



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 10/04/2017

Αριθμός απόφασης: 2416

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 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή)*», όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 09/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ με έδρα τη του νομού κατά: α) του υπ' αριθμ./...../2016 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, β) του υπ' αριθμ./...../2016 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 και γ) του υπ' αριθμ./...../2016 Οριστικού Διορθωτικού

Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τον υπ' αριθμ./...../2016 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, β) τον υπ' αριθμ./...../2016 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 και γ) τον υπ' αριθμ./...../2016 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 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:

α) Με τον υπ' αριθμ./...../2016 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 148,80 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §§ 3, 4 και 5 του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 10 § 1, 11, 12, 13, 13^α, 14, 15, 16, 18 §§ 1, 3 και 9, 2 § 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και 19 του ν.2523/1997.

β) Με τον υπ' αριθμ./...../2016 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 23.639,68 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §§ 3, 4 και 5 του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 10 § 1, 11, 12, 13, 13^α, 14, 15, 16, 18 §§ 1, 3 και 9, 2 § 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και 19 του ν.2523/1997.

γ) Με τον υπ' αριθμ./...../2016 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 33.360,30 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §§ 3, 4 και 5 του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 10 § 1, 11, 12, 13, 13^α, 14, 15, 16, 18 §§ 1, 3 και 9, 2 § 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και 19 του ν.2523/1997.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 12/10/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ'

αριθμ./.../...../2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Πιο συγκεκριμένα, διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Αγρινίου το με αριθμ. πρωτ./2015 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ με συνημμένη την από 04/12/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. της ίδιας Υπηρεσίας, η οποία αποτέλεσε νέο στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68 § 2 και 25 § 5 και 72 § 6 του ν. 4174/2013.

Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου, η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία (Δ.Α.-Τ.), τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής:

ΧΡΗΣΗ	Α/Α	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
2006	1	/2006	372,00	70,68	442,68
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2006			372,00	70,68	442,68
2007	1	/2007	1.530,00	290,70	1.820,70
2007	2	/2007	3.712,50	705,38	4.417,88
2007	3	/2007	1.575,00	299,25	1.874,25
2007	4	/2007	1.417,50	269,33	1.686,83
2007	5	/2007	7.350,00	1.396,50	8.746,50
2007	6	/2007	1.417,50	269,33	1.686,83
2007	7	/2007	630,00	119,70	749,70
2007	8	/2007	1.575,00	299,25	1.874,25
2007	9	/2007	945,00	179,55	1.124,55
2007	10	/2007	3.588,00	681,72	4.269,72
2007	11	/2007	682,00	129,58	811,58
2007	12	/2007	1.622,50	308,28	1.930,78
2007	13	/2007	4.781,34	908,46	5.689,80
2007	14	/2007	1.575,00	299,25	1.874,25
2007	15	/2007	2.677,50	508,73	3.186,23
2007	16	/2007	15.525,00	2.949,75	18.474,75
2007	17	/2007	8.495,37	1.614,12	10.109,49
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2007			59.099,21	11.228,88	70.328,09
2008	1	/2008	13.921,50	2.645,09	16.566,59
2008	2	/2008	8.496,50	1.614,34	10.110,84
2008	3	/2008	2.970,00	564,30	3.534,30
2008	4	/2008	9.641,00	1.831,80	11.472,80
2008	5	/2008	9.613,50	1.826,57	11.440,07
2008	6	/2008	2.970,00	564,30	3.534,30
2008	7	/2008	2.805,00	532,95	3.337,95
2008	8	/2008	5.670,00	1.077,30	6.747,30
2008	9	/2008	7.237,50	1.375,13	8.612,63
2008	10	/2008	10265	1950,35	12.215,35
2008	11	/2008	9810,75	1864,04	11.674,79
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2008			83.400,75	15.846,17	99.246,92

Εν όψει των παραπάνω παραβάσεων η Υπηρεσία Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου εξέδωσε το με αριθμ./2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. καθώς και τα συμπληρωματικά σημειώματα περαίωσης και στη συνέχεια, μετά και την εξέταση του με αριθμ. πρωτ./2016 υπομνήματος αντιρρήσεων του προσφεύγοντος, προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ./...../2016,/...../2016 και/...../2016 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η επιχείρηση έχει υπαχθεί για τα φορολογικά έτη 2006 έως και 2008 στην περαίωση των ν.3697/2008 και 3888/2010 – Η φορολογική αρχή επανέρχεται διενεργώντας έλεγχο σε περαιωμένες χρήσεις κατά παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης αλλά και των διατάξεων του ανωτέρου νόμου.
- Οι συναλλαγές του με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ήταν πραγματικές, νόμιμες και έλαβαν χώρα μεταξύ των αναγραφόμενων στα φορολογικά στοιχεία επιχειρήσεων.
- Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του αντισυμβαλλόμενου «.....» έγινε νόμιμα με μετρητά σύμφωνα με όσα ο νόμος ορίζει.
- Η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «.....» ήταν φορολογικά υπαρκτή κατά το χρόνο της συναλλαγής, με αποτέλεσμα τη επιχείρησή του να συναλλαχθεί καλόπιστα μαζί της.
- Η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει αλλά αντιθέτως συμπεραίνει την εικονικότητα των αμφισβητούμενων συναλλαγών.
- Οι προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./...../2016,/...../2016 και/...../2016 πράξεις επιβολής προστίμου χρήσεων 2006-2008 τυγχάνουν ακυρωτέες ως νομικά πλημμελείς, καθώς ακόμα και εάν ήθελε κριθεί η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, η επιχείρησή του έπρεπε να υπαχθεί στην περ. ε της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/20185 και όχι στην περ. β της παρ. 3 του άρθρου αυτού.
- Οι προσβαλλόμενες οριστικές καταλογιστικές πράξεις πρέπει να ακυρωθούν και να εφαρμοστεί το άρθρο 3 του ν. 4337/2015, σε διαφορετική περίπτωση ο αποκλεισμός του από το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς που θεσπίζει ο ανωτέρω νόμος θα συνιστά κατάφωρη παραβίαση της συνταγματικά θεμελιωμένης αρχής της ισότητας και της χρηστής διοίκησης καθώς και της αρχής της αναλογικότητας και το δικαίωματος για δίκαιη δίκη (άρθρο 6 ΕΣΔΑ).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/94:

«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 δημοσίας 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 προϊστάμενου 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.

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 ποίο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή στο άρθρο 9 του ν. 3259/2004, όπως αυτός τροποποιήθηκε με το άρθρο 28 του ν.3697/2008, σχετικά με τη διαδικασία της περαίωσης ορίζεται:

«Άρθρο 9 Διαδικασία περαίωσης

.....

4. Ο επιτηδευματίας, εφόσον επιθυμεί να περαιώσει τις ανέλεγκτες υποθέσεις του, προσέρχεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που αναγράφεται στο Μηχανογραφημένο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, συμπληρώνει τις οικείες ενδείξεις και επί του Σημειώματος αυτού συντάσσεται σχετική πράξη, η οποία υπογράφεται από τον ίδιο και τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κατά την υπογραφή της πράξης καταβάλλεται υποχρεωτικώς το δέκα τοις εκατό (10%) του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και τυχόν προστίμου Κ.Β.Σ.. Η υπογραφή από τον επιτηδευματία αυτής της πράξης συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Μηχανογραφημένου Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και όλων όσα ορίζονται με τον παρόντα νόμο σχετικά με την περαίωση των παραπάνω υποθέσεων του. Η κατά τα παραπάνω προθεσμία προσέλευσης και υπογραφής δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από χρονικό διάστημα τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία έκδοσης του Μηχανογραφημένου Εκκαθαριστικού Σημειώματος
Σε περίπτωση που δεν παραλήφθηκε αυτό ταχυδρομικά η προθεσμία προσέλευσης και υπογραφής δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από χρονικό διάστημα δέκα (10) ημερών από την κοινοποίησή του επί αποδείξει.

5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊστάμενου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.

.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010:

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επίσης σύμφωνα με την ΠΟΛ.1147/27.10.2010 Α.Υ.Ο. (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 έως 13 του ν.3888/2010 σχετικά με την εκούσια κατάργηση των φορολογικών διαφορών.):

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την 13.10.2010 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν παραληφθεί ή κατασχεθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχός τους μέχρι την ημερομηνία αυτή.»

Περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 (Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων), με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

«Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα

στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων». (Σχετ. και η με αριθμό 2122/2012 απόφαση του ΣΤΕ.)»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 περ. β' του ν. 3888/2010:

«Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α)

β) Το περιεχόμενο, ο χρόνος, ο τρόπος και η διαδικασία έκδοσης Εκκαθαριστικού ή Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 9, καθώς και οι συνέπειες και οι διαδικασίες που ακολουθούνται σε περίπτωση μη αποδοχής του από τον επιτηδευματία.»

Κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων αυτών εκδόθηκε η ΠΟΛ.1019/28.1.2011 Α.Υ.Ο. (Έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του ν. 3888/2010 περί περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων, συνέπειες επί μη αποδοχής τους από τους επιτηδευματίες και υποβολή ειδικού σημειώματος δήλωσης της λήψης ή έκδοσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων), βάσει της οποίας:

«1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού τα εξής στοιχεία:

.....

8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ.1138/11.10.2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του.

9. Σε περίπτωση που μετά την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος προκύψουν για τα οικονομικά έτη για τα οποία το Σημείωμα αυτό έγινε αποδεκτό επιπλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, εκδίδεται εκ νέου Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, εφαρμοζόμενων ανάλογα και στην περίπτωση αυτή των οριζόμενων στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει περαιώσει τη χρήση 2006 με το ν. 3697/2008 αποδεχόμενος το υπ' αριθμ./....../2008 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης της Δ.Ο.Υ. Αμφιλοχίας και τις χρήσεις 2007 και 2008 με το ν. 3888/2010 αποδεχόμενος το υπ' αριθμ./2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης. Οι προσβαλλόμενες πράξεις προστίμου Κ.Β.Σ. εκδόθηκαν συνεπεία της από 04/12/2015 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ. Βάσει της έκθεσης αυτής, ο προσφεύγων έλαβε εικονικά, ως προς το ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια Πώλησης Προϊόντων), εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ Ως εκ τούτου η ως άνω έκθεση ελέγχου αποτελεί «συμπληρωματικό στοιχείο», κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. Συνεπώς η φορολογική αρχή είχε το δικαίωμα να επανέλθει για την διενέργεια συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις στις περαιωμένες χρήσεις 2006-2008 και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«Για την πώληση αγαθώνκαι την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματίαγια την άσκηση του επαγγέλματός του ή την εκτέλεση του σκοπούεκδίδεται τιμολόγιο».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε

έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).»

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με το φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, εν προκειμένω, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα επίδικα τιμολόγια, καθώς στην από 04/12/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ και ακολούθως στην από 12/10/2016 θεωρηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, παρατίθενται, με σαφήνεια και πληρότητα, τα πραγματικά περιστατικά που προέκυψαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος ότι η εκδότρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, δεν ήταν δυνατόν να είναι σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές (ανυπαρξία αγορών από προμηθευτές που να δικαιολογούν την κύρια δραστηριότητά της, μη αναγραφή στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης του αριθμού κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου ή αναγραφή ανύπαρκτου αριθμού, έκδοση πλήθους πλαστών φορολογικών στοιχείων κτλ.). Συνεπώς το βάρος απόδειξης της συναλλαγής μετατίθεται στον προσφεύγοντα, ο οποίος όμως δεν προσκομίζει κάποιο στοιχείο, με το οποίο να αποδεικνύεται με βεβαιότητα ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/97 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη, φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ισχύει:

«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:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

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) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

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.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή επιπλέον με το με αριθμ. πρωτ. ΑΤΚΕ 1040901 ΕΞ 2016 /10043 έγγραφο του αυτοτελούς τμήματος κοινοβουλευτικού ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκε:

«.....Από 17.10.2015, τόσο για τις παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 , δηλαδή μέχρι 26.7.2013, για τις οποίες εφαρμόζονταν οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, όσο και για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (δηλαδή από 26.7.2013 μέχρι και 16.10.2015), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015 (12.10.2015), δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπουν οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.....».

Περαιτέρω στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης αναφέρεται:

«10. Δεδομένων των ανωτέρω, οι πράξεις προσδιορισμού προστίμων που αφορούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του Ν.3888/2010 και για τις οποίες προκύπτουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, προσδιορίζονται πλέον σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του

άρθρου 7 του Ν.4337/2015, χωρίς τη δυνατότητα περαιτέρω μείωσης στο ένα πέμπτο (1/5) στο πλαίσιο διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού.»

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 3 και 4 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε με το ν.3156/2003 για τη χρήση 2006:

«3. Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων 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, δημόσιων 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.

Επί εισφοράς αναληφθέντος όλου ή μέρους του έργου σε εταιρία οποιασδήποτε μορφής ή κοινοπραξία που έχει την έδρα της στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, στην οποία μετέχει και ο εισφέρων ανάδοχος ή απευθείας συμβασιούχος, τα κατά τις διατάξεις της παρούσας περίπτωσης λαμβανόμενα ως ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται κτώμενα από την εταιρία ή κοινοπραξία και η εισφορά αυτή δεν θεωρείται υπεργολαβία.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρία, στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρίας.

Επίσης, εφαρμόζεται και στην περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από εταιρία μέλος της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή από κοινοπραξία επιχειρήσεων μέλους της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας.

β) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης

γ) Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ίδιων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών.

4. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή στα ακαθάριστα έσοδα τους ως εξής:

α) Δέκα τοις εκατό (10%) για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου.

β) Δώδεκα τοις εκατό (12%) για τα έργα της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου.

γ) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης 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 100% (εκατό τοις εκατό). 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 σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3522/2006 και οι διατάξεις του εφαρμόζονται για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από 1/1/2007 και μετά:

«4. Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής:

α) Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων 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.

β) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης.

γ) Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ίδιων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών.

5. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος προσδιορίζονται τεκμαρτά για το οικονομικό έτος 2007 με τη χρήση συντελεστή στα ακαθάριστα έσοδα του, ο ισχυρισμός του ότι η επιχείρησή του έπρεπε να υπαχθεί στην περ. ε της παρ. 3 του άρθρου 7 του

ν.4337/20185 και όχι στην περ. β της παρ. 3 του άρθρου αυτού, καθώς η λήψη των εικονικών τιμολογίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός για τη χρήση 2006.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3522/2006, από 01/01/2007 τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων γενικώς, προσδιορίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Β' ή Γ' κατηγορία του Κ.Β.Σ. Κρίσιμος χρόνος για την εφαρμογή του λογιστικού τρόπου προσδιορισμού των κερδών από την εκτέλεση δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου είναι η ημερομηνία υπογραφής της αρχικής σύμβασης ανάληψης του έργου (έγγραφα 1035038/10347/Β0012/11.4.2003, 1043571/850/Α0012/14.06.2007 της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών). Εν προκειμένω, από τα προσκομισθέντα στοιχεία και τα στοιχεία του φακέλου, δεν προκύπτει ότι τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος στις χρήσεις 2007 και 2008 προέρχονται από εκτελεσθέντα έργα τα οποία είχε αναλάβει πριν την 1/1/2007. Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ορθά για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009 εφάρμοσε τον τεκμαρτό τρόπο προσδιορισμού των κερδών του και ο ισχυρισμός του ότι η λήψη των εικονικών τιμολογίων δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός για τα εν λόγω έτη.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 09/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και συγκεκριμένα: α) την τροποποίηση του υπ' αριθμ./...../2016 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 και β) την επικύρωση των υπ' αριθμ./...../2016 και/...../2016 Οριστικών Διορθωτικών Προσδιορισμών Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007-31/12/2007 και 01/01/2008-31/12/2008 αντίστοιχα.

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

Α) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2006-31/12/2006

Πρόστιμο Συνολικού Ποσού: 37,20 € (=372,00 * 10%)

Β) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007-31/12/2007

Πρόστιμο Συνολικού Ποσού: 23.639,68 €

Γ) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

Πρόστιμο Συνολικού Ποσού: 33.360,30 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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.