



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604565

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 16-2-2017

Αριθμός απόφασης: 1489

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. Της παρ.1 του άρθρου 17 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ.111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Του άρθρου 6 της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. 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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 24-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με αριθμό/ 13-9-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της με αριθμό/ 13-9-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της με αριθμό/ 13-9-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ για τη χρήση 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/ 13-9-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, την με αριθμό/ 13-9-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και την με αριθμό/ 13-9-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης

βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ για τη χρήση 2010, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 13-9-2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 24-10-2016 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:

Με τη με αριθμό/ 13-9-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προσδιορίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος στον προσφεύγοντα ποσού 175.933,9€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 211.120,68€, βάσει της από 13-9-2016 έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/ 10-5-2016 εντολής ελέγχου.

Με τη με αριθμό/ 13-9-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα ποσού 62.109,1€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 74.530,92€, βάσει της από 13-9-2016 έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/ 10-5-2016 εντολής ελέγχου.

Με τη με αριθμό/ 13-9-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού 156.394€, βάσει της από 13-9-2016 έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/ 10-5-2016 εντολής ελέγχου.

Με την από 21-12-2015 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ στην επιχείρηση, κατόπιν της με αριθμό εντολής ελέγχου, 32 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως και λήπτη τον προσφεύγοντα κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή για τους εξής λόγους: 1.δεν είχε μηχανήματα έργου ικανά να πραγματοποιήσουν τα τεχνικά έργα που φέρεται να πραγματοποιήσει, 2.δεν είχε θεωρήσει και τηρήσει βιβλίο μηχανημάτων έργου για καθένα από τα δυο μηχανήματα που φέρεται να είχε στην κατοχή του, 3.δεν είχε απασχολήσει ικανό αριθμό προσωπικού σε όλες τις ειδικότητες των οικοδομικών εργασιών και επιπλέον οδηγών φορτηγών αυτοκινήτων, 4.τα φορολογικά στοιχεία που εξέδιδε είχαν γενική και αόριστη περιγραφή της παρασχεθείσας εργασίας, 5.τα μεταφορικά μέσα που αναφέρονται στα στοιχεία ήταν φορτηγά ιδιωτικής χρήσης που δεν είχαν τη δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις διακινήσεις που φέρεται να πραγματοποιήσαν, 6.δεν τηρούσε ενιαία αρίθμηση για τα στοιχεία που εξέδιδε – είχε θεωρήσει περισσότερα του ενός μπλοκ και δεν τα εξαντλούσε, 7.πλήθος στοιχείων εκδόθηκαν με ημερομηνίες προγενέστερες από την ημερομηνία θεώρησης του μπλοκ, 8.πλήθος στοιχείων δεν εξοφλήθηκαν μέσω δίγραμμης επιταγής ή τραπεζικού λογαριασμού, 9.από το άνοιγμα των λογαριασμών του προκύπτει ότι με πολλούς πελάτες του πραγματοποιούνταν αυθημερόν κατάθεση στο λογαριασμό του ως εξόφληση τιμολογίων που είχε εκδόσει, ανάληψη του ποσού σε μετρητά

και νέα κατάθεση στο λογαριασμό του πελάτη του (ποσού ίσου με την καθαρή αξία του τιμολογίου, δίχως το Φ.Π.Α.).

Ο έλεγχος απέστειλε με συστημένη επιστολή το με αριθμό/ 23-6-2016 σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του ελέγχου, την με αριθμό/ 28-6-2016 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, τον με αριθμό/ 28-6-2016 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, τον με αριθμό/ 28-6-2016 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. και τον με αριθμό/ 28-6-2016 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α.. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/ 21-7-2016 υπόμνημα, στο οποίο αναφέρει ότι: α) λόγω της φύσης των εργασιών (τοποθέτηση και αφαίρεση) δεν ήταν δυνατόν να αναγράφεται επακριβώς η εκτελούμενη εργασία σε κάθε τιμολόγιο, β) ο εκδότης των τιμολογίων είχε τα απαιτούμενα για την εκτέλεση των έργων μηχανήματα (φωτογραφίες των οποίων προσκομίζει με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή με την επωνυμία του εκδότη των τιμολογίων), γ) το ποσό των τιμολογίων το κατέθετε ακέραιο ώστε να είναι ευχερής η αρχειοθέτηση των παραστατικών και στη συνέχεια λάμβανε ένα ποσό από αυτό ως ταμειακή διευκόλυνση (το οποίο κατέβαλε σταδιακά με μετρητά στον εκδότη των τιμολογίων), δ) η επιβολή ως πρόστιμο Φ.Π.Α. του τριπλάσιου ποσού Φ.Π.Α. των τιμολογίων δεν είναι σωστή, καθώς στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι το ποσό του Φ.Π.Α. το παρακρατούσε ο εκδότης των τιμολογίων και είναι δική του ευθύνη η απόδοσή του στο Δημόσιο.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Οι συναλλαγές είναι πραγματικές και οι εργασίες που είχε αναλάβει ο προσφεύγων για τη Δ.Ε.Η. πραγματοποιήθηκαν
- Για τις εργασίες που αφορούν τα τιμολόγια χρειαζόταν γερανοφόρο φορτηγάκι με παπαγάλο και ο εκδότης των τιμολογίων είχε τέτοια μηχανήματα, τα οποία δεν δηλώνονται υποχρεωτικά ως μηχανήματα έργου αλλά ως ΙΧ γερανοφόρα φορτηγά – επιπλέον δεν βρήκε ο έλεγχος άλλους προμηθευτές του προσφεύγοντα που να παρείχαν τις συγκεκριμένες εργασίες ώστε να υπάρξει αμφισβήτηση αναφορικά με το πρόσωπο που πραγματοποίησε τις εργασίες αυτές
- Ο εκδότης των τιμολογίων δεν είχε ασφαλισμένο προσωπικό για την πραγματοποίηση των έργων, διότι προσωπικό επέλεγε ο ίδιος ο προσφεύγων και η πρόσληψη και ασφάλιση του εν λόγω προσωπικού γινόταν στο όνομα της αναδόχου (κατά το έτος 2010 ήταν 13 άτομα), βάσει του προσκομιζόμενου ιδιωτικού συμφωνητικού, του πίνακα προσωπικού της κατατεθειμένου στην Επιθεώρηση Εργασίας και των μηχανογραφημένων ΑΠΔ
- Είχε συμφωνήσει άτυπα με τον εκδότη των τιμολογίων να τον εξοφλεί με καταβολή μέσω τράπεζας ολόκληρου του ποσού κάθε τιμολογίου και να παρακρατεί ο εκδότης των τιμολογίων το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις συναλλαγές και να επιστρέφει στον προσφεύγοντα το υπόλοιπο ποσό ως άτυπο δάνειο – ταμειακή διευκόλυνση μέχρι να λάβει ο ίδιος την πληρωμή του από τη ΔΕΗ

Επειδή η κρίση περί εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/1995).

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ και αφότου οι ελεγκτές της έλαβαν υπόψη το σύνολο των στοιχείων που είχαν στη διάθεσή τους (τη συνολική συναλλακτική συμπεριφορά του εκδότη των τιμολογίων), συντάχθηκε η από 21-12-2015 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ., σύμφωνα με την οποία 32 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως και λήπτη τον προσφεύγοντα κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Επειδή από τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος σε σχέση με άλλους πελάτες της επιχείρησης, προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση εισέπραττε το τίμημα των τιμολογίων που εξέδιδε σε τραπεζικό της λογαριασμό. Στη συνέχεια, σε ορισμένες περιπτώσεις, διαπιστώθηκε, ότι αυθημερόν έκανε ανάληψη του ποσού, κρατούσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. και το υπόλοιπο ποσό το επέστρεφε στον πελάτη της, ο οποίος, την ίδια ημέρα και ώρα, κατέθετε το υπόλοιπο ποσό σε δικό του λογαριασμό. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι τα εν λόγω εκδοθέντα στοιχεία εκδόθηκαν με σκοπό οι πελάτες του εκδότη των φορολογικών στοιχείων να εμφανίσουν στα βιβλία τους δαπάνες (με παράλληλη έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α.) και συγκεκριμένα η προσφεύγουσα επιχείρηση να εισπράξει από μεγαλύτερο ποσό.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο εξέδωσε 32 φορολογικά στοιχεία προς τον προσφεύγοντα, συνολικής καθαρής αξίας 390.985 € πλέον Φ.Π.Α. 62.109,1 €, ήτοι συνολικής αξίας 453.094,1 €. Τα συγκεκριμένα παραστατικά είχαν καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο της επιχείρησης (βιβλίο εσόδων – εξόδων). Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς την συναλλαγή.

Επειδή, ως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για την λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, όπως οι κινήσεις του λογαριασμού όψεως της εκδότριας επιχείρησης, από τις οποίες προέκυψε ότι τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με κατάθεση στο λογαριασμό του εκδότη και αυθημερόν, εντός ολίγων λεπτών, πραγματοποιούνταν ανάληψη του ποσού από τον εκδότη των τιμολογίων και κατάθεση του ποσού (έχοντας αφαιρέσει το Φ.Π.Α.) σε ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων» του Π.Δ.186/1992: *«9. 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, επιφυλασσομένων 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 ο προσφεύγων δεν επέδειξε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές, ούτε προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία τα οποία να τεκμηριώνουν τις αιτιάσεις του, ως εκ τούτου, ο έλεγχος κρίνει ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν δεν ανταποκρίνονται σε πραγματική συναλλαγή.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε οιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του ότι ελάμβανε δάνειο από τον εκδότη των τιμολογίων, κατόπιν σχετικής τους συμφωνίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4174/2013: *«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, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997: *«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ186/1992 (Κ.Β.Σ.), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 31 του ν.3522/2006: *«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:*

...

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Ακαθάριστο εισόδημα» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ν.3296/2004: *«Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:*

α) ...

β) ...

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσηύκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 «Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 12 του ν.3522/2006: «2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδά τους. Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32. ... 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.

...

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.. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών ισχύουν οι πιο κάτω συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται στα αντίστοιχα, κατά περίπτωση, ακαθάριστα έσοδα:

α) Για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, δέκα τοις εκατό (10%) στα ακαθάριστα έσοδα που ορίζονται στην παράγραφο αυτή.

...

Σε περίπτωση μη επίδειξης στον έλεγχο ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων, οι πιο πάνω συντελεστές καθαρού κέρδους διπλασιάζονται, ενώ σε περίπτωση ανεπάρκειας των βιβλίων, προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%).

Επίσης, όταν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ν.3296/2004: «2.Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

...

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών που απεικονίζονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια εκδόσεως

Επειδή δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο η πραγματοποίηση των έργων που ανέλαβε και πραγματοποίησε για ο προσφεύγων, οι ισχυρισμοί του περί πιστοποίησης και βεβαίωσης της πραγματοποίησης των έργων αλυσιτελώς προβάλλονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 24-10-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

Προσδιορισμός εισοδήματος χρήσης 2010 :

Διαφορά φόρου	175.933,90 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	211.120,68 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	387.054,58 €

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. χρήσης 2010 :

Αξία φορολογητέων εισροών	560.327,40 €
Διαφορά φόρου εισροών	22.307,82 €
Φόρος για καταβολή	62.109,10 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	74.530,92 €
Οριστική φορολογική υποχρέωση	136.640,02 €

Πρόστιμο ν.4337/2015 για τη χρήση 2010 : 156.394€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.