



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 529

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα

30/11/2015

Αριθμός απόφασης: 4634

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 2/07/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. :....., με έδρα την οδό στη, κατά των παρακάτω πράξεων:

α) της με αριθμ./20-05-2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ. , π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φ.Α.Ε. Πειραιά, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 107.449,70 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005.
β) της με αριθμ./20-05-2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ. , π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 947.441,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009.
γ) της με αριθμ./20-05-2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ. π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 1.600.000,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

Επίσης, η κρινόμενη προσφυγή στρέφεται κατά :

- Του Ελληνικού Δημοσίου όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Φ.Α.Ε. Πειραιά,
 - Του με αριθμό/19-05-2015 Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, με το οποίο καταλογίζεται ποσό ύψους 52.449,33 ευρώ για φόρο εισοδήματος , ποσό ύψους 181.053,29 ευρώ για Φ.Π.Α. , ήτοι συνολικό ποσό 233.502,62 ευρώ και
 - Κάθε άλλης συναφούς προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξης ή/και παράλειψης της Διοικήσεως .
- 5.** Τις με αριθμό/20-05-2015 ,/20-05-2015 και/20-05-2015 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ. , π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, με τις οποίες επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2005 μέχρι 31/12/2005, 01/01/2009 μέχρι 31/12/2009 και από 01/01/2010 μέχρι 31/12/2010 αντιστοίχως , και το με αριθμό/19-05-2015 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30/07/2014 οικεία έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ-Π..Δ. Πελοποννήσου.
- 6.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.
- 7.** Την από 30/11/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 2/07/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... » και Α.Φ.Μ. :....., 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 :

Περιγραφή προσβαλλόμενων πράξεων

α) Με τη με αριθ. /20-05-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ. ,π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 107.449,70 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 - 31/12/2005.

Η παράβαση αφορά τη μη έκδοση από την προσφεύγουσα εταιρεία Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 107.449,70 πλέον Φ.Π.Α. (αξία > 1.200,00 €), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 §§1 & 3 και 2 §1 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση θεωρείται αυτοτελής και επισύρει τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 5 §10 περ. α' του ν.2523/97, κυρώσεις, με συντελεστή βαρύτητας ένα (1).

β) Με τη με αριθ. /20-05-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ. ,π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 947.441,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009.

Η παράβαση αφορά την ανακριβή έκδοση & καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας, ενός λοιπού στοιχείου, που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του με αριθμό /09-10-2009 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου, της συμβολαιογράφου με αξία 152.556,00 € αντί του πραγματικού τιμήματος του 1.100.000,00 €, με αποκρυβείσα αξία 947.441,00 € (αξία >1.200,00 €), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 11,12,13,13^α,15,16 και 2 §1 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση θεωρείται αυτοτελής και επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 5 §10 περ. α' του ν.2523/97, κυρώσεις, με συντελεστή βαρύτητας ένα (1).

γ) Με τη με αριθ. /20-05-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ. , π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 1.600.000,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010.

Η παράβαση αφορά την ανακριβή έκδοση & καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας, ενός λοιπού στοιχείου, που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του με αριθμό /19-03-2010 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου, του συμβολαιογράφου Αθηνών, με αξία 400.000,00 € αντί του πραγματικού τιμήματος των 2.000.000,00 €, με αποκρυβείσα αξία 1.600.000,00 € (αξία > 1.200,00 €), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 11,12,13,13^α,15,16 και 2 §1 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση θεωρείται αυτοτελής και επισύρει τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 5 §10 περ. α' του ν.2523/97, κυρώσεις με συντελεστή βαρύτητας ένα (1).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στην από 30/07/2014 έκθεση ελέγχου (εφαρμογής των διατάξεων του π.δ.186/92 Κ.Β.Σ.) των εφοριακών υπαλλήλων του

Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Πελοποννήσου, και, ύστερα από έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «..... » και Α.Φ.Μ. :.....

Επίσης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά εκδόθηκε το με αριθ./19-05-2015 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3888/2010, διαχειριστικής περιόδου 1/01/2009-31/12/2009, με το οποίο υπολογίσθηκε σε βάρος της, ποσό ύψους 52.449,33 ευρώ για φόρο εισοδήματος και ποσό ύψους 181.053,29 ευρώ για Φ.Π.Α., ήτοι συνολικό ποσό 233.502,62 ευρώ. Το ανωτέρω σημείωμα κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση στις 2/06/2015, με την με αριθμό/2-06-2015 έκθεση επίδοσης του δικαστικού επιμελητή κ. Η επιχείρηση είχε δικαίωμα να αποδεχθεί το Συμπληρωματικό Σημείωμα Περαιώσης σε δέκα (10) μέρες από την κοινοποίηση αυτού. Στις 12/06/2015 η ελεγχόμενη επιχείρηση με την με αριθμ. πρωτ./12-06-2015 αίτησή της ζήτησε να τροποποιηθεί και να διορθωθεί το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης με τον ισχυρισμό ότι δεν έπρεπε να υπολογιστεί Φ.Π.Α. στη χρήση 2009. Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά με το με αριθμό πρωτ./17-06-2015 έγγραφό της απέρριψε τους ισχυρισμούς της και ενημέρωσε την επιχείρηση ότι μπορούσε να αποδεχθεί το με αριθμό/19-05-2015 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης ν.3888/2010, μέχρι την 22/06/2015. Το ως άνω Σημείωμα Περαιώσεως, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδέχθηκε εντός της προβλεπόμενης από το νόμο προθεσμίας.

Η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία : «..... » και Α.Φ.Μ. :....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νικαίας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- *Η χρήση 2005 έχει υποπέσει στον γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου, προστίμων, ,κ.λ.π.. χωρίς αυτή να καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 22§1 του Ν. 4203/2013.*
- *Η έκθεση ελέγχου είναι αναξιολόγητη , αόριστη και μη νόμιμη . Η αρχή της νομιμότητας και η αρχή της βεβαιότητας επιβάλλουν τη στενή, γραμματική ερμηνεία των νομοθετικών διατάξεων, οι οποίες αναφέρονται στα ουσιώδη στοιχεία του φόρου. Η αμφισβήτηση ή αναίρεση του αναγραφόμενου στο συμβόλαιο τιμήματος πωλήσεως χωρεί μόνον δια της αποκαλύψεως ετέρου δημοσίου εγγράφου, στο οποίο βεβαιώνεται από τους συμβαλλομένους ότι το πραγματικό τίμημα ήταν διαφορετικό από το εμφανιζόμενο στο συμβόλαιο(Έννοια αντεγγράφου).*
- *Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου Κ. Β. Σ ., ισόποσου της φερομένης ως αποκρυβείσης αξίας καθόσον οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997 αφορούν σε παράβαση που αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και όχι σε έγγραφα ή παραστατικά ή συμβόλαια. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο*

ανάλογο της κατηγορίας των τηρουμένων βιβλίων.

- Για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσεως σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, για τη χρήση 2009 η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι προέκυψαν συμπληρωματικά στοιχεία ώστε να θεμελιώσει το δικαίωμά της να επανέλθει προς έλεγχο σε χρήση ήδη περαιωθείσα.
- Μη νόμιμη η επιβολή Φ.Π.Α. στο ως άνω προσβαλλόμενο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3888/2010, διαχειριστικής περιόδου 1/01/2009-31/12/2009, διότι η φερόμενη ως αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη, από πώληση ακινήτου δεν υπάγεται στο πεδίο του Φ.Π.Α. .

ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΟΙ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Α΄ προβαλλόμενος λόγος (περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, προστίμων τη χρήση 2005).

Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι η χρήση 2005 έχει υποπέσει στον γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου, προστίμων, κ.λ.π.. χωρίς αυτή να καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 22§1 του ν. 4203/2013. Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι με τις διατάξεις του ν. 4203/2013, παρατείνεται κατά δύο(2) ακόμη έτη ο χρόνος παραγραφής, μόνο για τη χρήση 2007 για την οποία το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγραφόταν στις 31/12/2013, εάν έως την ημερομηνία αυτή έχει εκδοθεί εισαγγελική παραγγελία, εντολή ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή.

Προς τούτο δε επικαλείται τη με αριθμό 24/2013 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Χανίων με την οποία κρίθηκε ότι : «οι παρατάσεις των προθεσμιών παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, που θεσπίστηκαν με τους ν. 3697/2008, 3790/2009, 3840/2010 και 3888/2010, οι οποίες όριζαν γενικώς περί παραγραφής που έληγε αντίστοιχα στις 31-12-2008, στις 31-12-2009, στις 30-6-2010 και στις 31-12-2010 και παρατάθηκε μέχρι 31-12-2009,30-06-2010, 31-12-2010 και μέχρι 31-12-2011 αντίστοιχα καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε στις προαναφερθείσες ημερομηνίες και δεν καταλαμβάνουν, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν ορίζουν, και τις περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων που η προθεσμία παραγραφής έληγε μεν στις αντίστοιχες ως άνω ημερομηνίες όμως λόγω παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα». Για την ταυτότητα του νομικού λόγου, το ίδιο θα πρέπει να κριθεί και για τους μετέπειτα νόμους 4002/2011, 4098/2012 και 4203/2013, που παρέτειναν, με τον ίδιο, γενικό και αόριστο τρόπο τις προθεσμίες παραγραφής, που έληγαν στις 31-12-2011, στις 31-12-2012 και στις 31-12-2013, μέχρι τις 31-12-2012, τις 31-12-2013 και τις 31-12-2015 αντιστοίχως.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την

πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την παράοδο της πενταετίας. » Επομένως η διαχειριστική περίοδος 1/01/2005-31/12/2005 (χρήση 2005) παραγράφεται 31/12/2011.

Στις διατάξεις του άρθρου 36 §1 εδ. α' του ν. 4174/2013 προβλέπονται τα εξής: «η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Στις δε μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 §11 εδ. α' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) αναφέρονται τα εξής: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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».

Επομένως, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής ως προς το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Επειδή, από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/97 που ισχύουν για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., λοιπών φορολογιών, προβλέπεται ότι «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα για την επιβολή των προστίμων.»

Επειδή εξάλλου, προβλέφθηκε παράταση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου με τις παρακάτω διατάξεις:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 : «η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2012».

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4098/2012: «η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων ,τελών και εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013 ».

Επειδή ακόμα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 37 του ν.4141/2013 ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του παραπάνω εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 ορίζεται ότι: «οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, επιπλέον οι προαναφερθείσες παρατάσεις παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που δόθηκαν με τις παραπάνω διατάξεις, προβλέπουν παράταση επί «προθεσμιών που λήγουν» και δεν περιορίζουν την παράταση σε λήξεις της κανονικής ή της παραταθείσας με προηγούμενη διάταξη προθεσμίας και συνεπώς ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις που η προθεσμία λήγει την εκάστοτε προς παράταση ημερομηνία λήξης.

Επειδή, για την υπό κρίση υπόθεση είχε εκδοθεί η με αριθμό/2012 εντολή ελέγχου του Προισταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε., Περιφερειακή Διεύθυνση Πελοποννήσου, 2^ο Τμήμα Ελέγχου, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του π. δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), δηλαδή η εντολή ελέγχου, είχε εκδοθεί μέχρι τις 31.12.2013, εντός της προθεσμίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 και στην προκειμένη περίπτωση για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2005-31/12/2005 (χρήση 2005) το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων δεν έχει παραγραφεί μέχρι 31/12/2015.

Επειδή εξάλλου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 περίπτ. β' του ν. 2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου από 22.12.2006 και μετά, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων ή πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εφόσον η μη ενάσκηση του δικαιώματος αυτού οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος :

α).....

β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 ανεξάρτητα εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου, δηλαδή στην περίπτωση που από τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιέλθει στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.

Επειδή, η από 30/07/2014 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου (εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ.) των εφοριακών υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Πελοποννήσου, και, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», αποτελεί νέο στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994. Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ΣΔΟΕ, ΕΘΕΚ, ΠΕΚ, ΤΕΚ, Ειδικά Συνεργεία), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προισταμένου Δ.Ο.Υ. (Στ Ε 2397/1990).

Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής της διαχειριστικής περιόδου 1/01/2005-31/12/2005 είναι αβάσιμος, καθόσον σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 84 παράγρ. 4 περίπτ. β' του ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγρ. 2 του ίδιου νόμου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου για την διαχειριστική περίοδο 1/01-31/12/2005 παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

Όσον αφορά την επίκληση, από την προσφεύγουσα εταιρεία, της με αριθμό 24/2013 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Χανίων, αυτή δεν δύναται να ληφθεί υπόψη και δεν δεσμεύει την υπηρεσία μας, καθόσον οι παραδοχές της δεν έχουν γίνει δεκτές από τη Διοίκηση.

Β' προβαλλόμενος λόγος(περί αναιτιολόγητης,αόριστης και μη νόμιμης έκθεσης ελέγχου – έννοια αντεγγράφου)

Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι η έκθεση ελέγχου είναι αναιτιολόγητη, αόριστη και μη νόμιμη. Η αρχή της νομιμότητας και η αρχή της βεβαιότητας επιβάλλουν τη στενή, γραμματική ερμηνεία των νομοθετικών διατάξεων, οι οποίες αναφέρονται στα ουσιώδη στοιχεία του φόρου. Η αμφισβήτηση ή αναίρεση του αναγραφόμενου στο συμβόλαιο τιμήματος πωλήσεως χωρεί μόνον δια της αποκαλύψεως ετέρου δημοσίου εγγράφου, στο οποίο βεβαιώνεται από τους συμβαλλομένους ότι το πραγματικό τίμημα ήταν διαφορετικό από το εμφανιζόμενο στο συμβόλαιο(Έννοια αντεγγράφου).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: « Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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.».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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. »

Συναφώς, με τις διατάξεις των παρ. 1,2 του άρθρου 17 ν. 2690/99 (Κ. Δ. Δ.)_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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989: « η έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι ορισμένη και σαφώς αιτιολογημένη. Η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο, του οποίου η σύνταξη αποτελεί ουσιώδη τύπο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης, πρέπει να περιέχει αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης» .

Επειδή, η έκθεση ελέγχου, στο σώμα της οποίας αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά και η υπαγωγή αυτών στους αντίστοιχους κανόνες δικαίου καθώς και οι διατάξεις στις οποίες εδράζεται η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και ο καταλογισμός των προστίμων ως συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων .

Επειδή, το Σύνταγμα είναι ο θεμελιώδης νόμος του κράτους με τον οποίο θεσπίζονται Γενικές διατάξεις που παραπέμπουν σε ειδικές διατάξεις, όπως είναι οι διατάξεις περί φορολογίας ,οι οποίες εξειδικεύουν την κάθε περίπτωση , οι διατάξεις αυτές κατισχύουν των γενικών διατάξεων. Οι συνταγματικές αρχές της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου επιβάλλουν τη στενή, γραμματική ερμηνεία των νομοθετικών διατάξεων, οι οποίες αναφέρονται στα ουσιώδη στοιχεία του φόρου, ήτοι στο υποκείμενο, το αντικείμενο, τους συντελεστές και τις φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις. Σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο και δεδομένου ότι οι διατάξεις περί Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων αποτελεί Νόμο του Κράτους, βασίζεται δε στο π.δ. 186/92 όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από 30/07/2014 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου (εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ.) των εφοριακών υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Πελοποννήσου, και, (αριθμ. υπόθεσης/2012) επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου, αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά που οδηγούν στις αποδιδόμενες

πράξεις καθώς και οι διατάξεις στις οποίες εδράζεται η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και ο καταλογισμός των προστίμων ως συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, η ελεγχόμενη εταιρεία πραγματοποίησε τις παρακάτω συναλλαγές, ήτοι :

α) παρείχε υπηρεσίες για τις οποίες εισέπραξε το ποσό των 107.500,00 € και δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο στην διαχειριστική περίοδο 1/01-31/12/2005 .

β) με το με αριθμό/9-10-2009 συμβόλαιο αγοραπωλησίας αγροτικού ακινήτου, της συμβολαιογράφου, πώλησε στον κ. του, ένα αγροτεμάχιο 4.020 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας του Δημοτικού Διαμερίσματος του Δήμου, με αναγραφόμενη αξία 152.559,00 €, μικρότερη του πραγματικού τιμήματος ποσού 1.100.000,00€. Συγκεκριμένα όπως προκύπτει, από τη ροή του χρήματος στους τραπεζικούς λογαριασμούς, ο του, αγοραστής του ακινήτου, κατέθεσε στον τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας, με συνδικαιούχους τους α) του β) του και γ) του, οι οποίοι είναι οι μέτοχοι της ελεγχόμενης επιχείρησης, τα παρακάτω ποσά : στις 10-08-2009, 100.000,00€ (ως προκαταβολή για την αγορά του ακινήτου) και στις 09-10-2009, 847.441,00 € (ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου αγοράς του ακινήτου). Επίσης στις 22-10-2009 παρέδωσε την επιταγή με αριθμό ποσού 152.559,00€, η οποία κατατέθηκε στον τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης επιχείρησης «.....». Ήτοι το συνολικό ποσό που κατέβαλε (μετρητά και επιταγές) ήταν ένα εκατομμύριο εκατό χιλιάδες ευρώ (1.100.000,00 €). Επομένως για την εν λόγω αγοραπωλησία κατατέθηκε επιπλέον του ποσού των 152.559,00 € (που αποτελεί το συνολικό δηλωθέν και βάσει συμβολαίου τίμημα πώλησης), το ποσό των 947.444,00 €, χωρίς να αναφέρεται αυτό στο συμβόλαιο.

γ) με το με αριθμό/19-03-2010 συμβόλαιο αγοραπωλησίας αγροτικού ακινήτου, του συμβολαιογράφου Αθηνών, πώλησε στους του , του και του, δύο όμορα αγροτεμάχια επιφανείας 6.125 τμ και 1.077 τμ, που βρίσκονται στη θέση «.....» και «.....» ή «.....» της κτηματικής περιφέρειας του Δημοτικού Διαμερίσματος του Δήμου, με αναγραφόμενη αξία 400.000,00 €, μικρότερη του πραγματικού τιμήματος ποσού 2.000.000,00 €. Συγκεκριμένα όπως προκύπτει, από τη ροή του χρήματος στους τραπεζικούς λογαριασμούς, οι αγοραστές των ακινήτων, του , του και του, κατέβαλαν και οι τρεις μαζί έξι (6) τραπεζικές επιταγές, συνολικής αξίας δύο εκατομμυρίων σαράντα χιλιάδων ευρώ (2.040.000,00 €). Από το συμβόλαιο προέκυψε ότι τα έξοδα για την διευθέτηση της διαδικασίας της μεταβίβασης (συμβολαιογραφικά έξοδα, φόρος μεταβίβασης κ.λ.π.) ανήλθε στο ποσό των 40.000,00 €. Επομένως για την εν λόγω αγοραπωλησία κατατέθηκαν επιπλέον του ποσού των 400.000,00 €, (που αποτελεί το συνολικό δηλωθέν και βάσει συμβολαίου τίμημα πώλησης), το ποσό του 1.600.000,00€, χωρίς να αναφέρεται αυτό στο συμβόλαιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, σχετικά με το πραγματικό τίμημα που έχει καταβληθεί από τους αγοραστές για την αγορά των ακινήτων και τη σύναψη συμβολαίων με αναγραφόμενη

αξία μικρότερη του πραγματικού τιμήματος και κατά συνέπεια την ανακριβή έκδοση στοιχείων από την ελεγχόμενη επιχείρηση, βασίστηκαν σε πραγματικά στοιχεία (ονομαστικές καταθέσεις επιταγών & μετρητών από τους αγοραστές των ακινήτων), που προήλθαν από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των μετόχων της και την διασταύρωσή τους με τα στοιχεία της εταιρίας, την επεξεργασία των κτηματολογικών μερίδων της ελεγχόμενης εταιρείας και τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων αυτής.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 1249/82, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 10 του Ν. 2386/96, ο φόρος μεταβίβασης επιβάλλεται επί του τιμήματος της μεταβίβασης εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Ως τίμημα νοείται το πράγματι καταβληθέν κατά τη μεταβίβαση και όχι μόνο το αναγραφόμενο στο πωλητήριο συμβόλαιο (εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή του), σε περίπτωση δε που αποδειχθεί ότι τούτο είναι μεγαλύτερο του δηλωθέντος στη μεταβιβαστική σύμβαση και την υποβληθείσα σχετική δήλωση Φ.Μ.Α., η δήλωση αυτή θεωρείται ανακριβής και οφείλεται κύριος φόρος για τη διαφορά μεταξύ του δηλωθέντος και του πράγματι καταβληθέντος τιμήματος για την αγορά του ακινήτου καθώς και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν. 2523/97.

Συνεπώς βάσει των προαναφερθέντων διατάξεων και της ροής των χρημάτων στους τραπεζικούς λογαριασμούς των πωλητών, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης ερμηνείας του σχετικού νομοθετικού πλαισίου κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας μεταβίβασης αυτών και η επίκληση έλλειψης σύμπτωσης δηλώσεως βουλήσεως των αντισυμβαλλόμενων μερών, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που αφορούν τις υπό κρίση συναλλαγές έχουν ληφθεί υπόψη στην από 30/07/2014 Έκθεση Ελέγχου των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε – Περιφερειακή Διεύθυνση Πελοποννήσου και η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία για όσα ισχυρίζεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Οι ανωτέρω ισχυρισμοί πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Όσον αφορά τη με αριθμό 322/1995 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρεία, δε δύναται να ληφθεί υπόψη καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Γ' προβαλλόμενος λόγος (μη νόμιμη η επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ.)

Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι δεν είναι νόμιμη η επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., ισόποσου της φερομένης ως αποκρυβείσης αξίας καθόσον οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997 αφορούν σε παράβαση που αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και όχι σε έγγραφα ή παραστατικά ή συμβόλαια. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο ανάλογο της κατηγορίας των τηρουμένων βιβλίων. Προς τούτο επικαλείται την με αριθμό 729/1970 απόφαση του Φορολογικού Εφετείου Αθηνών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 12 καθώς και της παρ. του άρθρου 13 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) προβλέπεται ότι για την πώληση αγαθών από επιτηδευματία προς επιτηδευματία εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης και προς ιδιώτη εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης. Στα ίδια δε άρθρα περιέχονται διατάξεις σχετικά με το περιεχόμενο και το χρόνο έκδοσης των ως άνω φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο, από τις συνδυαζόμενες διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 12 και της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ίδιου ως άνω κώδικα προβλέπεται ότι οι ρυθμίσεις των άρθρων 12 και 13 δεν έχουν εφαρμογή, μεταξύ άλλων, στις πωλήσεις ακινήτων, εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Με τις διατάξεις της παρ.16 του άρθρου 18^α του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ) ορίζεται ότι : «ως στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου γίνονται δεκτά όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή σε ηλεκτρονική μορφή, τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού».

Επειδή, με τις μεταβιβάσεις των ακινήτων πέρα από τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του Κ.Β.Σ., σχετίζονται και διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 1033 του Α.Κ. ορίζεται ότι για τη μεταβίβαση κυριότητας ακινήτου απαιτείται συμφωνία μεταξύ του κυρίου και εκείνου που αποκτά, ότι μετατίθεται σε αυτόν η κυριότητα για κάποια νόμιμη αιτία. Η συμφωνία γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο. 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 στοιχείο της σύμβασης πώλησης, εφόσον ορίζεται στο άρθρο 513 Α.Κ.. Συνεπώς, για την έγκυρη συμφωνία επί του τιμήματος πώλησης και μεταβίβασης ακινήτου απαιτείται επίσης η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, το συμβολαιογραφικό έγγραφο για την πώληση ακινήτων, είναι αναντικατάστατος τύπος από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, ενώ ταυτόχρονα αποτελεί το νόμιμο παραστατικό που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και γίνεται δεκτό ως δημόσιο

έγγραφο για την εμφάνιση των συναλλαγών αυτών. Επομένως το συμβόλαιο αγοραπωλησίας επέχει θέση τιμολογίου.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.17 του άρθρου 18^α του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ) ορίζεται ότι:«για κάθε παράβαση σχετικά με την ακρίβεια, πληρότητα, γνησιότητα και λοιπές απαιτήσεις που αφορούν τα ανωτέρω τιμολόγια που εκδίδονται, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του ν. 2523/1997(ΦΕΚ 179Α΄) και του ν.1809/1988(ΦΕΚ 222Α΄) κυρώσεις σε βάρος του αρχικά υπόχρεου επιτηδευματία ».

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η συγκεκριμένη περίπτωση αναγραφής ανακριβούς τιμήματος στο συμβόλαιο πώλησης και μεταβίβασης ακινήτου, εμπίπτει στην περίπτωση της ανακριβούς έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ. που προβλέπεται στην παράγραφο 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και συνεπώς πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο ισόποσο της αποκρουβείσας αξίας και όχι αυτοτελές πρόστιμο με βάση την κατηγορία των βιβλίων της ελεγχόμενης επιχείρησης. Σχετ. το με αριθμ. 1016753/124/0015/5.9.2006 έγγραφο της Διεύθυνσης Κ.Β.Σ. του Υπ. Οικ. με θέμα «Επιβολή προστίμου του Κ.Β.Σ. σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου με σύνταξη συμβολαίου μεταβίβασης με ανακριβή αξία πώλησης».

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.10 περ. α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδίαν διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής ή δε αποκρουβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 880 ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.»

Επειδή σκοπός του νομοθέτη είναι να τιμωρήσει εκείνον που αποκρύπτει συναλλαγές ή μέρος αυτών που έχουν φορολογικό ενδιαφέρον, συνεπώς, στη φράση «όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής» συμπεριλαμβάνει όλα τα φορολογικά στοιχεία. Στην προκειμένη περίπτωση η αναγραφή ανακριβούς τιμήματος στο συμβόλαιο πώλησης και μεταβίβασης ακινήτου, εμπίπτει στην περίπτωση της ανακριβούς έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ. που προβλέπεται στην παράγραφο 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και συνεπώς πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο ισόποσο της αποκρουβείσας αξίας. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας είναι αβάσιμος.

Όσον αφορά την επίκληση, από την προσφεύγουσα εταιρεία, της με αριθμό 729/1970 απόφαση του Φορολογικού Εφετείου Αθηνών, αυτή δεν δύναται να ληφθεί υπόψη και δεν δεσμεύει την υπηρεσία μας, καθόσον οι παραδοχές της δεν έχουν γίνει δεκτές από τη Διοίκηση.

Δ΄ προβαλλόμενος λόγος & Ε΄ προβαλλόμενος λόγος. Με τους λόγους αυτούς, η προσφεύγουσα εταιρεία προσβάλλει το με αριθ./19-05-2015 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3888/2010, διαχειριστικής περιόδου 1/01/2009-31/12/2009.

Σύντομο ιστορικό : Από τον Προιστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά (συνεπεία νέων στοιχείων και των ως άνω Πράξεων Επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. που εκδόθηκαν βάσει αυτών) εκδόθηκε το με αριθ./19-05-2015 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3888/2010, διαχειριστικής περιόδου 1/01/2009-31/12/2009, με το οποίο υπολογίσθηκε σε βάρος της ελεγχόμενης εταιρείας , ποσό ύψους 52.449,33 ευρώ για φόρο εισοδήματος και ποσό ύψους 181.053,29 ευρώ για Φ.Π.Α., ήτοι συνολικό ποσό 233.502,62 ευρώ. Σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ/27-11-2015 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά(αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ./30-11-2015 ΕΜΠ), το ανωτέρω σημείωμα κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση στις 2/06/2015, με τη με αριθμό/2-06-2015 έκθεση επίδοσης του δικαστικού επιμελητή κ. Η επιχείρηση είχε δικαίωμα να αποδεχθεί το Συμπληρωματικό Σημείωμα Περαιώσεως σε δέκα (10) μέρες από την κοινοποίηση αυτού. Στις 12/06/2015 η ελεγχόμενη επιχείρηση με την με αριθμ. πρωτ./12-06-2015 αίτησή της ζήτησε να τροποποιηθεί και να διορθωθεί το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως με τον ισχυρισμό ότι δεν έπρεπε να υπολογιστεί Φ.Π.Α. στη χρήση 2009 .Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά με το με αριθμό πρωτ./17-06-2015 έγγραφό της απέρριψε τους ισχυρισμούς της επιχείρησης και ενημέρωσε την επιχείρηση ότι μπορούσε να αποδεχθεί το με αριθμό/19-05-2015 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως ν.3888/2010, μέχρι την 22/06/2015. Το ως άνω Σημείωμα Περαιώσεως, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδέχθηκε εντός της προβλεπόμενης από το νόμο προθεσμίας. Λόγω της μη αποδοχής του εν λόγω συμπληρωματικού σημειώματος δεν βεβαιώθηκε διαφορά φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 70B του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:« ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε ρητή πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη φορολογική αρχή, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή, με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων». Με τον όρο πράξη νοείται η εκτελεστή διοικητική πράξη.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 Δημοσίων Εσόδων». Με τον όρο πράξη νοείται η εκτελεστή διοικητική πράξη.

Επειδή, το με αριθμό/19-05-2015 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3888/2010, διαχειριστικής περιόδου 1/01/2009-31/12/2009, του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του κεφαλαίου Α΄ του ν. 3888/2010, άρθρα 1-13 (ΦΕΚ 175/ Α/30-09-2010 με τις οποίες καθορίζεται προαιρετικός ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την κατάργησή τους και δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη, η προσφεύγουσα δεν μπορεί να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή. Η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη κατά το μέρος που αφορά το ως άνω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης.

Επειδή, η υπό κρίση προσφυγή ενδικοφανής προσφυγή είναι απαράδεκτη ως προς το με αριθμό/19-05-2015 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης ν. 3888/2010, οι λοιποί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, σε σχέση με το ως άνω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, παρέλκουν ως προς την εξέτασή τους.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30/07/2014 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου (εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ.) των εφοριακών υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Πελοποννήσου, και, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 2.07.2015 και με αριθ. πρωτ./2-07-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. :, και συγκεκριμένα :

1) την απόρριψη αυτής όσον αφορά τις με_αριθμό, &/20-05-2015 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ., π.δ.186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, για τις διαχειριστικές περιόδους 1/01-31/12/2005, 1/01-31/12/2009 & 1/01-31/12/2010 αντιστοίχως και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

2) την απόρριψη αυτής κατά το μέρος που αφορά το με αριθ./19-05-2015 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3888/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2009-31/12/2009, ως απαράδεκτης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Διαχειριστική περίοδος 1/01/- 31/12/2005.

Πρόστιμο αρθ. 5 Ν.2523/97 ποσό 107.449,70 €.

β) Διαχειριστική περίοδος 1/01/- 31/12/2009.

Πρόστιμο αρθ. 5 Ν.2523/97 ποσό 947.441,00 € .

γ) Διαχειριστική περίοδος 1/01/- 31/12/2010.

Πρόστιμο αρθ. 5 Ν.2523/97 ποσό 1.600.000,00 € .

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).