



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 20.05.2020

Αριθμός απόφασης: 921

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 της Π.Ν.Π. της 30ης -3-2020, (ΦΕΚ 75/Α/30.03.2020) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ 86/Α/25.04.2020)

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της τελούσης υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με έδρα την νομίμως εκπροσωπούμενης από τους εκκαθαριστές αυτής, κατά του με αριθ./2019 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 7§§ 3&5 του ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, φορολογικού έτους 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τη με αριθ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του Π.Δ. 186/92 και του άρθρου 7§§ 3 & 5 του ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, φορολογικού έτους 2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 18.03.2019 οικεία έκθεση ελέγχου

εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του ν.4337/2015.

7. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση τελούσης ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Π.Δ. 186/92 και άρθρου 7 §§ 3&5 του ν.4337/2015 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, φορολογικού έτους 2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 38.300,00 ευρώ, λόγω της διαπίστωσης της ανακριβούς έκδοσης παραστατικού στοιχείου στη χρήση 2008 για την πώληση ακινήτου όπως δηλώθηκε κατά την σύνταξη του με αριθ./2008 Συμβολαίου πώλησης οριζόντιας ιδιοκτησίας, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23§1 του ίδιου Π.Δ., σε συνδυασμό με το άρθρο 28§1,2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της περίπτωσης στ' του άρθρου 3 του ν.4337/2015. Η εν λόγω συναλλαγή επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. 19%.

Σύμφωνα με την από 18.03.2019 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του ν.4337/2015 των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, και, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη του με αριθ./2017 Πληροφοριακού Δελτίου, σύμφωνα με το οποίο ανώνυμος κατήγγειλε ότι η κατασκευαστική εταιρεία «.....» στις 24.03.2008 πούλησε κατοικία στο με αγοράστρια την –, αντί ποσού 215.200,00 ευρώ με κατάθεση στην (α/α παραστατικού/2008) ενώ στο αριθ./2008 Συμβόλαιο, της Συμβολαιογράφου, δηλώθηκε αξία πώλησης 62.000,00 ευρώ, ήτοι διαφορά μεταξύ του ποσού κατάθεσης και του συμβολαίου 153.200,00 ευρώ. Ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει εάν το φωτοαντίγραφο του με α/α παραστατικού κατάθεσης στην είναι ακριβές, απέστειλε το με αριθ. πρωτ.ΕΞ2018ΕΜΠ έγγραφο προς τη Δ/νση Κανονιστικής Συμμόρφωσης. Η εν λόγω Υπηρεσία απέστειλε τη με αριθ. πρωτ./2019 απάντηση με επισυναπτόμενο φωτοαντίγραφο του γραμματίου είσπραξης πανομοιότυπο με το επισυναπτόμενο στην καταγγελία. Ο έλεγχος σημειώνει ότι το χρηματικό ποσό των 215.200,00 ευρώ κατατέθηκε σε ατομικό λογαριασμό του εκπροσώπου της εταιρείας και σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ Β' Τμ. 1891/2018 χρηματικό ποσό που βρέθηκε είτε σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό που έχει με άλλο ή άλλα πρόσωπα, είτε σε τραπεζικό λογαριασμό τρίτων προσώπων προέρχεται από την μη συνδεόμενη άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Επίσης η συγκεκριμένη συναλλαγή έχει την έννοια συμπληρωματικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκύκλιες διαταγές ΠΟΛ.1191/2017 & ΠΟΛ.1194/2017. Στο πόρισμα ελέγχου της ως άνω Έκθεσης Ελέγχου διαπιστώθηκε η έκδοση ανακριβούς φορολογικού παραστατικού επί της αξίας του συμβολαίου των 62.000,00 ευρώ αντί του ορθού των 215.200,00 ευρώ, ήτοι ποσό ανακρίβειας 153.200 ευρώ.

Η προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία, η οποία τελεί υπό εκκαθάριση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων που αφορούν την χρήση 2008 έχει υποπέσει σε παραγραφή καθώς οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνσή της, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α του ΚΦΕ. Επιπλέον, η εταιρεία για τη χρήση 2008 είχε υπαχθεί στις διατάξεις του ν.3888/2010, ενώ έχει κριθεί ότι οι ανώνυμες καταγγελίες και τα σχετικά πληροφοριακά δελτία δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία (ΣΤΕ 2347/2018, 172/2018, 173/2018 κ.α.).
- Όσον αφορά την εφαρμογή της αριθ. ΣΤΕ 1891/2018 αποφάσεως, σύμφωνα με την οποία η τέλεση της φοροδιαφυγής μπορεί να προκύπτει και από έμμεσες αποδείξεις, όπως οι τραπεζικοί λογαριασμοί άλλων προσώπων, των οποίων δεν είναι συνδικαιούχος ο ελεγχόμενος, αυτή κρίνει διάφορο νομικό ζήτημα, σε σχέση με το επί της παρούσης εξεταζόμενο ζήτημα.
- Σε κάθε περίπτωση ο τρόπος υπολογισμού του οριστικού προσδιορισμού προστίμου που αναφέρεται στην προσβαλλόμενη πράξη είναι παντελώς εσφαλμένος καθόσον το ποσοστό φορολόγησης της κατασκευαστικής εταιρείας δεν ανέρχεται σε ποσοστό 25%.
Αιτείται τέλος να κληθεί σε ακρόαση κατά τη συζήτηση της προσφυγής, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. 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 επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία μας νέα στοιχεία, ούτε έγινε επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλήση του σε ακρόαση.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, σχετικά με την παραγραφή:

«1. 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 πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, σχετικά με την έκδοση φύλλων ελέγχου: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή στην παρ.5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε

άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή εν προκειμένω, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το από 18.03.2019 Πληροφοριακό Δελτίο που απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με το αριθ. πρωτ. ΕΞ 2019 έγγραφο της, ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Σύμφωνα με το εν λόγω Δελτίο, ανώνυμος κατήγγειλε εμπεριστατωμένα ότι η κατασκευαστική εταιρεία «.....» στις 24.03.2008 πούλησε κατοικία στο με αγοράστρια την –, αντί ποσού 215.200,00 ευρώ με κατάθεση στην Εθνική Τράπεζα (α/α παραστατικού/2008) ενώ στο αριθ./2008 Συμβόλαιο, της Συμβολαιογράφου, δηλώθηκε αξία πώλησης 62.000,00 ευρώ, ήτοι διαφορά μεταξύ του ποσού κατάθεσης και του συμβολαίου 153.200,00 ευρώ. Σημειώνεται ότι η εν λόγω καταγγελία ήταν εμπεριστατωμένη και έφερε συνημμένο φωτοαντίγραφο της απόδειξης κατάθεσης του ως άνω ποσού στην με καταθέτη την αγοράστρια. Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ζήτησε στοιχεία από την Δ/ση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της και διαπίστωσε ότι το προσκομισθέν στοιχείο (παραστατικό με α/α/2018) ετύγχανε ακριβές αντίγραφο.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση το ως άνω Δελτίο αποτελεί νέο συμπληρωματικό στοιχείο αποδεικτικό της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος που περιήλθε σε γνώση της Υπηρεσίας μετά την πάροδο πενταετίας και είναι στοιχείο ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή, ακόμα και εάν η αρμόδια Φορολογική Αρχή εντός πενταετίας είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια και είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας κατασκευαστικής εταιρείας στην ημεδαπή δικαιολογημένα δεν θα μπορούσε να είχε εντοπίσει την επίμαχη κατάθεση, καθώς αυτή έλαβε χώρα σε προσωπικό λογαριασμό του ομορρύθμου εταίρου της.

Επειδή, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη εντός του 2019, ήτοι εντός του χρόνου παραγραφής δεδομένου ότι άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/1994, σαφώς ορίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. 1016753/124/0015/5.09.2006 έγγραφο της Διεύθυνσης 15^{ης} της Γενικής Δ/σης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα: «επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου με σύνταξη συμβολαίου μεταβίβασης με ανακριβή αξία πώλησης», αναφέρονται τα εξής: «... Ειδικότερα και όσον αφορά το ερώτημα εάν το συμβόλαιο μεταβίβασης ακινήτου εμπίπτει στην έννοια «του στοιχείου που ορίζεται από τον Κ.Β.Σ.» παρατηρούμε τα ακόλουθα: Από τις

προαναφερθείσες διατάξεις του Α.Κ. προκύπτει ότι ο προβλεπόμενος από το νόμο τύπος για την κατάρτιση της σύμβασης μεταβίβασης ακινήτου λόγω πώλησης είναι ο συμβολαιογραφικός, η έλλειψή του δε οδηγεί σε ακυρότητα. Σημειώνεται επίσης ότι το τίμημα αποτελεί απαραίτητο (sine qua non) στοιχείο της σύμβασης πώλησης, εφόσον ορίζεται στο άρθρο 513 Α.Κ. Συνεπώς, και για την έγκυρη συμφωνία επί του τιμήματος πώλησης και μεταβίβασης ακινήτου απαιτείται επίσης η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου. Από τις συνδυασμένες 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. Περιτέρω, 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. Εξάλλου, η εμφάνιση της συναλλαγής στα φορολογικά βιβλία εν προκειμένω έγινε με το συμβόλαιο. Συνεπώς το συμβόλαιο χρησιμοποιήθηκε ως στοιχείο για τη φορολογική εμφάνιση της πραγματικής συναλλαγής και ως δικαιολογητικό εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία. 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.».

Επειδή, με τα έγγραφα με αριθ. 1016753/124/0015/05.09.2008 και 1100765/559/0015/29.10.2008 της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, αναφέρεται ότι η περίπτωση σύνταξης συμβολαίου πώλησης ακινήτου με τίμημα μικρότερο της πραγματικής συναλλαγής και η ενημέρωση των βιβλίων επίσης με την αναγραφόμενη επί του συμβολαίου αξία συνιστά παράβαση των διατάξεων της περ. α' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και κατά συνέπεια επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της αποκρυβείσας αξίας ενώ η εμφάνιση της πραγματικής αξίας στη δήλωση φορολογίας δεν θεραπεύει την παράβαση της μη εμφάνισης σε στοιχεία ή και βιβλία καθώς για την επιβολή του εν λόγω προστίμου απαιτείται η απόκρυψη της συναλλαγής, δηλαδή να μην έχει πραγματοποιηθεί κατά το χρόνο του ελέγχου η φωτογραφική απεικόνιση της πραγματικότητας στα οριζόμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ.

Επειδή, με την αριθ. 1365/2017 απόφαση του ΣΤΕ και συγκεκριμένα στις σκέψεις 4 και 5 αυτής, έγινε δεκτό το εξής:

«4. Επειδή, ο ΚΒΣ (π.δ. 186/1992, Α` 84), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο, ορίζει, στο άρθρο 2 παρ. 1 (όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 παρ. 1 του π.δ. 134/1996, Α 105), ότι «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», στο άρθρο 12 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. [...] 2. [...] 9. [όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 παρ. 4 του Ν. 3052/2002, Α 22] Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο. 10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. [...] 11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. [...] Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. [...] 14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. [...] 16. [όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 παρ. 17 του Ν. 2753/1999, Α 249] Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή: α) Στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης [...] β) Στις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, εφόσον από τα ανωτέρω πρόσωπα εκδίδονται άλλα έγγραφα που περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου, εκτός της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του αντισυμβαλλομένου και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη. [...]», στο άρθρο 13, ότι «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού

συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση. [...] 2. [όπως το πρώτο εδάφιο της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε με το άρθρο 43 παρ. 10 του Ν.2214/1994, Α 75] Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, κατανομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφα. 3. [όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 παρ. 8 του Ν. 3052/2002, Α 221] Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. [...] 4. [όπως το πρώτο εδάφιο της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε ως με το άρθρο 9 παρ. 18 του Ν.2753/1999, Α 249] Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές των περιπτώσεων α και β της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών ή από τα πρόσωπα είσπραξης ανταποδοτικών τελών, εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη [...]» και, στο άρθρο 18, ότι «1. Η καταχώρηση στα βιβλία και στα στοιχεία γίνεται χειρογράφως με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή, χωρίς κενά διαστήματα επεγγραφές, παραπομπές στο περιθώριο ή ξέσματα. [...] 2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. [...]». Εξάλλου, στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 9 του Ν. 2753/1999 μνημονεύονται τα ακόλουθα σε σχέση με τις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 12 και της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ΚΒΣ: «Παράγραφος 17: Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται η παράγραφος 16 του άρθρου 12 [του ΚΒΣ] που αφορά τη δυνατότητα έκδοσης άλλων παραστατικών αντί των οριζόμενων. Με την αντικατάσταση αυτή διευρύνονται οι διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 12 που προβλέπουν για ορισμένες συναλλαγές τη μη έκδοση στοιχείων ή την έκδοση άλλων παραστατικών αντί τιμολογίων. [...] Παράγραφος 18: Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίστανται οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 13, για εναρμονισμό τους με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 12, που αντικαταστάθηκαν με την παρ. 17 του παρόντος νομοσχεδίου, ώστε οι υπόψη διευρύνσεις να καταλαμβάνουν και τις ιδιωτικές συναλλαγές (συναλλαγές με μη επιτηδευματίες - λιανικές)». Τέλος, ο Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 τ.Α') ορίζει, στο άρθρο 5 («Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - αντικειμενικό σύστημα») τα εξής : «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων [...] τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για τον σκοπό αυτό καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας και ανώτατα όρια [...]. Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2. [...] 10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού 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 η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των [...] ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. [...] β) [όπως το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης αυτής αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 παρ. 6 του Ν. 3052/2002, Α 221] Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, [...] συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των [...] ευρώ. [...] Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. [...]».

5. Επειδή, η υποχρέωση του επιτηδευματία για έκδοση των οριζόμενων στον ΚΒΣ στοιχείων επιβάλλεται με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν (βλ. άρθρο 1 του ΚΒΣ). Οι παραπάνω διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 12 και της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ΚΒΣ προβλέπουν ότι, για ορισμένες συναλλαγές του επιτηδευματία, μεταξύ των οποίων και η πώληση ακινήτων, δεν εκδίδεται τιμολόγιο ή απόδειξη πώλησης, εφόσον συντάσσεται συμβόλαιο μεταβίβασης. Παράλληλα, οι ίδιες διατάξεις προβλέπουν ότι δεν εκδίδεται τιμολόγιο ή απόδειξη πώλησης και σε άλλες περιπτώσεις, εφόσον εκδίδονται άλλα έγγραφα που περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου ή της απόδειξης πώλησης και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη. Από τη συστηματική ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων προκύπτει ότι ο λόγος για τον οποίο προβλέπεται ότι δεν εκδίδεται τιμολόγιο ή απόδειξη πώλησης σε περίπτωση πώλησης ακινήτου, υπό την προϋπόθεση της σύνταξης συμβολαίου μεταβίβασης, είναι ότι το συμβόλαιο αυτό, που συντάσσεται για την οικεία συναλλαγή με τη σύμπραξη του επιτηδευματία, και αποτελεί, μάλιστα, δημόσιο έγγραφο, παραδιδόμενο στον αγοραστή, έχει κατά το νόμο περιεχόμενο που (υπερ)καλύπτει τα στοιχεία του τιμολογίου ή της απόδειξης πώλησης και, κατά λογική ακολουθία, την ανάγκη έκδοσης από τον επιτηδευματία τέτοιου στοιχείου, για την εξασφάλιση (του ελέγχου) της τήρησης των σχετικών φορολογικών υποχρεώσεων (πρβλ. ΣτΕ 1020/2017, 4465/2014). Συνεπώς, σε τέτοια περίπτωση, το συμβόλαιο μεταβίβασης του ακινήτου αποτελεί το προβλεπόμενο από τον ΚΒΣ παραστατικό στοιχείο της πώλησης, αντί για το τιμολόγιο ή την απόδειξη πώλησης. Η ερμηνεία αυτή επιρρωνύεται από την προπαρατεθείσα αιτιολογική έκθεση των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 9 του Ν. 2753/1999 (τροποποιητικών, αντίστοιχα, των διατάξεων της παραγράφου 16 του άρθρου 12 και της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ΚΒΣ), στην οποία γίνεται ρητή αναφορά σε έκδοση άλλων παραστατικών αντί τιμολογίων ή αποδείξεων πώλησης. Συνακόλουθα, σε περίπτωση που το συμβόλαιο είναι ανακριβές ή εικονικό ως προς την αξία της πώλησης του ακινήτου από τον επιτηδευματία, στοιχειοθετείται παράβαση του ΚΒΣ, για την οποία επιβάλλεται σε βάρος του πρόστιμο, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 του Ν. 2523/1997, η οποία είναι, κατά τούτο, σαφής και αρκούντως προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή επιτηδευματία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015: « 3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: σ)για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.».

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου υπολογισμού του οριστικού προσδιορισμού προστίμου τυγχάνει αβάσιμος σύμφωνα με τις εφαρμοστέες διατάξεις του Π.Δ. 186/92 και του άρθρου 7 §§ 3&5 του ν.4337/2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **12.12.2019** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της τελούσης υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με έδρα την νομίμως εκπροσωπούμενης από τους εκκαθαριστές αυτής, και την επικύρωση της με αριθ./2019 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 7§§ 3&5 του ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, φορολογικού έτους 2008.

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

Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015 (α/α/2019): 38.300,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.