



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α7 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Θεσσαλονίκη ...

Αριθμός Απόφασης : ...

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. Της παρ 3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

γ. Του άρθρου 59 του π.δ.111/2014(Α'178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με έδρα της επιχείρησής του την, κατά των αριθ. ...Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικών ετών ... και ... αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...

4.Τις ως άνω πράξεις της Δ.Ο.Υ. ...

5.Τις από 22/06/2016 απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις παραπάνω αναφερόμενες δύο (2) προσβαλλόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό **37.932,51€**, ως ακολούθως:

Με την

- 1) υπ. αριθ. ... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε συνολικό ποσό φόρου ύψους **23.481,94€**, για το οικ. έτος
- 2) υπ. αριθ. ... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ... επιβλήθηκε συνολικό ποσό φόρου ύψους **14.450,57€** για το οικ. έτος

Από το Σ.Δ.Ο.Ε. – Περιφ/κη Δ/νση ..., διεξήχθη έλεγχος στην επιχείρηση «...» και σύμφωνα με την από ... έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. διαπιστώθηκε η λήψη εικονικών συναλλαγών από την επιχείρηση «...». Τα παρακάτω τιμολόγια κατασχέθηκαν με την αρ. ... έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων. Πιο συγκεκριμένα, πλαστά και εικονικά χαρακτηρίστηκαν 5 τιμολόγια στη χρήση ... (τα Δ.Α. Τιμολόγια :), συνολικής αξίας 72.210,00 ευρώ συν Φ.Π.Α. 12.997,80 ευρώ και 12 τιμολόγια στη χρήση ... (τα Δ.Α. Τιμολόγια:), συνολικής αξίας 112.875,00 ευρώ συν Φ.Π.Α. 21.237,75 ευρώ. Τα ανωτέρω κατασχεθέντα στοιχεία είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους επειδή η επιχείρηση «...» δεν πραγματοποίησε δραστηριότητες από την στο κεντρικό και από την στο υποκατάστημα,

αλλά και πλαστά αφού η επιχείρηση δεν είχε θεωρήσει τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, άρα για τις χρήσεις που εμφανίζονται οι συγκεκριμένες συναλλαγές η επιχείρηση ήταν ανύπαρκτη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, για τις χρήσεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Ο φορολογικός έλεγχος που καταλόγισε σε βάρος της, παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ήταν ελλιπής και αναξιολόγητος. Τις επίδικες περιόδους ... η επιχείρηση ασχολούνταν με την εργολαβία οικοδομικών εργασιών, ενώ μετά τις ... το αντικείμενο της επιχείρησης άλλαξε σε καφεκοπτείο- γαλακτοπωλείο με άλλη διεύθυνση. Τα είδη που αγοράστηκαν με τα επίδικα τιμολόγια αφορούσαν σκαλωσιές και είδη που ήταν απαραίτητα για τη λειτουργία της επιχείρησης τα έτη ... και ..., άρα αναίτια ο έλεγχος θεώρησε τα συγκεκριμένα τιμολόγια άσχετα με τη λειτουργία της επιχείρησης.
- 2) Θεωρεί ότι ο έλεγχος δεν έχει αρκετά στοιχεία στη διάθεσή του για να θεωρηθεί ότι η επιχείρηση «.....» εξέδωσε εικονικά στοιχεία. Ισχυρίζεται ότι η εικονικότητα της συναλλαγής πρέπει να αποδειχθεί από τη φορολογούσα αρχή, αφού η παράνομη λειτουργία της πωλήτριας εταιρίας είναι χωρίς σημασία για τον επιτηδευματία αγοραστή και δεν δύναται να θεωρηθεί ως θέσφατο.
- 3) Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για καταλογισμό δεδομένου ότι δεν υπήρχε εντολή ελέγχου για τις επίδικες χρήσεις μέχρι την 31/12/2013.
- 4) Λανθασμένη η εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους ως 25% αντί του ορθού 12% ήτοι ο προβλεπόμενος συντελεστής ιδιωτικών έργων με ίδια υλικά, διότι η αγορά των υλικών είναι πραγματική.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) 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 ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «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 ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει,

παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§2 του Π.Δ. 186/92: «...Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ισχύουν, ορίζεται: «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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η του ν. 1591/86 – Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «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, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1071/2015, έγινε αποδεκτό ότι ο καλής πίστης λήπτης φορολογικού στοιχείου, **εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλόπιστα αγνοών την εν λόγω εικονικότητα)**, δύναται να εκπέσει την σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντίθετα,

αυτό είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστης λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου. Στα παραπάνω στοιχεία της παρούσας ενότητας αιτιολογούνται πλήρως οι λόγοι για τους οποίους η προσφεύγουσα δεν τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της των υπό κρίση Τ.Π..

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και πλαστότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η απόέκθεση ελέγχου του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακή Διεύθυνση περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα επειδή ως προς την εκδότρια επιχείρηση «....» διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

1. Η επιχείρηση δεν έχει πραγματοποιήσει δραστηριότητες από τις ... στο κεντρικό και από τις ... στο υποκατάστημα, κατά συνέπεια το ... όπου φέρεται ότι έγιναν οι συναλλαγές, δεν υπήρχε επιχείρηση.
2. Τα στελέχη των επίμαχων Δ.Α. – Τ.Π. ..., είναι πλαστά, αφού όπως προκύπτει από την καρτέλα θεώρησης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. η επιχείρηση αυτή δεν είχε θεωρήσει τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία
3. Δε βρέθηκε ούτε προσκομίστηκε στη φορολογική αρχή ιδιωτικό συμφωνητικό θεωρημένο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μεταξύ της επιχείρησης και του προσφεύγοντος που να αναφέρει τους όρους της συναλλαγής.
4. Η εξόφληση του τιμήματος των τιμολογίων έγινε τοις μετρητοίς, παρά το σχετικά μεγάλο ύψος της αξίας της συναλλαγής
5. Σύμφωνα με τα επίμαχα τιμολόγια, ως τόπο αποστολής των υλικών αναγράφεται μια διεύθυνση η οποία είχε προ καιρού εγκαταλειφθεί και στα σώματα των ανωτέρω στοιχείων δεν αναγράφεται, ούτε ο τόπος φόρτωσης, ούτε ο τόπος προορισμού των υλικών. Τέλος δεν αναφέρεται στο Δ.Α. – Τ.Π.Υ. το μεταφορικό μέσο με το οποίο μεταφέρθηκαν τα σχετικά υλικά, πράγμα το οποίο είναι απαραίτητο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 12 παρ. 14 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 11 παρ. 5 περ. β του Π.Δ. 186/92

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επέδειξε το προσήκον ενδιαφέρον και προσοχή στις μεταξύ του συναλλαγές με την «...», δεν αναφέρει υπό ποιες συνθήκες πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, δε δικαιολογεί τις φορολογικές ατασθαλίες όσον αφορά τη μεταφορά των αγαθών καθώς επίσης και την έλλειψη συμφωνητικού για την αγορά αγαθών και γενικότερα επέδειξε συμπεριφορά αμελή απέναντι στις επαγγελματικές του συναλλαγές.

Επειδή, όλες οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν τοις μετρητοίς και όχι μέσω τραπεζικού – πιστωτικού ιδρύματος

Επειδή, ο προσφεύγων όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή του πίστη ως προς τους εκδότες με κάθε νόμιμο μέσο, όπως για παράδειγμα την επίσκεψη στην έδρα (των εκδοτών) και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικά υπαρκτά πρόσωπα (βλ. Σ.Τ.Ε. 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002).

Ως προς τον τρίτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν διότι το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, για τις επίμαχες χρήσεις έχει οριστικά παραγραφεί, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.».

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

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

Επειδή, από τη Δ.Ο.Υ. είχε εκδοθεί η υπ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, η οποία αντικαταστήθηκε από την εντολή της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... λόγω εξαίρεσης της αρχικής με την με αριθ. ... απόφαση Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., από τη διαδικασία ελέγχου με την ΠΟΛ 1072/11 και ελέγχου λόγω εικονικότητας με την ΠΟΛ 1037/2050 για την προσφεύγουσα που αφορούσε τις χρήσεις ... με αποτέλεσμα να παραταθούν οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους, σύμφωνα τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/2013).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270/2014) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις

31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίστηκε ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή Θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 3 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι επίμαχες χρήσεις δεν έχουν παραγραφεί δεδομένου ότι η εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις κι ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε εντός της προθεσμίας της παραγραφής. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 34 §4 περ. γ του Ν. 2238/1994 :«4.Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπερεργολάβων 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)...β)...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».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 34§5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι : «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).....β).....γ) Για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου, είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30.

Επειδή οι συναλλαγές του προσφεύγοντος με την εταιρία «.....» κρίνονται εικονικές ως προς το σύνολό τους, λόγω της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη, προκύπτει ως λογική συνέπεια η χρήση των παραπάνω διατάξεων και του συντελεστή του 25% για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του προσφεύγοντος, αφού πρόκειται για ιδιωτικά έργα χωρίς ίδια υλικά .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του ... και την επικύρωση των υπ' αριθ. κατά των αριθ. ... και Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικών ετών αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης – Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση:

Συνολικό ποσό καταλογισμού **37.932,51€** ως ακολούθως:

A. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος οικ. έτουςμε αριθμό

Ποσό κύριου φόρου εισοδήματος. 10.673,61€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 12.808,33 €

Σύνολο φόρου εισοδήματος: 23.481,94€

B. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος οικ. έτους ... με αριθμό ...

Ποσό κύριου φόρου εισοδήματος. 6.568,44€ και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 7.882,13 €.

Σύνολο φόρου εισοδήματος: 14.450,57€

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).