



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604529  
**ΦΑΞ** : 2131604567

Καλλιθέα 27-11-2015

Αριθμός απόφασης: **4545**

## **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 με αριθμό πρωτοκόλλου «.....»/29-06-2015 ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου «.....» κατά:

1) της υπ' αριθμ. «.....»27-05-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθρ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ,

2) της υπ' αριθμ. «.....»/27-05-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.  
- Αρθρ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ,  
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την υπ' αριθμ. «.....»/27-05-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. -  
Αρθρ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ,

2) την υπ' αριθμ. «.....» /27-05-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.  
- Αρθρ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ,  
των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28-02-2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 27-11-2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» /29-06-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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:

1) Με την υπ' αριθμ. «.....» /27-05-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 223.228,51 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 & 9 του Ν. 2523/97 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 10§5, 12§1&16, 17§10, και 19§2 του Π.Δ. 186/1992( Κ.Β.Σ. ).

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

α) Ανακριβή έκδοση, ως προς την αξία Τιμολογίου Πώλησης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση Τιμολογίου και συγκεκριμένα συμβολαιογραφικής πράξης πώλησης ακινήτου, σε επτά ( 7 ) περιπτώσεις, αξίας ενός εκάστου άνω των 880,00€ και συνολικής αξίας 222,628,51€ και

β) μη τήρηση βιβλίου εσόδων – εξόδων.

2) Με την υπ' αριθμ. «.....» 27-05-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 600,00 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 & 9 του Ν. 2523/97 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 10§5, 17§10, και 19§2 του Π.Δ. 186/1992( Κ.Β.Σ. ).

Η παράβαση αφορά σε μη τήρηση βιβλίου εσόδων – εξόδων.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ κατόπιν της από 28-02-2015 έκθεσης ελέγχου - επεξεργασίας εφαρμογής των

διατάξεων του Κ.Β.Σ. ( Π.Δ.186/92 ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, α) «.....» και β) «.....» .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Η ελεγκτική αρχή ερμήνευσε πλημμελώς και εφάρμοσε εσφαλμένως τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 καθώς ο προσφεύγων δεν είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων και τήρησης βιβλίων και στοιχείων για την πώληση ακινήτων στην ειδική θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας του Δήμου «.....» , αφού προέβην στις εν λόγω συναλλαγές ως ιδιώτης και όχι ως επιτηδευματίας και συνεπώς οι πράξεις αυτές δεν συνιστούν άσκηση επιτηδεύματος, ανεξαρτήτως του αν το εισόδημα από αυτές χαρακτηριστεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος από τις παραπάνω συναλλαγές, ως εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις δεν συνεπάγεται αναγκαστικά ότι ο πωλητής ασκούσε εμπορική επιχείρηση ούτε τον μεταβάλλει σε επιτηδευματία. Εξ αυτού του λόγου, άλλωστε, όπως έχει γίνει δεκτό με την ΓΝΜΔ ΝΣΚ 355/2013, δεν χωρεί εξωλογιστικός προσδιορισμός του φορολογούμενου που αποκτά εισοδήματα του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994.

2) Ο προσφεύγων δεν είχε ουσιαστική ανάμιξη στην αγοραπωλησία των ανωτέρω ακινήτων, καθόσον οι πράξεις αυτές διενεργήθηκαν ατομικά από τον πατέρα του, «.....», όπως ο ίδιος δήλωσε με Υπεύθυνη Δήλωσή του προς το Σ.Δ.Ο.Ε. .

3) Πλημμέλεια των προβαλλομένων πράξεων, καθόσον με αυτές επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο για περισσότερες αυτοτελείς παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης τιμολογίων.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι : « ,,,, Ο έλεγχος έκρινε ότι υφίσταται υπερβάλλον τίμημα σε επτά περιπτώσεις συμβολαίων αγοραπωλησίας οικοπέδων κατά τις χρήσεις 2007 και 2008. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος θεώρησε ότι οι σχετικές συμβολαιογραφικές πράξεις, οι οποίες επέχουν εν προκειμένω θέση φορολογικού παραστατικού πώλησης, εκδόθηκαν ανακριβώς κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 παρ. 1 και 16 και 2 παρ. 1 του π.δ. 186/1992, με αποτέλεσμα να στοιχειοθετείται η παράβαση του περ. α' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 για τα επτά αυτά πωλητήρια συμβόλαια. Για τον λόγο αυτό, η φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμο για ανακριβή έκδοση ως προς την αξία τιμολογίου πώλησης σε επτά περιπτώσεις, επιβάλλοντας ωστόσο ένα ενιαίο πρόστιμο, όπως εμφανίζεται στην από 28.02.2015 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας ΚΒΣ του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ Αττικής – Αιγαίου.

Σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό του ελέγχου, πρόκειται για επτά αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες ωστόσο επιβλήθηκε ένα ενιαίο πρόστιμο αντί επτά ιδιαίτερων προστίμων, δηλαδή ενός προστίμου για κάθε παράβαση.»

**Επειδή,** με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/92 ( Κ.Β.Σ. ) ορίζεται ότι :

«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 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**, με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι :

«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 επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παραγρ. 2 και του πρώτου και δεύτερου εδαφίου της περίπτ. β της παραγρ. 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/94, όπως ορίζεται ότι :

« 2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.»

3. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α) .....,

β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου, οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί. Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πωλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση. ....»

**Επειδή**, στο Κεφάλαιο « Ελεγκτικές ενέργειες – Διαπιστώσεις ελέγχου» της από 28-02-2015 έκθεσης ελέγχου - επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ( Π.Δ.186/92 ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, α) «.....»και β) «.....» που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων , λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι ο προσφεύγων από κοινού με τον πατέρα του «.....»προέβη στην χρήση 2007, στην αγορά τριών ( 3) οικοπέδων στην θέση «.....» του Δήμου «.....», και στην συνέχεια αφού προχώρησε στην σύσταση καθέτου ιδιοκτησίας, προέβη στην πώληση αυτών στις χρήσεις 2007 και 2008, με μοναδικό σκοπό το κέρδος.

Συγκεκριμένα η αγορά των τριών οικοπέδων μεγάλης αξίας έγινε στις 9-3-2007, με τις με αριθμ. «.....», 1«.....», και «.....» συμβολαιογραφικές πράξεις. Στην συνέχεια ο προσφεύγων προέβη σε σύσταση καθέτου ιδιοκτησίας με τις με αριθμ. «.....»8-5-2007, και «.....»/4-7-2007 συμβολαιογραφικές πράξεις και η πώληση των οικοπέδων έγινε με τις με αριθμ. «.....» συμβολαιογραφικές πράξεις.

**Επειδή**, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων προέβη σε οργανωμένη πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων (οικοπέδων) μεγάλης αξίας οι οποίες κατατμήθηκαν και βρίσκονται στην θέση «.....» του «.....». Οι πράξεις αυτές συνιστούν άσκηση επιτηδεύματος από τον προσφεύγοντα, κατά τα οριζόμενα στις παραπάνω διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 2238/94, η δε ωφέλεια που πραγματοποιήθηκε σε αυτόν από την ανωτέρω οργανωμένη επιχείρηση πώλησης των υπό κρίση οικοπέδων θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, κατά τα οριζόμενα στις παραπάνω διατάξεις του πρώτου και δεύτερου εδαφίου της περιπτ. β της παραγρ. 3 του ίδιου άρθρου και νόμου, και ο προσφεύγων ως επιτηδευματίας έχει της υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις παραπάνω διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) δηλαδή, 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 το ανωτέρω Π.Δ/γμα.

**Επειδή**, στην παράγραφο 10 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 αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 880 ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.

**Επειδή**, την παράγραφο 2 του άρθρου 12 και στην παράγραφο 1 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 νομοθετήματος προκύπτει 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. Πέρα από τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του Κ.Β.Σ., με το υπό εξέταση θέμα σχετίζονται διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 1033 ΑΚ 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 και υποβάλλεται σε μεταγραφή. Γενικά, σκοπός των διατάξεων του Κ.Β.Σ είναι η θέσπιση ενός μηχανισμού απεικόνισης των συναλλαγών (τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων) για τον έλεγχο της ορθής εκπλήρωσης των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, όπως επιβολή φόρου εισοδήματος, απόδοση Φ.Π.Α., επιβολή ειδικών φόρων (π.χ. χαρτοσήμου) κ.λ.π. Έχοντας ως γνώμονα την αληθή απεικόνιση των συναλλαγών και εφόσον απώτερος σκοπός είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, τα βιβλία ενημερώνονται, όπως προαναφέρθηκε, με κάθε πρόσφορο αποδεικτικό μέσο. Αξίζει δε να σημειωθεί ότι στον Κ.Β.Σ. δεν δίνεται ορισμός της έννοιας στοιχείο.

Από τις προαναφερθείσες 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 συμβόλαια 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 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.

Σε κάθε περίπτωση, το συμβόλαιο εν προκειμένω είναι αναντικατάστατος τύπος από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, ενώ ταυτόχρονα αποτελεί και το νόμιμο παραστατικό που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ. 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 αποκρυβείσας αξίας, και όχι στην περίπτωση της καταχώρησης ανακριβούς εσόδου στα τηρούμενα βιβλία 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».)

**Επειδή** από τα παραπάνω συνάγεται ότι, τα συμβόλαια πώλησης και μεταβίβασης ακινήτων είναι αναντικατάστατος τύπος σύμφωνα με τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, ενώ ταυτόχρονα αποτελούν και το νόμιμο παραστατικό που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ. και η ανακριβής αναγραφή του τιμήματος σε αυτά, εμπίπτει στην περίπτωση της ανακριβούς έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ. που προβλέπεται στην παράγραφο 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

Κατά συνέπεια, στην υπό κρίση περίπτωση, η ανακριβής αναγραφή του τιμήματος σε επτά (7) συμβόλαια μεταβίβασης τα οποία συντάχθηκαν για την πώληση οικοπέδων από τον προσφεύγοντα, ως επιτηδεύματά κατά τα οριζόμενα στις παραπάνω διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 2238/94, σε διάφορους ιδιώτες, στην χρήση 2007, εμπίπτει στην περίπτωση της ανακριβούς έκδοσης, από τον προσφεύγοντα, στοιχείων του Κ.Β.Σ., όπως αυτό προβλέπεται στην παράγραφο 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και ορθά η φορολογική αρχή επέβαλε στον προσφεύγοντα τα υπό κρίση πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 περίπτ. α' του ν. 2523/1997 για ανακριβή έκδοση, ως προς την αξία Τιμολογίου Πώλησης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση Τιμολογίου και συγκεκριμένα συμβολαιογραφικής πράξης πώλησης ακινήτου, σε επτά ( 7 ) περιπτώσεις, αξίας ενός εκάστου άνω των 880,00€ και συνολικής αξίας 222,628,51€.

**Επειδή** στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι, ο προσφεύγων κατά τις ημερομηνίες που συντάχθηκαν οι υπό κρίση συμβολαιογραφικές πράξεις που αφορούν την αγοραπωλησία των υπό κρίση ακινήτων, ο ίδιος ήταν παρών, υπέγραψε αυτές και τις συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του. Επομένως ο ισχυρισμός του περί μη ανάμειξής του στην αγοραπωλησία των ανωτέρω ακινήτων, είναι αβάσιμος.

**Επειδή,** με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτ. α' της παραγρ. 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 όπως ίσχυε στην χρήση 2007, ορίζεται ότι :

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (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 880 ευρώ(1), επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. ...»

**Επειδή**, στο σώμα της με αριθμ. «.....»27-05-2015 πράξης επιβολής προστίμου για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, αναφέρεται: «...Την από 28-2-2015 Έκθεση Ελέγχου -επεξεργασίας των παραπάνω αναφερόμενων υπαλλήλων .....από την οποία προκύπτει ότι ο παραπάνω φορολογούμενος υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις και καταλογίζονται για την χρήση 2007 όπως: 1. Επτά ( 7 ) παραβάσεις, λόγω ανακριβούς έκδοσης ως προς την αξία Τιμολογίου Πώλησης ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση Τιμολογίου και συγκεκριμένα συμβολαιογραφικής πράξης πώλησης ακινήτου, σε επτά ( 7 ) περιπτώσεις, αξίας ενός εκάστου άνω των 880,00€ και συνολικής αξίας 222,628,51€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 12§1&16 και 2§1 του Π.Δ. 186/92( Κ.Β.Σ.) . ....»

**Επειδή** , στο υποκεφάλαιο « V.I. Επεξεργασία τραπεζικών προϊόντων ( λογαριασμοί , δάνεια) » και συγκεκριμένα στις σελίδες 6 και 7 της οικείας έκθεσης ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μαζί με τις προσβαλλόμενες πράξεις, προσδιορίζονται με σαφήνεια οι επτά (7) περιπτώσεις ανακριβούς σύνταξης συμβολαιογραφικής πράξης πώλησης ακινήτου αξίας μίας εκάστης άνω των 880,00€ και συνολικής αξίας 222,628,51€, που αφορούν ισάριθμες παραβάσεις Κ.Β.Σ. όπως αυτό αναφέρεται στην ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη.

Συγκεκριμένα οι ανωτέρω επτά (7) περιπτώσεις είναι :

| α/α | ΑΓΟΡΑΣΤΗΣ     | ΑΘΡΟΙΣΜΑ<br>ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ | ΤΙΜΗΜΑ<br>ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΟ<br>ΣΤΟ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ<br>ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΤΟΝ<br>ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ<br>«.....» |
|-----|---------------|------------------------|-----------------------------------------|------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| 1   | «.....»       | 391.960,15             | 249.419,66                              | 142.540,50             | <b>71.270,25</b>                                                       |
| 2   | «.....»       | 150.000,00             | 100.000,00                              | 50.000,00              | <b>25.000,00</b>                                                       |
| 3   | «.....»       | 163.138,11             | 80.222,78                               | 82.915,33              | <b>41.457,67</b>                                                       |
| 4   | «.....»       | 165.000,00             | 79.482,00                               | 85.518,00              | <b>42.759,00</b>                                                       |
| 5   | «.....»       | 73.477,26              | 63.477,26                               | 10.000,00              | <b>5.000,00</b>                                                        |
| 6   | «.....»       | 110.000,01             | 58.147,72                               | 51.852,29              | <b>25.926,14</b>                                                       |
| 7   | «.....»       | 90.000,00              | 67.569,10                               | 22.430,90              | <b>11.215,45</b>                                                       |
|     | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> |                        |                                         |                        | <b>222.628.51</b>                                                      |

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η φορολογική αρχή στην με αριθμ. «.....»/27-05-2015 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλόγισε στον προσφεύγοντα επτά (7) αυτοτελείς παραβάσεις Κ.Β.Σ που αφορούν ισάριθμες περιπτώσεις ανακριβούς σύνταξης συμβολαίων πώλησης με συνολική αποκρυβείσα αξία 222.628.51€ επιβάλλοντας αντίστοιχα πρόστιμα ισόποσης αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 περίπτ. α' του ν. 2523/1997. Στην οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία επιδόθηκε στον προσφεύγοντα μαζί με την ανωτέρω πράξη, προσδιορίζεται λεπτομερώς η αποκρυβείσα αξία για κάθε μία εκάστη από τις ανωτέρω περιπτώσεις.

**Επειδή** η μη αναφορά της αποκρυβείσας αξίας ανά περίπτωση στην ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου δεν συνιστά πλημμέλεια, ούτε επιφέρει βλάβη στον προσφεύγοντα, καθώς στην οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία επιδόθηκε στον προσφεύγοντα μαζί με την με αριθμ. «.....» /27-05-2015 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ, και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος αυτής, προσδιορίζεται λεπτομερώς η αποκρυβείσα αξία για κάθε μία εκάστη από τις ανωτέρω περιπτώσεις.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 28-02-2015 έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ( Π.Δ.186/92 ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, α) «.....»και β) ν επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της ΠΑΛΛΗΝΗΣ, κρίνονται βάσιμες, 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 με αριθμ. πρωτ. «.....» /29-06-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», Α.Φ.Μ. «.....».

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**

1) Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

- Πρόστιμο άρθρου 5 § 10 περίπτ. α' του ν. 2523/1997 : (222.628,51X1 ) **222.628,51 €**
- Πρόστιμο άρθρου 5 § 6 του ν. 2523/1997 : (600X1 ) **600,00 €**

Πρόστιμο συνολικού ποσού :

**223.228,51 €**

2) Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

- Πρόστιμο άρθρου 5 § 6 του ν. 2523/1997 : (600X1 ) **600,00 €**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

**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).