



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 02/09/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2887

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604566-567

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 από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στη Αττικής, οδός, κατά των: α) υπ' αριθ./.....2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, β) υπ' αριθ./.....2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, γ) της από2016 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. και δ) της από2016 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις α) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, β) υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, γ) την από2016 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. και δ) την από2016 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 1.063.084,73 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 1.275.701,68 €.

β) Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 974.250,00 €.

Δυνάμει της από2015 Έκθεσης Ελέγχου-Επεξεργασίας Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 και της από2015 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. (.....), που απεστάλησαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (αρ. πρωτ.-2015 και2015 αντίστοιχα), διενεργήθηκε μερικός έλεγχος εισοδήματος και Κ.Β.Σ. στην προσφεύγουσα προκειμένου να διερευνηθεί το πραγματικό τίμημα αγοραπωλησίας ακινήτου.

Την/2005 η προσφεύγουσα πώλησε προς την εταιρεία «.....» τα 188/200 ενός οικοπέδου, επί των οδών και στην, συνολικού εμβαδού 246,49 τ.μ., με την εντός αυτού ευρισκόμενη παλαιά τριώροφη οικοδομή μετά δώματος. Το εν λόγω ακίνητο μεταβιβάστηκε δυνάμει του υπ' αριθ.2005 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου, αφού πρώτα υπεβλήθη η υπ' αριθ.2005 δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., έναντι 532.974,34 ευρώ, ποσό που αντιστοιχεί στην αντικειμενική αξία του ακινήτου.

Με την από2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και την από2015 έκθεση ελέγχου εισοδήματος του ΣΔΟΕ (.....), που απεστάλησαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι το πραγματικό τίμημα για την ανωτέρω μεταβίβαση ανήλθε συνολικά στο ποσό των 4.429.974,34 €.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των στοιχείων που είχε αρχικώς το ΣΔΟΕ στη διάθεσή του και εν συνεχεία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. που διενήργησε τον παρόντα έλεγχο, προέκυψε ότι κατά την ημερομηνία υπογραφής του συμβολαίου κατατέθηκε από την αγοράστρια στον προσωπικό λογαριασμό του, νομίμου εκπροσώπου της πωλήτριας και νυν προσφεύγουσας, το ποσό των 3.897.000,00 €.

Με βάση το ανωτέρω, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι κατ' αρχήν ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας δεν είχε καμία συναλλαγή ατομικά με την αγοράστρια και κατά δεύτερο λόγο ότι η εταιρεία που αγόρασε το ακίνητο έκανε έναρξη εργασιών ένα μήνα πριν τη σύνταξη του συμβολαίου, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι η κατάθεση του ποσού των 3.897.000,00 € αφορά επιπλέον τίμημα για την αγοραπωλησία του επίμαχου ακινήτου και ειδικότερα έσοδο της προσφεύγουσας το οποίο δεν καταχωρήθηκε στα βιβλία της αλλά απεκρύβει.

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

α) Το τίμημα πώλησης του ακινήτου ανερχόταν σε 532.974,34 € και δεν καταβλήθηκε την ημέρα υπογραφής του συμβολαίου ήτοι την2005 αλλά πιστώθηκε προκειμένου να καταβληθεί από προϊόν δανείου μέχρι την2005. Σε κάθε περίπτωση η εταιρεία είχε λόγο να συμπεριλάβει το φερόμενο ως επιπλέον τίμημα στα βιβλία της, αφού με τον τρόπο αυτό θα βελτίωνε τη θέση και την εικόνα της γενικότερα. Το γεγονός ότι η πίστωση του ποσού των 3.897.000 €, που φέρεται ως αποκρυβέν τίμημα, έγινε στον προσωπικό λογαριασμό του νομίμου εκπροσώπου, δεν αποδεικνύει ότι τα χρήματα περιήλθαν στην εταιρεία αλλά ότι η πίστωση αφορά τον ίδιο ως άτομο και όχι ως εκπρόσωπο της εταιρείας.

β) Έκδοση προσβαλλομένων πράξεων χωρίς προηγουμένως να υπάρξει κλήση σε ακρόαση.

γ) Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 Συντάγματος) και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.). Αντισυνταγματικότητα διατάξεων νόμων που δεν παρέχουν στη Διοίκηση την ευχέρεια να καθορίζει το ύψος των φορολογικών κυρώσεων εντός τασσόμενων ανωτάτων και κατωτάτων ορίων, σταθμίζοντας σε κάθε περίπτωση την βαρύτητα και τις εν γένει

συνθήκες της τελεσθείσας παράβασης. Τα καταλογιζόμενα ποσά είναι δυσανάλογα της υποτιθέμενης παράβασης και πρέπει αυτά να περιορισθούν στο προσήκον μέτρο.

δ) Παραβίαση της αρχής της νομικής αυτοτέλειας του νομικού προσώπου. Το νομικό πρόσωπο είναι ξεχωριστό υποκείμενο δικαίου, έχοντας δική του προσωπικότητα, υφίσταται και δρα ανεξαρτήτως από την ταυτότητα και τη δράση των μελών του. Ως εκ τούτου, τυχόν ατομικές συμφωνίες και συναλλαγές του νομίμου εκπροσώπου, οι οποίες δεν έχουν γίνει μετά από ειδική εξουσιοδότηση της εταιρείας, δεν δεσμεύουν και δεν βαρύνουν αυτή.

ε) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Η εταιρεία με τα δεδομένα που είχε στη διάθεσή της, καλόπιστα αποδέχτηκε το σύνολο του πιστωθέντος τιμήματος των 532.974,34 € που αντιστοιχούσε στο πραγματικό και συμφωνημένο τίμημα της αγοραπωλησίας και καταχώρησε τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία της. Κατά συνέπεια, τα όργανα της εταιρείας είχαν την απόλυτη πεποίθηση ότι τα στοιχεία αυτά καταχωρήθηκαν απολύτως σύννομα.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.): «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 ελευθέριο 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....»

Επειδή όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992: «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 επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο.», ενώ στην παρ. 12 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «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., β).....»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997: «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α-) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δυο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση: «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 οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.»

Επειδή περαιτέρω, όπως ορίζεται στην παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015: «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:

α)

β)

γ)

δ)

ε)

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.

ζ)»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994: «Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α)

β)

.....

ζ) Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή. Κατ' εξαίρεση, η υπερτίμηση από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται ή έχει ιδιοχρησιμοποιηθεί για την άσκηση του αντικείμενου των εργασιών της επιχείρησης, απαλλάσσεται

του φόρου, εφόσον εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού και φορολογείται σε περίπτωση διανομής του ή διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Κατά τον υπολογισμό του υπερτιμήματος από την πώληση ακινήτου, εξαιρουμένου του υπερτιμήματος που προκύπτει από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

.....»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 105 του ν.2238/1994: «Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α)β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 2523/1997: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης. γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.3943/2011: «1. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.» 2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «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 προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 εν προκειμένω, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την2016 το με αρ. πρωτ. 2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (βάσει των άρθρων 28 & 62 του ν. 4174/2013 και ΔΕΛ Α1198404 Ε 2013/31.12.2013), στο οποίο αναφέρονταν αναλυτικά τα ευρήματα του ελέγχου, καθώς και τους υπ' αριθ. και προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος αντίστοιχα. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα, υποβάλλοντας στην Δ.Ο.Υ. τις με αριθ. πρωτ.2016 έγγραφες απόψεις της.

Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή δεν παραβίασε, αλλά τήρησε επιμελώς τον ουσιώδη τύπο της προηγούμενης ακρόασης και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή όπως ορίζουν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Επειδή η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Επειδή εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, κατά την ελεγκτική διαδικασία εξετάσθηκαν από την φορολογική αρχή όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα δεδομένα που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του. Εν συνεχεία, μετά την υποβολή των απόψεων της προσφεύγουσας, επί υπ' αριθ.2016 σημειώματος διαπιστώσεων, αντικρούστηκαν οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας και απορρίφθηκαν με πλήρη αιτιολόγηση, καθόσον ουδέποτε προσκομίσθηκαν στον έλεγχο κρίσιμα στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η πίστωση του ποσού των 3.897.000,00 € αφορούσε άλλη συναλλαγή, μη σχετιζόμενη με την επίμαχη αγοραπωλησία. Πέραν τούτου, στην υπό εξέταση υπόθεση, το επιβληθέν πρόστιμο, υπολογίστηκε βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων, και μάλιστα με βάση τις ισχύουσες ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, με περιορισμό αυτού στο 25% της αξίας του μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου. Περαιτέρω, στη φορολογία εισοδήματος ο τρόπος υπολογισμού του κύριου φόρου ορίζεται ρητά από τις διατάξεις του ν. 2238/1994 ενώ ο πρόσθετος φόρος προβλέπεται ευθέως στο νόμο Ν.2523/1997 και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του βάσει των ανωτέρω.

Ως εκ τούτου, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή της χρηστής διοίκησης δεν μπορεί να τεθεί. Άλλωστε, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, με πλήρη αιτιολόγηση, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων και ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και περί αντισυνταγματικότητας διατάξεων νόμων που δεν παρέχουν στη Διοίκηση την ευχέρεια να καθορίζει το ύψος των φορολογικών κυρώσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα κατά το έτος 2005 δήλωσε ανακριβώς το τίμημα που εισέπραξε από την πώληση του επίμαχου ακινήτου, αποκρύπτοντας με τον τρόπο αυτό έσοδα ύψους 3.897.000,00 €.

Επειδή η πώληση του εν λόγω ακινήτου πραγματοποιήθηκε, όπως μνημονεύεται και στο υπ' αριθ.2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, επί πιστώσει. Ειδικότερα, το αναγραφέν επί του συμβολαίου τίμημα των 532.974,34 ευρώ θα καταβάλλονταν στην πωλήτρια εταιρεία ως τις2005 από ισόποσο δάνειο, που έχει εγκριθεί και θα χορηγούνταν στην αγοράστρια εταιρεία απ[ό την Τράπεζα, δυνάμει της υπ' αριθ.2005 δανειακής σύμβασης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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 υπηρεσία μας συνεκτίμησε το σύνολο των εγγράφων της ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά αποτυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου και έλαβε ειδικότερα υπ' όψιν τα εξής:

α) το γεγονός ότι η αγοράστρια εταιρεία «.....», είχε προβεί σε έναρξη εργασιών την2005, ήτοι ελάχιστες ημέρες πριν τη σύνταξη του συμβολαίου μεταβίβασης που έλαβε χώρα στις2005 και δεν είχε, πέραν της επίμαχης αγοράς, άλλη εμπορική συναλλαγή με την προσφεύγουσα ή τον νόμιμο εκπρόσωπο αυτής ατομικά.

β) το γεγονός ότι το αναγραφέν στο υπ' αριθ.2005 συμβόλαιο πώλησης του επίμαχου ακινήτου, τίμημα των 532.974,34 € καταβλήθηκε από δάνειο ύψους 8.000.000,00 € που έλαβε η αγοράστρια από την Τράπεζα, δυνάμει της2005 δανειακής σύμβασης.

γ) το γεγονός ότι η καταβολή του ως άνω τιμήματος έγινε με έκδοση της υπ' αριθ. ισόποσης επιταγής τράπεζας, της αγοράστριας την2005, σε διαταγή της πωλήτριας και νυν προσφεύγουσας εταιρείας.

δ) το γεγονός ότι η εν λόγω επιταγή που αφορούσε την πώληση του ακινήτου, εισπράχθηκε την2005 από τον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας, ο οποίος ωστόσο δεν κατέθεσε το ποσό της επιταγής σε λογαριασμό της εταιρείας που εκπροσωπούσε, αλλά στον υπ' αριθ. ατομικό λογαριασμό του που τηρούσε στην Τράπεζα

ε) το γεγονός ότι το ποσό των 3.897.000,00 €, που κρίνεται από τη φορολογική αρχή ως αποκρυβέν τίμημα, προήλθε κατ' αρχάς από το ίδιο δάνειο που χορηγήθηκε στην αγοράστρια εταιρεία του ακινήτου δυνάμει της υπ' αριθ.2005 δανειακής σύμβασης με την Τράπεζα

στ) το γεγονός ότι το ποσό των 3.897.000,00 €, όπως και το εμφανιζόμενο ως πραγματικό τίμημα πώλησης των 532.974,34 €, ομοίως κατατέθηκε στον υπ' αριθ. ατομικό λογαριασμό του, νομίμου εκπροσώπου της πωλήτριας εταιρείας, που τηρούσε στην ως άνω τράπεζα.

ζ) το γεγονός ότι η μεταφορά του ποσού των 3.897.000,00 € έγινε κατά την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου ήτοι την2005.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εταιρεία ως αυτοτελές νομικό πρόσωπο, δεσμεύεται μόνο για συναλλαγές του νομίμου εκπροσώπου της, οι οποίες έχουν διενεργηθεί κατόπιν ειδικής εξουσιοδότησης που παρείχαν σε αυτόν οι εταίροι. Επ' αυτού, διαπιστώνεται από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ότι ο νόμιμος εκπρόσωπός της προσφεύγουσας κατέχει παράλληλα το 1% των μετοχών της, ενώ το υπόλοιπο 99% των μετοχών ανήκει στην εταιρεία «.....». Ωστόσο, τη διοίκηση της ασκεί και πάλι ο, αφού και σε αυτήν την εταιρεία κατέχει την ιδιότητα του Διευθύνοντος Συμβούλου και Προέδρου.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είχε κάθε λόγο να συμπεριλάβει ένα τέτοιο τίμημα στα βιβλία της καθώς με τον τρόπο αυτό θα βελτίωνε και τη θέση της και την εικόνα της δεν ευσταθεί σε καμία περίπτωση, καθώς όπως καταδεικνύεται από την από2015 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, με την απόκρυψη του τιμήματος η προσφεύγουσα απέφυγε να καταβάλλει φόρο εισοδήματος στη χρήση 2005 ύψους 948.422,54 €.

Επειδή κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αλλά και κατά την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για τυχόν συναλλαγές μεταξύ των της αγοράστριας εταιρείας και του ατομικά που να δικαιολογεί την επίμαχη συναλλαγή, ήτοι τον λόγο για τον οποίο κατατέθηκε σε λογαριασμό του το ποσό των 3.897.000,00 €.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλομένων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων, καθόσον στηριζόμενη επί της ουσίας στα πραγματικά περιστατικά, απέδειξε ότι το συνολικό εισπραχθέν τίμημα για την πώληση του ακινήτου ανήλθε σε 4.429.974,34 €. και όχι σε 532.974,34 €, όπως ανακριβώς δηλώθηκε από την προσφεύγουσα.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.»

Επειδή στο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1002/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή από τον υπόχρεο και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, **την προσβαλλόμενη πράξη**, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.....».

Επειδή στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή οι προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, δεν συνιστούν πράξεις, αλλά αποτελούν την έγγραφη αιτιολόγηση και το νόμιμο έρεισμα για την ακόλουθη έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου και καταλογισμού φόρου εισοδήματος. Ως εκ τούτου, δεν έχουν εκτελεστό χαρακτήρα, δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα και δεν δύναται να προσβληθούν.

Επειδή οι προβαλλόμενοι από την προσφεύγουσα λόγοι είναι αόριστοι και στερούμενοι αποδεικτικής δύναμης και πέραν τούτου δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την απόδειξη των περί αντιθέτου ισχυρισμών της.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την κρινόμενη πράξη της φορολογικής αρχής άκυρες.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στις από2016 εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ

A. Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Ζημίες βάσει δήλωσης	193.054,64
Κέρδη βάσει ελέγχου	3.324.419,40
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	3.324.419,40

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

Διαφορά κύριου φόρου (3.324.419,40*32%)	1.063.814,21
Μείον φόρος που καταβλήθηκε	729,48
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	1.063.084,73
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος 120%)	1.275.701,68
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.338.786,41

B. Πρόστιμο ΚΒΣ: 974.250,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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).