



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604562

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

14-10-2016

Αριθμός απόφασης:

3458

ΑΠΟΦΑΣΗ

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

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

δ. 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.

ε. 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 αριθμ. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της και τον διακριτικό τίτλο ".....", ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: **1)** της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **2)** της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **3)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής

περιόδου 01/01-31/12/2004), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων και Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Σε εκτέλεση των υπ' αριθμ. ... & αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου, οι οποίες **ακύρωσαν λόγω νομικής πλημμέλειας**, την υπ' αρ. απόφαση ΚΒΣ, διαχειριστικής χρήσης 1/1-31/12/2004, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και το υπ' αριθμ. οριστικό φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004), του προϊσταμένου του, αντίστοιχα, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ., για μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική χρήση 2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του Π.Δ. 186/1992.

Ο έλεγχος αυτός συνιστά επανάληψη διαδικασίας προκειμένου να διορθωθεί η διαδικαστική πλημμέλεια του προηγούμενου φορολογικού ελέγχου, που διενεργήθηκε από την (.....), η οποία σύμφωνα με την υπ' αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου συνίσταται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε στα γραφεία της υπηρεσίας (.....) στη και όχι στην έδρα της επιχείρησης, όπως προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 36 § 1 εδάφ. Β' του Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ. για τον έλεγχο των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, χωρίς να αποδειχθεί το δυσχερές και ανέφικτο ή μη της διενέργειας του ελέγχου στην έδρα της εταιρείας.

Σύμφωνα δε, με την υπ' αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, ο επίδικος φόρος, (φόρος εισοδήματος) στηρίζεται στα συμπεράσματα του προηγθέντος ελέγχου, ως προς την ακριβή τήρηση διατάξεων Κ.Β.Σ.. Ο έλεγχος αυτός διενεργήθηκε παρά τον νόμο και εσφαλμένως επομένως το Φύλλο Ελέγχου Εισοδήματος, ως επικαλούμενο μη νομίμως αντληθέντα στοιχεία, είναι πλημμελές κατά την νόμιμη βάση του. Αναπέμπει, κατ' άρθρο 79 παρ. 3 περ. β' του Κώδ.Δι.Δικ. την υπόθεση στη φορολογική αρχή και ειδικότερα στη Δ.Ο.Υ., για νέο έλεγχο με τήρηση του τύπου που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 36 § 1 εδάφ. Β' του π.δ/τος 186/1992 Κ.Β.Σ.

1) Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 2.152.387,60 €.

Η ως άνω παράβαση αφορά την έκδοση ανακριβούς στοιχείου Κ.Β.Σ., σε μία (1) περίπτωση και συγκεκριμένα του υπ' αριθμ. συμβολαίου πώλησης και μεταβίβασης ακινήτου, διαφοράς, επί έλατον (ανακριβείας) ποσού 8.609.550,66 € (αντί πραγματικού τιμήματος 11.400.000,00 € ανεγράφη 2.790.449,34 €), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 & 16, 13 παρ. 1 & 4 και του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 που επισύρει πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015.

2) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας,

ποσό φόρου εισοδήματος 3.042.727,18 € πλέον 3.651.272,62 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 6.693.999,80 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από μερικό έλεγχο φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037/05 & 1081/05

Στις η προσφεύγουσα κατέθεσε «Συμπληρωματικό Υπόμνημα Ενδικοφανούς Προσφυγής» και πήρε αριθμό πρωτοκόλλου

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το υπόμνημά της, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
2. μη εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ στις πωλήσεις ακινήτων
3. μη ύπαρξη αντεγγράφου για το υπερβάλλον της αντικειμενικής αξίας ποσό συναλλαγής
4. εγκυρότητα της δανειακής σύμβασης
5. περί υπολογισμού του φόρου μεταβίβασης ακινήτου
6. η πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. εκδόθηκε δύο φορές
7. εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 3 §§ 7 & 8 του ν. 4337/15 ως προς το ευνοϊκότερον.
8. οι εν λόγω πράξεις είναι όμοιες με τις ακυρωθείσες
9. αναφορά στο άρθρο 68 § 2 του ν. 2238/1994
10. αναφορά στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013 αναφέροντας την παρερμηνεία της παρ. 3 του άρθρου αυτού
11. μη έκπτωση λειτουργικών δαπανών π.χ. αποσβέσεις κτιρίων & εγκαταστάσεων, συντηρήσεις κτιρίων, εξόδων ταξιδίων εξωτερικού, επισκευές και βελτιώσεις ακινήτου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) 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 εμπεριστατωμένα 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 τη γενική διάταξη του **άρθρου 6 ν. 2690/1999** (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), “οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση

κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον 5 πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης.΄΄

Επειδή η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του **άρθρου 28 ν. 4174/2013** είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κοινοποίησε εγγράφως την, στην προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ.: Σημείωμα Διαπιστώσεων, με τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με προθεσμία είκοσι (20) ημερών για να εκφράσει προφορικά ή εγγράφως τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε και δεν υπέβαλε υπόμνημα για να παραθέσει τις απόψεις της επί των καταλογιζόμενων ποσών φόρων.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ Ολ 4447/2012, 3382/2010).

Μάλιστα, το Ανώτατο Ακυρωτικό έχει δεχθεί, σε μια μάλλον προβληματική, ενόψει και του άρθρου 6 παρ. 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, συλλογιστική, ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (έτσι και ΣτΕ 4918/2012). Η νομολογιακή κατασκευή της αλυσιτέλειας εφαρμόζεται πλέον και στις διαφορές ουσίας, ενώ φαίνεται ότι η παραπάνω αναφερθείσα αντίληψη του ΣτΕ παγιώνεται ως νομολογιακή τάση (βλ. ΣτΕ 2180/2013).

Ρητά λοιπόν το Συμβούλιο της Επικρατείας απαιτεί προκειμένου να προβεί σε ακύρωση της πράξης για παράβαση ουσιώδους τύπου όχι μόνο την προβολή σχετικού λόγου περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης (γεγονός που στη συγκεκριμένη υπόθεση δεν ισχύει) αλλά και αναφορά των όσων θα μπορούσαν να προβληθούν ενώπιον της Διοίκησης και δεν προβλήθηκαν και τα οποία θα μπορούσαν να είχαν ανατρέψει την τελική κρίση της τελευταίας (η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα επιπλέον στοιχείο, πέραν αυτών που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος, που να μπορεί να ανατρέψει το αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου, με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής). Εξάλλου στην έκθεση ελέγχου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έλαβε υπόψη τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας και τα προσκομισθέντα στοιχεία, πριν το τελικό της πόρισμα.

Επειδή, οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 2. Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη

επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

Άρθρο 12. Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επάγγελματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

16. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:

α) Στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης, καθώς και στις πωλήσεις μετοχών, παραγώγων, ομολογιών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών.

Άρθρο 13. Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση. Σε περίπτωση επιστροφής των αγαθών εκδίδει απόδειξη επιστροφής....

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών ή από τα πρόσωπα είσπραξης ανταποδοτικών τελών, εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και στην είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται.

Άρθρο 18. Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.

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

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179/11-09-1997), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 5. Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα:

Άρθρο 513 - Έννοια της πώλησης

Με τη σύμβαση της πώλησης ο πωλητής έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει την κυριότητα του πράγματος ή το δικαίωμα, που αποτελούν το αντικείμενο της πώλησης, και να παραδώσει το πράγμα και ο αγοραστής έχει την υποχρέωση να πληρώσει το τίμημα που συμφωνήθηκε.

Άρθρο: 1033 - Κτήση ακινήτου με σύμβαση.

Για τη μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου απαιτείται συμφωνία μεταξύ του κυρίου και εκείνου που την αποκτά, ότι μετατίθεται σ' αυτόν η κυριότητα για κάποια νόμιμη αιτία. Η συμφωνία γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο και υποβάλλεται σε μεταγραφή.

Επειδή, για την ερμηνεία και εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων η υπ' αριθμ. απάντηση της 15^{ης} Διεύθυνσης Βιβλίων & Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών, σε σχετικό ερώτημα, "εάν το συμβόλαιο μεταβίβασης ακινήτου εμπίπτει στην έννοια «του στοιχείου που ορίζεται από τον Κ.Β.Σ.»" αναφέρει τα ακόλουθα:

"Από τις προαναφερόμενες 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 συμβόλαιο 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 ανακριβή έκδοση των στοιχείων που ορίζονται από τον ΚΒΣ και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής» συμπεριλαμβάνει όλα τα φορολογικά στοιχεία.

Σε κάθε περίπτωση, το συμβόλαιο 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.**

.....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."

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα, χρησιμοποίησε το υπ'αριθμ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών του συμβολαιογράφου Αθηνών κ., εταίρου της εδρευούσας στην Αθήνα Εταιρείας Συμβολαιογράφων με την επωνυμία: ".....", ως φορολογικό στοιχείο για την εμφάνιση της συναλλαγής και ως δικαιολογητικό εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία.

Ως εκ τούτου, οι περί του αντιθέτου επικαλούμενες απόψεις της προσφεύγουσας, ότι δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. για τη συγκεκριμένη συναλλαγή, απορρίπτονται ως ανατιολόγητες, αβάσιμες και μη σύννομες.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει κατ' αναμφισβήτητο τρόπο, ότι, στην υπό κρίση περίπτωση, η αναγραφή στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου αντί της πραγματικής, η οποία είναι κατά πολύ μεγαλύτερη, συνιστά ανακριβή αναγραφή τιμήματος της συναλλαγής και εμπίπτει στην περίπτωση της ανακριβούς έκδοσης στοιχείου κατά τις διατάξεις του ΚΒΣ, παράβαση η οποία επισύρει το ανάλογο πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2523/1997. Συνεπώς ορθά η αρμόδια φορολογική αρχή, θεώρησε τη μη αναγραφή του πραγματικού τιμήματος στο ως άνω συμβόλαιο, ως ανακριβεία, και επέβαλλε το ανάλογο πρόστιμο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, και οι περί του αντιθέτου απόψεις της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται, ως αβάσιμοι και μη νόμιμοι.

Επειδή, αντέγγραφο είναι το δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο, το σχετικό προς έτερο έγγραφο, με το οποίο βεβαιώνεται δια της συμπτώσεως της βουλήσεως των συμβαλλόμενων η μεταβολή, ή τροποποίηση, ή αναίρεση ή γενικώς αναγνωρίζεται το ανίσχυρο της δικαιοπραξίας, που αποδεικνύεται με έτερο έγγραφο. Με το αντέγγραφο δηλαδή βεβαιώνεται από τους ίδιους συμβαλλόμενους στο κυρίως έγγραφο ή ότι τα πράγματα έχουν διαφορετικά και όχι όπως εκτίθενται στο έγγραφο ή ότι τροποποιούνται ή καταργούνται. Σκοπός, συνεπώς, του αντεγγράφου είναι η αναγνώριση της εικονικότητας ή του ανισχύρου της με το άλλο έγγραφο πιστοποιούμενης δικαιοπραξίας (βλ. Ι. Φωτοπούλου, Η φορολογία μεταβιβάσεως ακινήτων και πλοίων, τόμος Β', σελ. 628)

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή θεμελίωσε το πόρισμά της περί υψηλότερου τιμήματος πώλησης από το αναγραφόμενο στο υπ' αριθμ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών, στηριζόμενη σε πραγματικά περιστατικά, τα οποία παραθέτει με σαφήνεια και εμπεριστατωμένη αιτιολογία στην οικεία έκθεση ελέγχου, καθώς το πραγματικό τίμημα της αγοραπωλησίας προκύπτει από αδιάσειστα στοιχεία (..... έγγραφο της και του). Εξάλλου, αντικείμενο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής είναι η υπ αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων σε βάρος της πωλήτριας-προσφεύγουσας, ενώ η κρίση περί ύπαρξης ή μη αντεγγράφου και η συνεπεία αυτής εμμέσως συναγόμενη εικονικότητα της σύμβασης μεταβίβασης ακινήτου αφορά στην οικεία φορολογία και κινεί τη διαδικασία επιβολής επιπλέον Φ.Μ.Α. σε βάρος του αγοραστή.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί μη ύπαρξης αντεγγράφου μεταξύ αγοραστή και πωλητή για υψηλότερο τίμημα ουδόλως κλονίζει τις διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου που αφορά την προσφεύγουσα και είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και αβάσιμος, καθόσον δεν αντικρούει τις διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου για την κατάθεση του ποσού των 8.609.550,66€ σε λογαριασμό της πωλήτριας-προσφεύγουσας εταιρίας στην κατά την ημέρα σύνταξης του συμβολαίου από τον αγοραστή κ.

Επειδή, δάνειο είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο, δε, οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.).

Αντικείμενο του δανείου μπορεί να είναι χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, των οποίων η κυριότητα μεταβιβάστηκε στον οφειλέτη (Εφ. Αιγ. 76/1980, Α.Π. 660/1979). Το αντικείμενο του δανείου πρέπει να έχει οικονομική αξία. Δεν είναι απαραίτητο το πράγμα να είναι αναλωτό (Ειρ. Αργ. 1581/1969), ούτε ενδιαφέρει ο σκοπός, για τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το δάνεισμα (Α.Π. 80/1938).

Επειδή, για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν, οι εξής προϋποθέσεις:

- 1) συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων
- 2) παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη, και
- 3) απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή.

Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του ΑΚ, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ.Αθ. 2447/1962).

Επειδή, τα δάνεια, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων, υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ. 1α ή 15 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αντίστοιχα. Εξαιρετικά, το τέλος αυτό δεν οφείλεται εάν με διάταξη νόμου προβλέπεται

απαλλαγή από το εν λόγω τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή, το ΣτΕ με αποφάσεις (2699/1972, 2660/1973, 317/1974, 2483/1975, 283/1979, 2368/1980, 1219/1982, 3013/1984, 703/1988 κλπ) έκρινε, ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, μόνο εάν στη σχετική εγγραφή περιέχονται τα εκάστοτε απαιτούμενα στοιχεία, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει ρητά η συνομολόγηση της σύμβασης του δανείου, η οποία όμως δεν επιτρέπεται να συναχθεί από εγγραφή, η οποία αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις.

Το ΣτΕ με αποφάσεις (770/1977, 575/1978, 1169/1980, 314/1987 κ.λ.π) έκρινε, ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά τον νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνομολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Δεν επιτρέπεται πάντως να συναχθεί, ότι η σύμβαση του δανείου συνομολογήθηκε από εγγραφή, που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις.

Σύμφωνη με την ανωτέρω άποψη του ΣτΕ είναι και η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ν. 6/5/ΠΟΛ 19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.).

Το ΣτΕ όμως με νεώτερη απόφασή του 3402/1988 εξέφρασε και τρίτη άποψη, σύμφωνα με την οποία η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, εφόσον η σχετική σ' αυτά εγγραφή είτε αναφέρεται ρητά σε σύμβαση δανείου, είτε περιέχει τα πραγματικά στοιχεία, που συγκροτούν κατά νόμο την έννοια της δανειακής σύμβασης.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω εγγραφή στα βιβλία της σύμβασης του δανείου πρέπει να προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης και όχι από τα βιβλία τρίτων (ΣτΕ 600/1973).

Επειδή, σύμφωνα με το Ν. 1882/22.03.1990 (ΦΕΚ Α' 43) - Άρθρο 8 «Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών», ορίζεται, ότι:

Παρ. 16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 της Α.Υ.Ο. 1065606/18.7.2000, καθορίσθηκε διαφορετικός τρόπος υποβολής των συμφωνητικών που καταρτίζουν οι λοιποί υπόχρεοι, ως ακολούθως:

α) Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται σε κατάσταση, η οποία υποβάλλεται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο....

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί ύπαρξης δανειακής σύμβασης, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, αναιτιολόγητος και μη σύννομος, καθότι:

α) δεν υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία της προσφεύγουσας που να αποδεικνύεται η σύμβαση δανείου ή να περιέχει τα στοιχεία εκείνα που να συγκροτούν κατά νόμο την έννοια της δανειακής σύμβασης.

β) δεν προσκομίστηκε έγγραφο περί κατάθεσης του Ιδιωτικού Συμφωνητικού μεταξύ του αγοραστή κ..... και του κ., ως νομίμου εκπροσώπου της πωλήτριας-προσφεύγουσας, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για θεώρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 16 του ν. 1882/1990, όπως ισχύει, με αποτέλεσμα να είναι ανίσχυρο και να μην έχει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

γ) δεν έχει καταβληθεί το αναλογούν χαρτόσημο επί του ποσού του δανείου, και

δ) δεν έχει προσκομισθεί οιοδήποτε άλλο σχετικό έγγραφο προς απόδειξη δανεισμού της προσφεύγουσας προς τον αγοραστή, ούτε δε οιοδήποτε σχετικό έγγραφο προς εξασφάλιση της απαίτησης.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται τη διαδικασία υπολογισμού του φόρου μεταβίβασης ακινήτων με το σύστημα αντικειμενικών αξιών, ο ισχυρισμός αυτός είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και αβάσιμος, καθόσον ο υπολογισμός και η καταβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων αποτελεί φορολογική υποχρέωση του αγοραστή και δεν αφορά την πωλήτρια – προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί έκδοσης της πράξης επιβολής προστίμου δύο φορές, προβάλλεται εσφαλμένα και παρελκυστικά από την προσφεύγουσα, διότι η πράξη επιβολής προστίμου είναι μία, **η υπ'αρ.**, η οποία λαμβάνει απλά και **δεύτερη αρίθμηση** (.....) με την ηλεκτρονική καταχώρησή της στο σύστημα taxis. Η διπλή αρίθμηση είναι τεχνικό ζήτημα. Το πρόστιμο βεβαιώθηκε ταμειακά μία φορά και ασφαλώς είναι απαιτητό μία φορά. Εξάλλου στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε μία πράξη, όπως προκύπτει από το αποδεικτικό επίδοσης της δικαστικής επιμελήτριας που αναφέρει: «...3) της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων με ID ELENXIS και αριθμό καταχώρησης TAXIS: ΑΕΠ για τη χρήση 1/1-31/12/2004, ...». Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως αβάσιμος και ανατιολόγητος.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 3. Τροποποιήσεις διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

7. α. Οι περιπτώσεις β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 αντικαθίστανται ως εξής: «β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Οι περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 1, τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 7α του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, οι διατάξεις των περιπτώσεων β' και γ', εφαρμόζονται κατά περίπτωση, για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του νόμου 4337/2015 (12.10.2015) και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Οι περιορισμοί και τα κριτήρια για την εφαρμογή της παραγράφου 1 του άρθρου 7 αναλύονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015.

Άρθρο 7. Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική

απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργασίμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1.

Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος ή την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης ή της απόφασης, κατά περίπτωση. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα.....

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

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

Επειδή, η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (.....) σε σχετικό ερώτημα, "περί επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για υπόθεση που αφορά επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης", με το αριθ. έγγραφό της, αναφέρει:

"..... Κατά την επανάληψη διαδικασίας, μετά την ακύρωση πράξεων επιβολής προστίμου (αποφάσεων επιβολής προστίμου), από τα δικαστήρια, λόγω νομικής πλημμέλειας, οι οποίες αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ., που είχαν διαπραχθεί μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013, για τις οποίες εφαρμόζονταν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., δεδομένου ότι η υπόθεση κρίνεται εξ υπαρχής και εκδίδεται νέα πράξη, εφαρμόζει, από 17.10.2015 και στο εξής, τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και επιβάλει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές και όχι τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, οι οποίες καταργήθηκαν και δεν εφαρμόζονται, πλέον, από την ημερομηνία αυτή και μετά, για τις εν λόγω παραβάσεις.

Επειδή, το πρόστιμο, στην κοινοποιηθείσα με αριθμό και με αριθμό καταχώρησης taxis Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, επιβλήθηκε με το νέο καθεστώς επιβολής προστίμων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 § 3 περ. στ' του ν. 4337/2015, το οποίο είναι ευνοϊκότερο του καθεστώτος επιβολής προστίμων που προέβλεπαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Επειδή, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των §§ 7 και 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καθόσον η εφαρμογή των διατάξεων αυτών αφορά φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, και επιπλέον η υπό κρίση υπόθεση δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και μη νόμιμος.

Επειδή, η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων και η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκαν, κατόπιν εντολής μερικού

ελέγχου, σε εκτέλεση των υπ' αριθμ. & αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου, οι οποίες ακύρωσαν λόγω νομικής πλημμέλειας (για νέο έλεγχο με τήρηση του τύπου που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 36 § 1 εδάφ. Β' του π.δ/τος 186/1992 Κ.Β.Σ.), την υπ' αρ. απόφαση ΚΒΣ, διαχειριστικής χρήσης 1/1-31/12/2004, του προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ. και το υπ' αριθμ. οριστικό φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004), του προϊσταμένου του, αντίστοιχα,

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι οι υπό κρίση πράξεις είναι όμοιες με τις ακυρωθείσες δεν ευσταθεί και απορρίπτεται.

Επειδή, ο διενεργηθείς φορολογικός έλεγχος δεν φέρει τα χαρακτηριστικά του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994, καθόσον δεν περιήλθαν στη φορολογική αρχή νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του ανωτέρω άρθρου, αλλά ο έλεγχος διενεργήθηκε σε εκτέλεση των υπ' αριθμ. & αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου, οι οποίες ακύρωσαν λόγω νομικής πλημμέλειας τον προηγούμενο έλεγχο. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος, αναιτιολόγητος και μη νόμιμος.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 63. Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή

3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%). Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση.

4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παράγραφο 3. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασής της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

Άρθρο 47. Ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής/υπερπληρωμής

1. Σε περίπτωση μη καταβολής των ποσών που αναφέρονται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου ή στην πράξη επιβολής προστίμων ή στην πράξη εκκαθάρισης του φόρου μετά την έκδοση οριστικής δικαστικής απόφασης μέχρι την προβλεπόμενη σε αυτά ημερομηνία πληρωμής η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο ατομική ειδοποίηση καταβολής των οφειλών του που δεν έχουν καταβληθεί εντός των νομίμων προθεσμιών πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης σύμφωνα με όσα ορίζονται στα επόμενα άρθρα του Κώδικα.

3. Στην ατομική ειδοποίηση αναφέρονται:

α) το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία και τα στοιχεία του φορολογουμένου,

β) ο Α.Φ.Μ. του φορολογουμένου, εφόσον έχει εκδοθεί,

γ) η ημερομηνία έκδοσης της ατομικής ειδοποίησης καθώς και παραπομπές στους αντίστοιχους εκτελεστούς τίτλους, συμπεριλαμβανομένων σχετικών προθεσμιών, ημερομηνιών καταβολής και αριθμού δόσεων,

δ) το είδος και το ποσό των οφειλόμενων φόρων, των τόκων, των προστίμων και η φορολογική περίοδος ή περίοδοι ή οι φορολογικές υποθέσεις που αφορούν αυτά, με εξαίρεση αυτά για τα οποία ισχύει νόμιμη ή δικαστική αναστολή πληρωμής,

ε) η εντολή καταβολής των ποσών αυτών,

στ) ο τρόπος πληρωμής των ανωτέρω,

ζ) ο όρος ότι οι τόκοι συνεχίζουν να υπολογίζονται μέχρι την τελική εξόφληση της οφειλής,

η) ο όρος ότι εφόσον ο φορολογούμενος δεν προβεί σε εξόφληση εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε διαδικασία αναγκαστικής είσπραξης των ποσών που αναφέρονται σε αυτή, εκτός εάν ο φορολογούμενος υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών εντός τριάντα (30) ημερών σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 43 του Κώδικα.

Άρθρο 53. Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής

1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Επειδή, δεν υπάρχει παρερμηνεία της παραγράφου 3 του άρθρου 63 ν. 4174/2013, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, καθότι το επιπλέον ποσό οφειλής αφορά τη καταβολή τόκων λόγω μη καταβολής εντός της νόμιμης προθεσμίας των βεβαιωμένων και οφειλομένων ποσών φόρου.

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, 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, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να αντικρούει τους ισχυρισμούς του ελέγχου ως προς την αιτιολογία των λογιστικών διαφορών, οι ισχυρισμοί της δεν γίνονται δεκτοί, ως νομικά αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ.:, και την επικύρωση:

1) της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :
Πρόστιμο συνολικού ποσού 2.152.387,60 €.

2) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/04-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

Προσδιορισμός Εισοδημάτων βάσει παρούσας απόφασης

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

Επειδή, στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στη σελίδα, τα φορολογητέα κέρδη υπολογίσθηκαν ορθώς στο ποσό των 8.937.095,65 €, ενώ εκ παραδρομής στο φύλλο ελέγχου υπολογίσθηκαν στο ποσό των 8.934.988,71 €, με βάση την παρούσα απόφαση τα φορολογητέα κέρδη προσδιορίζονται στο ορθό ποσό των 8.937.095,65 €.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		241.482,48	8.934.988,71	8.937.095,64	
Φόρος 35%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	84.518,87	3.127.246,05	3.127.983,47	
Συμπληρωματικός φόρος 3%		47.039,52	47.039,52	47.039,52	
ΣΥΝΟΛΟ		131.558,39	3.174.285,57	3.175.022,99	
Φόρος προκαταβληθείς		52.791,56	52.791,56	52.791,56	
Φόρος παρακρατηθείς		60,05	60,05	60,05	
ΣΥΝΟΛΟ		78.706,78	3.121.433,96	3.122.171,38	
Προκαταβολή φόρου		72.297,06	72.297,06	72.297,06	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		33.869,57	33.869,57	33.869,57	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		6.773,91	6.773,91	6.773,91	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			3.651.272,62	3.652.157,53	
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	191.647,32	6.885.647,12	6.887.269,45	6.695.622,13
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).