



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 10-10-2016

Αριθμός απόφασης: 3393

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. 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.

ε. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της με ΑΦΜ η οποία υποβλήθηκε δια του εκπροσώπου της με ΑΦΜ κατά:

1) Της υπ'αρ/2016 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, **2)** Της υπ'αρ/2016 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 (οικ έτος

2003), **3)** Της υπ'αρ/2016 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 **4)** Της υπ'αρ/2016 πράξης επιβολής προστίμου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, **5)** Της υπ'αρ/2016 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001(οικ έτος 2002), **6)** Της υπ'αρ/2016 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 **7)** Της υπ'αρ/2016 πράξης επιβολής προστίμου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001,

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ,των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

A. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΚΒΣ

1) Με την πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας , πρόστιμο συνολικού ποσού 21.567,33 € σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ 10 & 9 του ν. 2523/1997 και άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2,12,17,18 παρ 2 και 24 του Κ.Β.Σ (Π.Δ 186/92), λόγω λήψης δύο (2) πλαστών (βάσει ΔΑΠ/13-11-2013 Δ.Ο.Υ) και εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 10.360 και 14.260 ευρώ και τεσσάρων πλαστών (ΔΑΠτης Α'-Β' Δ.Ο.Υ) και μερικώς εικονικών με προσδιορισθείσα εικονική αξία, 5.550, 10.225, 5.550 και 6.000 ευρώ καθώς και εξόφλησης του Τ.Δ.Α. 196/23-7-2002 με συνολική αξία 16.826,60 ευρώ με μετρητά (παράβαση άρθρου 18 παρ 2 ΠΔ 186/92)

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ κατόπιν των υπ'αρ. αρχική χειρόγραφη καιηλεκτρονική εντολή ελέγχου σε σύνδεση με την χειρόγραφη, εντολών ελέγχου ΚΒΣ , μετά από νέα στοιχεία (ΔΑΠτης Α'-Β' Δ.Ο.Υ) που προέκυψαν σε περαιωμένη χρήση 2002 (1/1-31/12/2002).

Για τη χρήση 2001(1/1-31/12/2001) είχε διαπιστωθεί η λήψη εικονικών στοιχείων (αξίας 76.889,21 ευρώ) ,ως προς το πρόσωπο του εκδότη ,με προηγούμενη εντολή ελέγχου (.../7-2-2013) και για την παράβαση είχε επέλθει περαίωση με αποδοχή , καταβολή των σχετικών ποσών και υπαγωγή στις διατάξεις άρθρων 55 και 66 Ν 4174/2013.

B. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1) Με την υπ'αρ./2016 οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 (οικ έτος 2003), επιβλήθηκε σε

βάρος της προσφεύγουσας ,φόρος εισοδήματος ποσού 10.357,38 ευρώ, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 12.428,86 ευρώ ήτοι σύνολο φόρου και προσαύξησης 22.786,24 ευρώ.

2) Με την υπ'αρ./2016 οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 (οικ έτος 2002) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ,φόρος εισοδήματος ποσού 23.838,25 €, πλέον 28.605,90 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικού ποσού 52.444,15 €. Οι διαφορές προέκυψαν μετά από επανέλεγχο των χρήσεων , λόγω των παραπάνω παραβάσεων ΚΒΣ , κατόπιν των υπ'αρ. αρχικής χειρόγραφης και ηλεκτρονικής εντολής ελέγχου σε σύνδεση με την χειρόγραφη , εντολών ελέγχου ΚΒΣ , μετά από νέα στοιχεία (ΔΑΠ/2016 της Α'-Β' Δ.Ο.Υ)

Γ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ Φ.Π.Α

1) Με την υπ'αρ./2016 οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 19.168,92€, πλέον 23.002,70€ πρόσθετος φόρος, ήτοι συνολικού ποσού 42.171,62 €.

2) Με την υπ'αρ./2016 οριστική πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 4.245,38€, πλέον 5.094,46€ πρόσθετος φόρος, ήτοι συνολικού ποσού 9.339,84 €. Οι διαφορές προέκυψαν μετά από επανέλεγχο των χρήσεων , λόγω των παραπάνω παραβάσεων ΚΒΣ , κατόπιν των υπ'αρ. αρχικής χειρόγραφης καιηλεκτρονικής εντολής ελέγχου σε σύνδεση με την χειρόγραφη/2013 , εντολών ελέγχου ΚΒΣ , μετά από νέα στοιχεία (ΔΑΠτης Α'-Β' Δ.Ο.Υ)

Δ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ

1) Με την υπ'αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο του άρθρου 6 Ν 2523/97, 41.520,15 ευρώ (13.840,05 χ3) ευρώ, λόγω λήψης των παραπάνω εικονικών τιμολογίων ο ΦΠΑ των οποίων ανέρχεται στο ποσό των 13.840,05 ευρώ.

2) Με την υπ' αρ/2016 πράξη επιβολής προστίμου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο του άρθρου 6 Ν 2523/97, 28.719,90 ευρώ (9.573,30 χ3) ευρώ, λόγω λήψης των παραπάνω εικονικών τιμολογίων ο ΦΠΑ των οποίων ανέρχεται στο ποσό των 9.573,30 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Α. Λόγοι προβαλλόμενοι ειδικώς ως προς τις 1^η, 2^η, 3^η και 4^η εκ των προσβαλλομένων:

1) Οι συναλλαγές για τις οποίες εξεδόθησαν τα επίμαχα τιμολόγια-δελτία αποστολής είναι στο

σύνολό τους πραγματικές και όχι εικονικές και η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη.

2) Εσφαλμένως καταλογίζεται εικονικότητα (έστω και μερική) στο υπ' αρ. ΤΔΥ ως προς το εμπόρευμα με την ένδειξη «01.073 υδραυλικό...», η οποία αφορά αγορά λιπαντικών. Τούτο δε διότι στην ίδια την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ σελ. 10 «ο έλεγχος δέχεται εν μέρει τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης ως προς το μέρος της αγοράς των αναλώσιμων (ελαστικά – λιπαντικά) ήταν πραγματικές, καθόσον η ελεγχόμενη διέθετε μεγάλο αριθμό φορτηγών και μηχανημάτων».

3) Η εξόφληση όλων των τιμολογίων με μετρητά, ακόμα σε περίπτωση υποχρεωτικής εξόφλησης τιμολογίων άνω των €15.000 μέσω τραπεζικού συστήματος, δεν αποδεικνύει εικονικότητα.

4) Δεν συνιστά εικονικότητα το αν το ελατήριο της βουλήσεως των συναλλασσομένων είναι μείωση ή αποφυγή φορολογικής επιβάρυνσης.

5) Η ύπαρξη ή η έλλειψη αποδεικτικών στοιχείων περί διελεύσεως διοδίων ουδόλως αποδεικνύουν την πραγματοποίηση ή μη των επίμαχων μεταφορών, Εν πάση δε περιπτώσει, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή καταλογίζει σε βάρος του μόνο μερική εικονικότητα ως προς τα υπ' αρ./2002 ΤΔΑ, είναι αντιφατικό να δέχεται από την μία ότι το φορτίο που αντιστοιχούσε σε κάθε τιμολόγιο διήλθε των διοδίων και από την άλλη να αρνείται την διέλευση αυτή του ιδίου φορτίου.

6) Η διακίνηση των προϊόντων έγινε με ιδιόκτητα οχήματα από τον τόπο αποστολής στον τόπο του προορισμού.

7) Η αποθήκευση των επίμαχων εμπορευμάτων ελάμβανε χώρα σε 5 κοντέινερς τα οποία είναι τοποθετημένα στις εγκαταστάσεις του.

8) Η ώρα παράδοσης – έναρξης αποστολής που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι δικαιολογημένη λόγω των αποστάσεων.

9) Είναι λογικώς ανακόλουθο να δέχεται η φορολογική αρχή τον ισχυρισμό του περί μεγάλου όγκου εργασιών στην ελεγχόμενη περίοδο καθώς και περί χρησιμοποίησης από μέρους του πλήθους μηχανημάτων και φορτηγών προκειμένου να αναγνωρίσει το αληθές του συνόλου των αγορών του για αναλώσιμα (ελαστικά – λιπαντικά) και την ίδια στιγμή να τον απορρίπτει για την αναγνώριση της πραγματοποίησης των αγορών των επίμαχων ανταλλακτικών.

10) Τα ανταλλακτικά των μηχανημάτων και οχημάτων που αναγράφονται στα επίμαχα ΤΔΑ εγκαταστάθηκαν προς αποκατάσταση βλαβών που είχαν υποστεί τα τελευταία από την διαρκή και εκτεταμένη καταπόνησή τους προς εκτέλεση των αναληφθέντων έργων που προαναφέρθηκαν.

Β. Λόγοι προβαλλόμενοι ειδικώς ως προς τις 5^η, 6^η και 7^η εκ των προσβαλλομένων

1) Οι συναλλαγές που αφορούν τα υπ' αρ. ληφθέντα ΤΠΥ με καθαρή αξία 27.439,47€ , 24.211,30€ και 25.238,44€ αντίστοιχα έχουν αναγνωριστεί από την φορολογική αρχή ως πραγματικές στο σύνολό τους (βλ. έκθεση ελέγχου ΚΒΣ) και δεν πληρούνται οι νόμιμες

προϋποθέσεις για την έκδοση των υπ' αρ...../2016,/2016 και/2016 προσβαλλόμενων πράξεων.

2) Οι σχετιζόμενες με τα επίμαχα τιμολόγια εργασίες πραγματοποιήθηκαν από τον Τα τιμολόγια εξεδόθησαν από τον ίδιο τον και όχι από τον λογιστή του, η δε εξόφληση αυτών έγινε στον ίδιο τον, ο οποίος υπέγραψε με τη σφραγίδα του τις εκδοθείσες αποδείξεις είσπραξης.

3) Η φορολογική αρχή έχει αναγνωρίσει στο σύνολο τους ως πραγματικές τις συναλλαγές που αφορούν τα παραπάνω τιμολόγια.

Γ. Λόγοι προβαλλόμενοι εφ' όλων των προσβαλλομένων

1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων για τις χρήσεις 2001 και 2002 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

2) Θα πρέπει να εφαρμοσθούν οι ευμενέστερες διατάξεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 για τις 2^η, 3^η, 5^η και 6^η εκ των προσβαλλομένων πράξεων ως προς τα καταλογισθέντα ποσά προσθέτων φόρων και προσαυξήσεων ανακρίβειας, και οι 4^η και 7^η ως προς τα επιβληθέντα πρόστιμα ΦΠΑ.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α. Ως προς τις πράξεις οριστικού προσδιορισμού προστίμων Κ.Β.Σ.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97 «..... 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»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, 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 τον 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) Συμβούλιο της Επικρατείας 506/08.02.2012

Επειδή, από σχετική νομολογία του ΣτΕ (Βλ.απόφ. ΣτΕ 117/2013) : «...το δικαστήριο που δικάζει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του ΚΒΣ και δύναται να κρίνει μόνον για την επίδραση της παράβασης στο κύρος των βιβλίων της επιχείρησης και για την προσφυγή ή μη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της...», ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών με την έννοια ότι οι παραβάσεις του ΚΒΣ δεσμεύουν τη φορολογία εισοδήματος εφόσον αφορούν την ίδια διαχειριστική χρήση, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, όσον αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 η παράβαση Κ.Β.Σ , λήψη εικονικών στοιχείων (αξίας 76.889,21 ευρώ) ως προς το πρόσωπο του εκδότη, είναι οριστική επειδή είχε επέλθει περαίωση με αποδοχή, καταβολή των σχετικών ποσών και υπαγωγή στις διατάξεις άρθρων 55 και 66 Ν 4174/2013 οι παρεπόμενες πράξεις (εισοδήματος και ΦΠΑ) της παράβασης αυτής δεν μπορούν να αμφισβητηθούν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ 6 Ν 4174/2013, σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικίας πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, όσον αφορά τις παραβάσεις της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2002-31/12/2002 , λόγω λήψης δύο (2) πλαστών (βάσει ΔΑΠ Δ.Ο.Υ) και εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 10.360 και 14.260 ευρώ και τεσσάρων πλαστών (ΔΑΠ της Α'-Β' Δ.Ο.Υ) και μερικώς εικονικών με προσδιορισθείσα εικονική αξία, 5.550, 10.225, 5.550 και 6.000 ευρώ καθώς και εξόφλησης του Τ.Δ.Α. με συνολική αξία 16.826,60 ευρώ με μετρητά (παράβαση άρθρου 18 παρ 2 ΠΔ 186/92), η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ. , επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή , όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη ΚΒΣ , πρέπει να απορριφθεί.

Β. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επειδή, οι πράξεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ είναι παρεπόμενες της πράξης του ΚΒΣ από την οποία αποδείχθηκε η λήψη, εικονικών τιμολογίων. (Βλ.απόφ. ΣτΕ 117/2013).

Επειδή, η παράβαση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων της χρήσης 2001(1/1/2001-31/12/2001) είναι οριστική (για την παράβαση είχε επέλθει περαίωση με αποδοχή, καταβολή των σχετικών ποσών και υπαγωγή στις διατάξεις άρθρων 55 και 66 Ν 4174/2013)

Επειδή, η υπηρεσία μας είναι υποχρεωμένη να ελέγχει τη νομιμότητα της πράξης ανεξάρτητα αν αυτό ζητείται με την προσφυγή.

Επειδή, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων δεν έχει εφαρμογή σε περίπτωση χαρακτηρισμού των βιβλίων τους ως ανακριβών ή σε περίπτωση έκδοσης πλαστών εικονικών τιμολογίων κλπ (σχετ Πολ 1295/1997 εγκύκλιος σύμφωνα με το 4466/97 έγγραφο του ειδικού Νομικού γραφείου φορολογίας).

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 4 Ν 2238/94 οριζόταν ότι:

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)

γ)

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, κατά την έννοια της διάταξης της παρ 2 του άρθρου 17 του Ν 820/78(παρ 2 άρθρου 36 α ΝΔ 3323/55 και για την εξεταζόμενη χρήση 2001(1/1-31/12/2001), παρ 4 άρθρου 34 Ν 2238/94) η προφανής δυσαναλογία μεταξύ των δαπανών κατασκευής και του πραγματικού κόστους, δύναται να διαπιστωθεί μόνο κατόπιν συγκρίσεως των δύο αυτών μεγεθών και όχι με οποιονδήποτε άλλο τρόπο, όπως κατόπιν συγκρίσεως των καθαρών κερδών με το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης (ΣΤΕ 2445/1990)

Επειδή, όπως προκύπτει από την, έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2001 (1/1-31/12/2001), η προφανής δυσαναλογία δεν διαπιστώθηκε με σύγκριση δαπανών κατασκευής και του πραγματικού κόστους , αλλά με σύγκριση των δαπανών που εμφανίζονται στα βιβλία (μείον το ποσό των εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη) , και των ακαθαρίστων εσόδων χ 90% , τρόπος που αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 4 Ν 2238/94.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω δεν απέδειξε ο έλεγχος την δυσαναλογία του άρθρου 30 παρ 4 Ν 2238/94 , προκειμένου να προσαυξηθεί ο συντελεστής καθαρού κέρδους κατά 60 % και από 10% να ανέλθει στο 16%

Επειδή, μετά από τα παραπάνω ο συντελεστής καθαρού κέρδους του άρθρου 34 παρ 4^α Ν 2238/94 , δεν μπορεί να προσαυξηθεί κατά 60% επειδή δεν αποδείχθηκε δυσαναλογία , τα φορολογητέα τεκμαρτά καθαρά κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2001-31/12/2001 (οικ έτος 2002) θα πρέπει να προσδιοριστούν στο ύψος των δηλούμενων ήτοι στο ποσό των 105.947,75 ευρώ αντί των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο με την εφαρμογή του αυξημένου συντελεστή 16%, 169.516,39 ευρώ

Όσον αφορά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2002-31/12/2002(Οικ έτος 2003) , η έκθεση ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή , όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002(Οκ έτος 2003 , πρέπει να απορριφθεί

Γ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ Φ.Π.Α –ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 6 ΦΠΑ Ν 2523/97(ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1-31/12/2002)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν.2859/2000 :

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/1997 :

«1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55§2 περ. δ' του ν.4174/2013 :

«δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του,

διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.6 και 8 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015:

«6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α`179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν.4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

8. Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, οι πράξεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ είναι παρεπόμενες της πράξης του ΚΒΣ από την οποία αποδείχθηκε η λήψη, εικονικών τιμολογίων. (Βλ.απόφ. ΣΤΕ 117/2013)

Επειδή, η παράβαση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων της χρήσης 2001(1/1/2001-31/12/2001) είναι οριστική (για την παράβαση είχε επέλθει περαίωση με αποδοχή , καταβολή των σχετικών ποσών και υπαγωγή στις διατάξεις άρθρων 55 και 66 Ν 4174/2013)

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1097/04-07-2016 Εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα : «Κοινοποίηση της με αρ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου»: *«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:*

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).».

Επειδή, για τη διαχειριστική περίοδο 2002(1/1-31/12/2002), από κανένα στοιχείο που επικαλείται η προσφεύγουσα δεν προκύπτει ότι τελούσε σε καλή πίστη , ώστε να τύχει εφαρμογής στο πρόσωπό της η ανωτέρω ΠΟΛ.1097/04-07-2016 Εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε

Επειδή, στη διαχειριστική περίοδο 2002(1/1-31/12/2002) τα ληφθέντα εικονικά τιμολόγια είναι και πλαστά σύμφωνα με το δελτίο πληροφοριών με αριθμό/13-11-2013 της Α'-Β' Δ.Ο.Υ Κατερίνης που αναφέρεται στην σελίδα 3 της από 1/4/2016 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ ,δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών για αυτά τα τιμολόγια τα οποία δεν είναι νόμιμα (άρθρο 32 παρ 1β Ν 2859/2000 , ΣτΕ 483/12, ΝΣΚ 572/2011 ΝΣΚ 685/2000)

Επειδή, για τα πρόστιμα άρθρου 6 Ν 2523/97 , πράξεις και/2016 , κατατέθηκε αννέκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής και καταβλήθηκε το σύνολο της οφειλής (άρθρο 7 παρ 2 Ν 4337/2015 και συντάχθηκαν τα υπ' αριθμ. και/2016 πρακτικά αποδοχής, η προσφυγή όσον αφορά τις συγκεκριμένες πράξεις κρίνεται απαράδεκτη και απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α, της Δ.Ο.Υ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί (εκτός από το μέρος που γίνεται δεκτό, πράξη φορολογίας εισοδήματος/2016, σχετικά με το θέμα της δυσαναλογίας και την προσαύξηση του συντελεστού καθαρού κέρδους από 10% σε 16% στη χρήση 2001-οικ έτος 2002)

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή , τηςμε ΑΦΜ η οποία υποβλήθηκε δια του εκπροσώπου της με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

α) την τροποποίηση της με αριθμό/2016 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 (οικ έτος 2002) σύμφωνα με τα ανωτέρω.

β) την επικύρωση της με αριθμό/2016 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, της /2016 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 (οικ έτος 2003), της/2016 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 και της/2016 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Ως προς τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ ΠΡΑΞΗ/2016

1) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2002-31/12/2002

Πρόστιμο άρθρου 5 ν. 2523/97 και 7 Ν 4337/2015 συνολικού ποσού **21.567,33 €** .

B. Ως προς τις πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

1) ΧΡΗΣΗΣ 01/01/2001-31/12/2001 (Οικ. Έτος 2002)

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	105.947,75	169.516,39	105.947,75
Φόρος	7.946,08	31.784,33	7.946,08
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)		28.605,90	-
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.946,08	60.390,23	7.946,08

2) ΧΡΗΣΗΣ 01/01/2002-31/12/2002 (Οικ. Έτος 2003)

	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος	10.357,38	10.357,38
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)	12.428,86	12.428,86
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.786,24	22.786,24

Γ. Ως προς τις πράξεις Φ.Π.Α.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1-31/12/2001

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2001-31/12/2001

	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εκροών	393.842,69	393.842,69
Φόρος Εισροών σύνολο	389.597,31	389.597,31
Πιστωτικό Υπόλοιπο		
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	4.245,38	4.245,38
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.094,46	5.094,46
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.339,84	9.339,84

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2002-31/12/2002

	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εκροών	154.539,55	154.539,55
Φόρος Εισροών σύνολο	135.370,68	135.370,68
Πρ/να ποσά στο φόροεισροών		
Πιστωτικό Υπόλοιπο		
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	19.168,92	19.168,92
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	23.002,70	23.002,70
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	42.171,62	42.171,62

Δ . Ως προς πράξη επιβολής ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ (απαράδεκτη προσφυγή)

1) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1-31/12/2001 ΠΡΑΞΗ 232/1-4-2016

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/97 συνολικού ποσού **0 €**.

2) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1-31/12/2002 ΠΡΑΞΗ 234/1-4-2016(απαράδεκτη

προσφυγή)

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/97 συνολικού ποσού **0 €**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).