



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 23.09.2016

Αριθμός απόφασης: 1085

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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' 55/16-01-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ μετά του ομόρρυθμου εταίρου, ΑΦΜ και της «.....», ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ οικονομικού έτους 2010, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ οικονομικού έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ οικονομικού έτους 2010, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ οικονομικού έτους 2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ μετά του ομόρρυθμου εταίρου, ΑΦΜ και της «.....», 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:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της «.....» φόρος ποσού 70.887,69 € , πλέον 85.065,23 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της «.....» φόρος ποσού 183.573,74 € , πλέον 220.288,49 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος της «.....» φόρος ποσού 9.159,74 € , πλέον 10.991,69 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της «.....» φόρος ποσού 174.608,67 € , πλέον 209.530,40 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής).

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω έκδοσης δεκαεπτά (17) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους καθαρής αξίας 213.680,00 € τη χρήση 2009 και οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους καθαρής αξίας 118.593,21 € τη χρήση 2010, ήτοι είκοσι πέντε (25) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους κατά τις χρήσεις 2009 και 2010, συνολικής καθαρής αξίας 332.273,21 € και χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών με συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η συμμετοχή της με ποσοστό 2% στην ομόρρυθμη εταιρεία είναι καθαρά τύποις και προς εξυπηρέτηση του, ο οποίος είχε την διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας.
- 2) Η μη υποβολή δηλώσεων εισοδήματος και Φ.Π.Α. στη διαχειριστική περίοδο 2010 δεν είναι ευθύνης και υπαιτιότητας της Ο.Ε. και των μελών της αλλά της λογίστριας της εταιρείας.
- 3) Πρέπει να θεωρηθεί εμπρόθεσμη η προσφυγή και κατά των υπ' αριθ. αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. τα οποία επιδόθηκαν στη λογίστρια της εταιρείας και πάσχουν από απόλυτη ακυρότητα.

- 4) Αντισυνταγματικότητα άρθρου 5 ν. 2523/1997.
- 5) Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας. Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
- 6) Άρνηση της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων.
- 7) Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας για τις πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α.
- 8) Μη νόμιμος τεκμαρτός προσδιορισμός της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, η τύποις συμμετοχή του ενός εταίρου που επικαλούνται οι προσφεύγοντες και η υπαιτιότητα της λογίστριας και όχι των προσφευγόντων για τη μη υποβολή των δηλώσεων εισοδήματος και Φ.Π.Α. κατά τη διαχειριστική περίοδο 2010, δεν αφορά τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, ούτε επηρεάζει τις διαπιστώσεις τους. Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, η «.....», έχει ήδη προσφύγει στο Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης με τις υπ' αριθ. καταχώρησης και προσφυγές κατά των υπ' αριθ. αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και κατά των υπ' αριθ. αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. αντίστοιχα και εκκρεμεί η εκδίκασή τους, ο παρών ισχυρισμός προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.)» σχετίζεται με τις υπ' αριθ. και αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. , επί των οποίων έχει ασκήσει, όπως αναφέρεται ανωτέρω, ήδη τις υπ' αριθ. καταχώρησης και προσφυγές στο Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης αντίστοιχα. Ως εκ τούτου δεν αφορά τη συγκεκριμένη προσφυγή, η οποία στρέφεται κατά οριστικών πράξεων εισοδήματος και Φ.Π.Α., συνεπώς ο παρών ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, η φορολογική αρχή στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αποδεικνύει τους λόγους για τους οποίους θεώρησε ότι η «.....» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους προς την εταιρεία σε δεκαεπτά (17) περιπτώσεις καθαρής αξίας ύψους 213.680,00 € τη χρήση 2009 και εικονικά φορολογικά στοιχεία διακίνησης σε εξήντα οκτώ (68) περιπτώσεις αντίστοιχα και προς την επιχείρηση σε οκτώ (8) περιπτώσεις καθαρής αξίας ύψους 118.593,21 € τη χρήση 2010.

A. Ειδικότερα, όσον αφορά τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της «.....» προς την εταιρεία «.....»: α) τη χρονική περίοδο2009 έως2009 πραγματοποίησε πωλήσεις μπετόν τύπου προς την «.....», εξακοσίων τριάντα πέντε (635) κυβικών, ενώ οι αγορές την αντίστοιχη περίοδο είναι μόνο διακόσια είκοσι πέντε και μισό (225,50) κυβικά. Τη χρονική περίοδο2009 έως2009 πραγματοποίησε πωλήσεις μπετόν τύπου προς την «.....», διακοσίων σαράντα πέντε (245) κυβικών, ενώ οι αγορές της την αντίστοιχη περίοδο είναι μόνο είκοσι τέσσερα και μισό (24,50) κυβικά,

β) από τα φορολογικά παραστατικά – δελτία αποστολής που εξέδωσε η «.....» προς την «.....», προκύπτει ότι οι διακινήσεις μπετόν έγιναν με ιδιόκτητο ανατρεπόμενο φορτηγό αυτοκίνητο (με καρότσα) μικτού βάρους 33 τόνων, αρ. κυκλοφορίας (σύμφωνα με τα στοιχεία του Υπουργείου Μεταφορών, Υποδομών και Δικτύων. Επιπροσθέτως, προκύπτει ότι

διακινήθηκαν με το συγκεκριμένο φορτηγό αυτοκίνητο, με τόπο φόρτωσης την έδρα της «.....», σε πολλές περιπτώσεις φορτία βάρους 40, 45 και 47 τόνων περίπου, όταν για τις μεταφορές του συγκεκριμένου προϊόντος απαιτείται ειδικό διασκευασμένο όχημα (αναδευτήρας) για να αποτραπεί η καταστροφή του μεταφερόμενου προϊόντος. Περαιτέρω, προκύπτει ότι διακινήθηκε μπετόν με το αριθμό κυκλοφορίας φορτηγό αυτοκίνητο με ανατρεπόμενο μικτού βάρους 3,5 τόνων (σύμφωνα με τα στοιχεία του Υπουργείου Μεταφορών, Υποδομών και Δικτύων), φορτίο βάρους 21 με 22 τόνους περίπου, σε δύο περιπτώσεις (δελτία αποστολής και). Για τις υπόλοιπες διακινήσεις όπως προκύπτει στα δελτία αποστολής δεν αναφέρεται αριθμός κυκλοφορίας φορτηγού αυτοκινήτου,

γ) βάσει των ανωτέρω εικονικών διακινήσεων μπετόν, συνάγεται ότι και τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, τα οποία εκδόθηκαν με αιτιολογία το ξήλωμα του παλαιού δαπέδου στις εγκαταστάσεις της «.....» είναι εικονικά, δεδομένου ότι δεν διακινήθηκε μπετόν για την κάλυψη του αποξηλωμένου δαπέδου,

δ) βάσει του ελέγχου του τρόπου εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων, προκύπτει ότι στις2009, η υπ' αριθ. δίγραμμη επιταγή ποσού 195.302,80 € εισπράχθηκε από τον και την ίδια ημέρα σύμφωνα με το εκδοθέν γραμμάτιο είσπραξης, ολόκληρο το χρηματικό ποσό της επιταγής κατατέθηκε στον αριθμό λογαριασμού που ανήκει στον ο οποίος σύμφωνα με τα υπ' αριθ. και ΦΕΚ τεύχους Α.Ε. και Ε.Π.Ε. , υπήρξε πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου και Δ/νων Σύμβουλος της εταιρείας «.....» για το διάστημα από2003 έως και τις2009. Περαιτέρω, η υπ' αριθ. επιταγή συνολικής αξίας 58.976,40 € μετά την οπισθογράφησή της από τον, φέρει οπισθογράφιση από τον και η οποία μετά την εξόφλησή της στις2010 (μαζί με την εξόφληση επιταγής αξίας 124.305,38 € που εκδόθηκε από την «.....» προς τον Καραγιαννίδη Ιωάννη), ολόκληρο το ποσό και των δύο επιταγών ήτοι 183.281,88 € κατατέθηκε στον αριθμό λογαριασμού που ανήκει στον την ίδια μέρα, σύμφωνα με το αποδεικτικό της τραπεζικής συναλλαγής.

Β. Επιπροσθέτως, όσον αφορά τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της «.....» προς την επιχείρηση «.....»: α) το υπ' αριθ. Τ.Π.Υ. που αφορά αποξήλωση ασφάλτου είναι εικονικό, διότι δεν προκύπτει η αγορά, η μεταφορά και η διάστρωση νέας ασφάλτου στον περιβάλλοντα χώρο των εγκαταστάσεων της «.....»,

β) το υπ' αριθ. Δ.Α.-Τ. που αφορά την πώληση περίφραξης, σύρματος κ.λπ. προς την «.....» είναι εικονικό, διότι στο παραπάνω Δ.Α.-Τ. εμφανίζεται το με αριθμό κυκλοφορίας ιδιόκτητο αυτοκίνητο (φορτηγάκι) μη ανατρεπόμενο μικτού βάρους 3,5 τόνων (σύμφωνα με τα στοιχεία του Υπουργείου Μεταφορών, Υποδομών και Δικτύων), να διακινεί οικοδομικά υλικά με βάρος και όγκο πολλαπλάσιο από όσο αυτό μπορεί να μεταφέρει,

γ) τα υπ' αριθ. και που αφορούν κυρίως την πώληση λαμαρινών προς την «.....» είναι εικονικά, διότι το αριθμό κυκλοφορίας ιδιόκτητο αυτοκίνητο (φορτηγάκι) μη ανατρεπόμενο μικτού βάρους 3,5 τόνων εμφανίζεται να διακινεί λαμαρίνες με βάρος και όγκο

πολλαπλάσιο από όσο αυτό μπορεί να μεταφέρει, δίχως επίσης να προκύπτουν από την οι αντίστοιχες αγορές των υλικών,

δ) τα υπ' αριθ. και που αφορούν κυρίως την πώληση πάνελ προς την «.....» είναι εικονικά, διότι βάσει αυτών φέρεται το με αριθμό κυκλοφορίας ιδιόκτητο αυτοκίνητο (φορτηγάκι) μη ανατρεπόμενο μικτού βάρους 3,5 τόνων, να διακινεί πάνελ (πλαϊνά και οροφής), δίχως επίσης να προκύπτουν από την οι παραπάνω αγορές των υλικών,

ε) το υπ' αριθ. που αφορά κυρίως την πώληση υδρορροών κ.λπ. προς την «.....» είναι εικονικά, διότι η αντικατάστασή τους προϋποθέτει εργασίες στην οροφή και στα πλαϊνά της οροφής, ενώ σύμφωνα με τα παραπάνω αναφερόμενα προκύπτει ότι όλα τα προηγούμενα Δ.Α.-Τ. που αναφέρονται σε αγορές υλικών για κατασκευές στην οροφή και στα πλαϊνά της οροφής αφορούν σε εικονικές συναλλαγές.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή κατέσχεσε τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προς την με την υπ' αριθ. έκθεση κατάσχεσης στην έδρα της «.....».

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως στην αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία απορρέει από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, στερείται επίσης βασιμότητας. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με την επιβολή των φόρων εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Τέλος, η φορολογική αρχή σε κάθε περίπτωση είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθήσει τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, όπως αυτές διατυπώνονται μέσω των ερμηνευτικών εγκυκλίων, χωρίς να εξετάζει τη «συνταγματικότητα» ή όχι αυτής, αρμοδιότητα που εναπόκειται στα χέρια της δικαστικής εξουσίας.

Ως προς τον έβδομο και όγδοο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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, ... **Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης,** ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 30§1,2 & 32§1,2 του Ν. 2238/94, σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα επιχειρήσεων προσδιορίζονται εξωλογιστικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα εν λόγω άρθρα.

Επειδή, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (*ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1165 και 1171/2009*), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τηρήσεως βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. *ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου*). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβιάσεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. *ΣτΕ 2402/2010 7μ.*).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. ... 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που**

προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ορθώς και συμφώνως με τα άρθρα 30 και 32 του Ν. 2238/1994 διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της, καθόσον οι κρινόμενες χρήσεις βαρύνονται με κατά συρροή παραβάσεις έκδοσης είκοσι πέντε (25) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 332.273,21 €, με αποτέλεσμα οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων να καθίστανται δυσχερείς και αβάσιμες.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ μετά του ομόρρυθμου εταίρου, ΑΦΜ και της «.....», ΑΦΜ

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010

Διαφορά φόρου	70.887,69 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	85.065,23 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	155.952,92 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2010

Διαφορά φόρου	183.573,74 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	220.288,49 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	403.862,23 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2009

Διαφορά φόρου	9.159,74 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	10.991,69 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.151,43 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011

Διαφορά φόρου	174.608,67 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	209.530,40 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	384.139,07 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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).