω ενδικοφανής προσφυγή δεν αναφέρεται **κατά πράξεων των φορολογικών αρχών** αλλά **κατά** Σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, και **κατά** της Προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους, και τις Προσωρινές Πράξεις Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α., για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/.....-31/12/....., οι οποίες είναι συνημμένες στο ανωτέρω Σημείωμα.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή **δεν ασκήθηκε κατά εκτελεστών τίτλων - πράξεων των φορολογικών αρχών, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 04/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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