



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/05/2018

Αριθμός απόφασης: 1106

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **26/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ήδη λυθείσας κοινοπραξίας «.....» με **ΑΦΜ:** που είχε έδρα επί της οδού, Τ.Κ.,, κατά της με αριθ. **-017** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας κοινοπραξίας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη αριθ. **-2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 11.038,00 € (27.595,00 Χ40%), λόγω λήψης τριών (3) εικονικών ως προς τη συναλλαγή στοιχείων, συνολικής αξίας 27.595,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§§1, 14 και 18§§2 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 66§5, 68, 69 και 71 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 7§3 περ. β' ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, δυνάμει της με αριθμ. **-2016** σχετικής εντολής ελέγχου. Αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. **-2016** υπηρεσιακό σημείωμα – δελτίο πληροφοριών της ίδιας ως άνω υπηρεσίας και η από 22/10/2014 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. για την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, σύμφωνα με τα οποία, η τελευταία εξέδωσε πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα κοινοπραξία.

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» τόσο προς την επιχείρηση «..... ..», όσο και προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στις από 22/10/2014 και 27/12/2017 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρίας με συμπληρωματικά στοιχεία, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι καταχωρήθηκαν στα βιβλία της, τρία (3) πλαστά και εικονικά, ως προς τις συναλλαγές, Δελτία Αποστολής- Τιμολόγια Πώλησης (Δ-Τ.Π.) εκδόσεως της εταιρίας “.....”, για τη χρήση 2007 και συγκεκριμένα τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία:

A/A	ΑΡ.ΣΤΟΙΧ./ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.
1		7.200,00	1.368,00
2		11.610,00	2.205,90
3		8.785,00	1.669,15
ΣΥΝΟΛΟ		27.595,00	5.243,05

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω προβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ατεκμηρίωτη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των συναλλαγών.
2. Παραγραφή της συγκεκριμένης χρήσης ελλείπει συμπληρωματικών στοιχείων- Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σε αντίθεση με όσα ορίζονται στην ΠΟΛ. 1154/2017.
4. Η προσβαλλόμενη πράξη στηρίχθηκε σε εσφαλμένη διάταξη του νόμου 4337/2015.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί ατεκμηρίωτης κρίσης της εικονικότητας των συναλλαγών

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** 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*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3.....,*

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).”

Επειδή όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο της υπηρεσίας που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ’αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ’αρχήν, ν’αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν’αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ’τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν’αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή

πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 2115/2017, 506/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣΤΕ εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, βάσει ενδείξεων, χρησιμοποιώντας τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εκδότης ως στοιχείο που θεμελιώνει την εικονικότητα των συναλλαγών. Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός δεν ευσταθεί, καθότι ο έλεγχος δεν οδηγήθηκε στην ως άνω κρίση, στηριζόμενη μόνο στη φορολογική συμπεριφορά της εκδότης εταιρίας αλλά και σε άλλα σημαντικότερα στοιχεία και ειδικότερα στο γεγονός ότι :

α) Η εκδότης επιχείρηση “.....” δεν πραγματοποίησε αγορές πρώτων υλών, προϊόντων και εμπορευμάτων κατά τις χρήσεις 2005, 2006, 2007 και 2008, ώστε να μπορεί να πραγματοποιήσει πωλήσεις και να εκδώσει φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις στην Ελλάδα και επιπλέον δε δηλώθηκε ως πελάτης με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών που έχουν υποβληθεί στην Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών συστημάτων.

β) Δεν πραγματοποίησε δαπάνες, όπως καύσιμα (πετρέλαιο), ανταλλακτικά μηχανημάτων κλπ. για την χρήση των φερόμενων μηχανημάτων έργων (όπως φορτωτή, τσάπα κομπρεσέρ, κλπ.) για τις χρήσεις 2005, 2006, 2007 και 2008, αλλά ούτε και δηλώθηκε από κάποιον προμηθευτή με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών που έχουν υποβληθεί στην Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών συστημάτων.

γ) Δεν είχε ή δεν χρησιμοποίησε προσωπικό στην επιχείρησή του, (πχ. χειριστή μηχανημάτων, εργάτες κλπ.) σύμφωνα και με σχετικό έγγραφο του (Ι.Κ.Α).

δ) Δεν διέθετε επαγγελματικό αυτοκίνητο για την μεταφορά προϊόντων- εμπορευμάτων, όπως πέτρα, μάρμαρα κλπ. και δεν είχε μηχανήμα έργου όπως προκύπτει από σχετικό έγγραφο του Υπουργείου

ε) Βάσει του υποσυστήματος Μητρώου της, προκύπτει ότι η εκδότρια έκανε έναρξη εργασιών στις 21/05/1993 και διακοπή εργασιών στις 21/10/1994 είχε θεωρήσει τα με αριθμ. έως στελέχη Τ.Π.-Δ.Α. με Πράξη Θεώρησης : -1993, και ίχνος θεώρησης, (.....), τα οποία αφορούσαν το χρονικό διάστημα από 21/05/1993 (έναρξης εργασιών της επιχείρησης) έως 21/10/1994, (διακοπή εργασιών). Επίσης, βάσει της από 21/10/1994 δήλωσης οριστικής παύσης εργασιών της κύριας δραστηριότητας (εξόρυξη και εμπορία μαρμάρων), ακυρώθηκαν την 21/10/1994 τα στοιχεία της ως άνω επιχείρησης, που είχαν ως τότε θεωρηθεί. Στο σημείωμα αναφέρεται ότι τα τελευταία πριν την ακύρωση ΤΠ-ΔΑ που είχαν εκδοθεί, ήταν τα με Νο και Νο, τα οποία αφορούσαν πωλήσεις παγίων της επιχείρησης.

στ) Δε δήλωσε άλλο χώρο άσκησης εμπορικής δραστηριότητας με αντικείμενο «ΕΞΟΡΥΞΗ ΛΙΘΩΝ ΓΙΑ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ» πέρα από την διεύθυνση, με βάση σχετική υπεύθυνη δήλωση της .

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, αλλά ως επιτηδευματίας φορολογικά ανύπαρκτος, δεδομένου ότι είχε προβεί σε δήλωση παύσης του επαγγέλματός του κατά την 21/10/1994. Η κρίση αυτή επικυρώθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., η οποία αφού συνεκτίμησε συνολικά τις διαπιστώσεις όπως περιελήφθηκαν στην από 22/10/2014 έκθεση ελέγχου, έκρινε ότι οι συναλλαγές αυτές ήταν εικονικές και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ατεκμηρίωτης κρίσης της φορολογικής αρχής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της χρήσης 2007 ελλείψει συμπληρωματικών στοιχείων

Επειδή στο άρθρο **72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχυουσες 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, περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου **84, παρ. 1**, 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 επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας», ενώ σύμφωνα με την **παρ. 4 του ίδιου ως άνω άρθρου 84**, το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά **την πάροδο δεκαετίας**, εφ' όσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ... **β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στον Ν. 2238 / 1994, άρθρο 68, παρ. 2, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.**»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **68, παρ. 2**, του **ν. 2238 / 1994**, ρητά ορίσθηκε ότι:« φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν **α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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 την 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 αρχικού φύλλου ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **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 περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των

οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Με βάση τα συμπληρωματικά στοιχεία, η οικεία Αρχή, προκειμένου να εκδώσει τις ως άνω καταλογιστικές πράξεις, μπορεί είτε να συντάξει τη σχετική έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φορολογούμενου, κατά τον έλεγχο δε αυτόν μπορεί να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη αρχής (ΣτΕ 3953-54/2012, 2122/2012, 3705/2011, 459/2009, 3293/2008, 572-574/2007).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: *«Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)»*. Επομένως, η εξουσία της ελεγκτικής αρχής περιορίζεται μόνο στην αξιολόγηση των συμπληρωματικών στοιχείων, που δεν είχαν περιέλθει σε γνώση της κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής ή το χρόνο έκδοσης του οριστικού φύλλου ελέγχου ή του σημειώματος περαίωσης, μη δυνάμενης να επεκταθεί σε περαιτέρω

ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης της προϋπόθεσης της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, περί ανακρίβειας των δηλώσεων.

Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, συνδυαστικά ερμηνευόμενων, συνάγεται ότι προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου ορισμένης χρήσης, εάν περιέλθουν συμπληρωματικά στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά την παρέλευση του χρόνου της κανονικής παραγραφής (πενταετίας). Εν προκειμένω, συμπληρωματικά στοιχεία για τη χρήση 2007, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, αποτέλεσαν η από 22/10/2014 έκθεση ελέγχου για τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων και το με αριθμ. -2016 υπηρεσιακό σημείωμα – δελτίο πληροφοριών τα οποία προέκυψαν εντός της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μετά την παρέλευση του χρόνου της κανονικής παραγραφής, ήτοι, μετά την 31/12/2013, και ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, περί δεκαετούς παραγραφής. Συνεπώς ορθά η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη εντός της προβλεπόμενης δεκαετίας και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης με βάση τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1154/2017

Επειδή, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επικουρικά αναφέρουμε ότι, στους σχετικούς πίνακες της ΠΟΛ. 1154/2017, προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου και για τη χρήση 2007 με την προϋπόθεση της ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994.

Κατόπιν τούτου και επειδή η συγκεκριμένη υπόθεση, χαρακτηρίστηκε από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων ως «προτεραιοποιημένη», εκδόθηκε η με αριθμ. -2016 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τον έλεγχο της επιχείρησης «.....», υπό τη βάση των νέων στοιχείων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, ήτοι, του με αρ.πρωτ. -2016 Υπηρεσιακού Σημειώματος-Δελτίου Πληροφοριών της υπηρεσίας, μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., από τον οποίο προέκυψε ότι εξέδωσε ΠΛΑΣΤΑ και ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία στην προσφεύγουσα επιχείρηση. Υπό το πρίσμα αυτό, ορθά εκδόθηκε από την φορολογική αρχή, η προσβαλλόμενη πράξη και ο εκ του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμός περί ακυρότητας της πράξης λόγω εσφαλμένης εφαρμογής της διάταξης του νόμου 4337/2015

Επειδή με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, καταργήθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 και πλέον επιβάλλονται, για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ.(Ν. 4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013, τα παρακάτω πρόστιμα : α) ...,β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ).....,δ)....., ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Επειδή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι : «3. Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής : α) για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, Δήμων και Κοινοτήτων, Δημοσίων Επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.4. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή στα ακαθάριστα έσοδά τους ως εξής : α) Δέκα τοις εκατό (10%) για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου,

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, οι συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω α', β' και γ' περιπτώσεις προσαυξάνονται κατά εκατό τοις εκατό (100%). Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή των τεχνικών έργων ή των οικοδομών βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τους συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω α', β' και γ' περιπτώσεις μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%). Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών

κατασκευής που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους κατασκευής.

Επειδή με τη ΠΟΛ 1295/7.11.1997 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι : «4. Με το άρθρο 34 του Ν. 2238/94 προβλέπεται ειδικά ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση, τα καθαρά κέρδη των τεχνικών επιχειρήσεων εξευρίσκονται με τη χρήση των μνημονευομένων σε αυτές συντελεστών, ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών τους. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.3 του ίδιου άρθρου, ορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα των εργοληπτικών επιχειρήσεων.

5. Από το συνδυασμό των διατάξεων των παραπάνω άρθρων, προκύπτει ότι σαφώς, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων, εφαρμόζεται η ειδική διαδικασία του άρθρου 34, βάσει της οποίας τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σε κάθε περίπτωση τεκμαρτά, δι'εφαρμογής συντελεστού επί των ακαθαρίστων εσόδων.Ως ακαθάριστα δε έσοδα τούτων και στην περίπτωση ακόμα της μη τηρήσεως βιβλίων και στοιχείων ή ανακριβούς τηρήσεως τούτων, θεωρούνται τα εργολαβικά ανταλλάγματα, τα οποία καθορίζονται με κάθε νόμιμο μέσο. Η μέθοδος δε αυτή, όπως πάγια γίνεται δεκτό από τη νομολογία, εφαρμόζεται υποχρεωτικά από το νόμο, ανεξάρτητα από την ανακρίβεια ή την ανεπάρκεια των βιβλίων (ΣΤΕ 1111/1988, 1633/1980 κ.α).

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, προκύπτει ότι, σε περίπτωση διαπίστωσης σε βάρος τεχνικών επιχειρήσεων των αναφερομένων στα δύο τελευταία εδάφια της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 παραβάσεων (ανακρίβεια, έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων κλπ) για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των εν λόγω επιχειρήσεων, οι συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται από την παράγραφο 4 του άρθρου 34 του ίδιου νόμου δεν προσαυξάνονται με τα ποσοστά, που ορίζονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 32, καθόσον οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή για τις τεχνικές επιχειρήσεις».

Στην προκειμένη, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι μη νομίμως ο έλεγχος επέβαλε πρόστιμο 40% της αξίας των στοιχείων αντί 10% αυτών, δεδομένου ότι στη παρ. 6 της συνταχθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία αποτέλεσε την βάση για τον καταλογισμό μεταξύ άλλων και του προσβαλλόμενου προστίμου Κ.Β.Σ., αναφέρεται σαφώς, ότι τα βιβλία κρίνονται ανακριβή λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, εντούτοις, δεν προσαυξάνονται τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ούτε και ο συντελεστής καθαρού κέρδους, με συνέπεια να μην προκύπτουν διαφορές στη φορολογία εισοδήματος.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι η προσφεύγουσα λειτούργησε για το χρονικό διάστημα από 14/06/2006 μέχρι και 31/12/2009, με την μορφή κοινοπραξίας με σκοπό τη διαμόρφωση της οδού Η ανάληψη του έργου έγινε κατόπιν δημοσίου μειοδοτικού διαγωνισμού τον οποίο προκήρυξε ο Δήμος και στα πλαίσια υπογραφείσας σύμβασης, με τίμημα ύψους 327.593,97 € πλέον Φ.Π.Α. ύψους 62.242,85 €. Για την κατασκευή του έργου, η εργολάβος εταιρία

χρησιμοποίησε υλικά και συγκεκριμένα πλάκες για στρώσιμο και πέτρες κατεργασμένες, τα οποία προμηθεύθηκε από την επιχείρηση με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ, με τα αριθμ. -2007, -2007 και -2007 τιμολόγια – Δελτία Αποστολής. Κατόπιν διενέργειας ελέγχου του εκδότη, τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν πλαστά και εικονικά, δεδομένου της μη υπόστασής του ως επιτηδευματία, τόσο τυπικά όσο και ουσιαστικά. Για το λόγο αυτό, η φορολογική αρχή χαρακτήρισε τα βιβλία της προσφεύγουσας, ως ανακριβή, αλλά κατά εφαρμογή της υπ’ αριθμ. πρωτ. 1114275/11010/B0012/ ΠΟΛ 1295/7.11.1997, δεν προσαύξησε τα ακαθάριστά έσοδα της, ούτε και τον προβλεπόμενο συντελεστή καθαρού κέρδους, αλλά της επέβαλε το πρόστιμο λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 11.038,00 € (27.595,00 χ 40%).

Υπό τα δεδομένα αυτά και λαμβάνοντας υπόψη ότι για την υπό κρίση χρήση :

- για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων, εφαρμόζεται η ειδική διαδικασία του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, βάσει της οποίας τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σε κάθε περίπτωση τεκμαρτά, δι’εφαρμογής συντελεστού επί των ακαθαρίστων εσόδων και όχι λογιστικά (έσοδα – έξοδα).

- ο έλεγχος προσδιόρισε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων και τα καθαρά της κέρδη της επιχείρησης, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρούμενα βιβλία στο ποσό των 285.651,83 ευρώ και στο ποσό των 28.565,18 ευρώ, αντίστοιχα, χωρίς στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου εισοδήματος, να καταγράφεται προφανής δυσαναλογία των δαπανών κατασκευής του έργου όπως εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής (διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους κατασκευής) και δεν έγινε προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους της επιχείρησης κατά 60%.

Επειδή η καταχώρηση των συγκεκριμένων εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης “.....” δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός και το εν λόγω πρόστιμο με την παρούσα απόφαση, περιορίζεται στο ύψος των 2.759,50 (27.595,00 χ 10%) ευρώ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη λυθείσας κοινοπραξίας «.....» με **ΑΦΜ:**, ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015	Βάσει	Βάσει Απόφασης
------------------------------------	-------	----------------

	Ελέγχου	
Υπ'αρ. -2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2007	11.038,00	2.759,50

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.