



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 529

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 13/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2568

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 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.

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15/03/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , Α.Φ.Μ. : , κατοίκου , οδός , κατά των κάτωθι πράξεων :

α) της με αριθμό/2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2007,

β) της με αριθμό/2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2007),

γ) της με αριθμό/2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2007,

δ) της με αριθμό/2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 6.ν.2523/97) Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2007,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω στην παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και των με ημερομηνία θεώρησης 15/01/2016 οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/03/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , Α.Φ.Μ. :, 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 :

Περιγραφή προσβαλλόμενων πράξεων

α) Με τη με αριθμό /2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 1/01-31/12/2007, πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ήτοι:

1^η περίπτωση: πρόστιμο ποσού 14.328,00 € (71.640,00 X 20%),

2^η περίπτωση: πρόστιμο ποσού 5.160,00 € (25.800,00 X 20%),

3^η περίπτωση: πρόστιμο ποσού 195,33 € (586,00 X 1 X 1 X 1/3),

ήτοι συνολικού ποσού **19.683,33 €**,

Οι παραβάσεις αφορούν :

1^η περίπτωση: σε λήψη από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, έντεκα (11) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας εβδομήντα μία χιλιάδων εξακοσίων σαράντα ευρώ (71.640,00 €) πλέον Φ.Π.Α. δεκατριών χιλιάδων εξακοσίων έντεκα ευρώ και δεκαπέντε λεπτών (13.611,15 €), εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ.:, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12, 18 §§2,3,9 του Π.Δ. 186/92 του Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 §4 του ν.2523/97.

2^η περίπτωση: τη λήψη από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, δύο (2) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας είκοσι πέντε χιλιάδων οκτακοσίων ευρώ (25.800,00 €) πλέον Φ.Π.Α. τεσσάρων χιλιάδων εννιακοσίων δύο ευρώ (4.902,00 €), εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ.: », κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12, 18 §§2,3,9 του Π.Δ. 186/92 του Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 §4 του ν.2523/97.

3^η περίπτωση: σε εξόφληση των κατωτέρω προμηθευτών:

α/α	Προμηθευτής – Φορολογικό Στοιχείο	Υποχρέωση εξόφλησης με δίγραμμα επιταγή	Ποσό δίγραμμης επιταγής ή κατάθεση σε λογαριασμό	Διαφορά
1	 –Τ.Π...../30-3-2007	15.752,36 €		15.752,36 €
2	 Τ.Π.-Δ.Α./18-8-2007	19.040,00 €	1.000,00 €	18.040,00 €
3	 Τ.Π.Υ./23-9-2007	16.422,00 €		16.422,00 €
Σύνολα		51.214,36 €	1.000,00 €	50.214,36 €

χωρίς την έκδοση δίγραμμων επιταγών ή κατάθεση στο λογαριασμό εκάστου για συνολικό ποσό 50.214,36 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ).

β) Με τη με αριθμό /2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος 53.969,67 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 64.763,60 €, ήτοι συνολικό ποσό 118.733,27 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο, τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για το οικον. έτος 2008 κρίθηκαν ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 §3 του Π.Δ. 186/1992 του Κ.Β.Σ. και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) .

γ) Με τη με αριθμό/2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 18.513,54 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης ποσού 22.216,25 €, ήτοι συνολικό ποσό 40.729,79 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο, τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για την ως άνω διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 3 του Π.Δ. 186/1992 του Κ.Β.Σ. και οι φορολογητέες εκροές, φορολογητέες εισροές, τα ποσοστά και οι εκπτώσεις του φόρου προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000.

δ) Με τη με αριθμό /2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ. Π. Α. (άρθρου 6 του ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/-31/12/2007 πρόστιμο συνολικού ποσού 55.539,45 € (18.513,15 X 3), ήτοι ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που εξέπεσε με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία(Τ.Π.Υ.) που έλαβε, συνολικής καθαρής αξίας 97.440,00 € πλέον ΦΠΑ 18.513,15 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν δυνάμει των με ημερομηνία θεώρησης 15/01/2016 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (περί Κ.Β.Σ.), ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ελέγχου Φ.Π.Α. και ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α (άρθρου 6 ν.2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που συντάχθηκαν κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου, βάσει της με αριθμό/11-11-2015 εντολής ελέγχου του ιδίου ως άνω Προϊσταμένου.

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

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί κατά παράβαση της φορολογικής και της διοικητικής νομοθεσίας, διότι έχουν υποπέσει σε παραγραφή. Σύμφωνα με το άρθρο 36 § 1 του ν. 4174/2013 η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, επομένως η φορολογική διοίκηση όφειλε να έχει εκδώσει και κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις για την ελεγχόμενη χρήση 2007 έως 31/12/2013.
2. Στις προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρεται ότι δήθεν τη χρήση 2007, είναι λήπτης έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) με εκδότη την ατομική επιχείρηση «....., Α.Φ.Μ.:», και επίσης λήπτης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) με εκδότη την ατομική επιχείρηση «....., Α.Φ.Μ.:», παρά το γεγονός ότι πριν την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προσκόμισε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. υπεύθυνες δηλώσεις των εκδοτών και ιδιωτικά συμφωνητικά συμβάσεως υπεργολαβίας μεταξύ αυτού του ιδίου και των εκδοτών των επίμαχων τιμολογίων, από τα οποία προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι όλες οι αναγραφόμενες, στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, εργασίες έγιναν κατά την διάρκεια της χρήσης 2007.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες και εξαφανιστέες διότι η Δ.Ο.Υ. έκρινε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη με την αιτιολογία ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις ήταν μεν υπαρκτές φορολογικώς αλλά από έλεγχο που έγινε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., δεν προέκυψε ότι αυτές διέθεταν μηχανήματα τύπου που δήθεν ήταν αναγκαία και απαραίτητα για τη εκτέλεση των έργων που αφορούν τα εκδοθέντα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Πλην όμως από τα ιδιωτικά

συμφωνητικά που προσκόμισε στον έλεγχο, προκύπτει ότι για τα εκτελεσθέντα έργα θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν φορητά αυτοκίνητα, προωθητήρας και λοιπά χωματουργικά μηχανήματα, είτε ιδιοκτησίας των υπεργολάβων είτε μισθωμένα. Εξάλλου δεν έλαβε γνώση και δεν του κοινοποιήθηκαν τα έγγραφα των εκθέσεων με τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ.

4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις της Διοικήσεως εξεδόθησαν επί τη βάσει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Όμως αυτός ο χαρακτηρισμός είναι παράνομος και άκυρος και οι προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτές διότι σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις εφόσον οι επιχειρήσεις ήταν μεν υπαρκτές φορολογικώς, η φορολογική διοίκηση ήταν υποχρεωμένη πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων να ελέγξει ενδελεχώς όλες τις συναλλαγές των ένδικων φορολογικών στοιχείων.
5. Η φορολογική διοίκηση έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησής του, ανεπαρκή σύμφωνα με το άρθρο 30 § 3 του Π.Δ. 186/1992 του Κ.Β.Σ. λόγω του ότι αυτή έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και εξόφλησε τιμολόγια χωρίς την έκδοση δίγραμμων επιταγών ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό των προμηθευτών. Πλην όμως το άρθρο 30 § 3 του Π.Δ. 186/1992 του Κ.Β.Σ. θέτει ως προϋπόθεση, οι ως άνω πράξεις και παραλείψεις να μην οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο (όχι απλώς δυσχερή) τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, προϋπόθεση που δεν αναφέρεται και δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές.
6. Η φορολογική διοίκηση για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών της επιχείρησής του στη χρήση 2007, εσφαλμένως και μη νομίμως στα καθαρά κέρδη βάσει δηλώσεως, πρόσθεσε την καθαρή αξία των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων και των ποσών των τιμολογίων που δεν εξοφλήθηκαν με δίγραμμη επιταγή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό με αποτέλεσμα το με αριθμό/23-09-2007 Τ.Π.Υ. με εκδότη την ατομική επιχείρηση «.....» να έχει προστεθεί δύο (2) φορές. Τέλος στο ποσό των καθαρών κερδών δεν έπρεπε να προστεθεί ποσό εσόδων από πωλήσεις αποσβεσμένων παγίων ύψους 11.750,00 € αφού είχαν λογισθεί στη σχετική δήλωση του και κακώς προστέθηκε το ποσό του φόρου επιστροφής ύψους 29,58 €. Επιπλέον στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν εκτίθενται αναλυτικά τα εξευρισκόμενα ποσά του φόρου των 53.940,09 €, ούτε αναφέρονται οι οικείες διατάξεις που τα προβλέπουν ούτε το ποσοστό που υπολογίσθηκε ο πρόσθετος φόρος και καθιστούν αυτές ακυρωτές.
7. Η φορολογική διοίκηση αφού δέχεται ότι τα επίμαχα Τ.Π.Υ. είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και κακώς καταχωρήθηκαν ως έξοδα για την εκτέλεση του έργου που αναφέρονται, κατά λογική αναγκαιότητα θα πρέπει να δεχθεί ότι δεν εισέπραξε τα αναφερόμενα ως εισπραχθέντα ποσά από τα εν λόγω έργα από τη και κατά λογική

αναγκαιότητα ο τζίρος θα έπρεπε να είναι κατά πολύ μικρότερος και μάλιστα κατά το ποσό των 200.000,00 € που εισέπραξε ως εργολαβικό αντάλλαγμα από τη Με την ανωτέρω αναγκαία παραδοχή και μειωμένο τζίρο, αναγκαία τα καθαρά κέρδη θα ήταν μειωμένα και ο φόρος μειωμένος(θα υπολογιζόταν με μικρότερη κλίμακα φορολογίας) και μειωμένο το ποσό του πρόσθετου φόρου και μειωμένα τα ποσά του Φ.Π.Α. .

8. Κακώς και παρανόμως του καταλογίστηκε πλημμέλεια αναφορικά με τη δήθεν μη εξόφληση νομίμως των τιμολογίων: α) με αριθμό/30-3-2007 με εκδότη τον , β) με αριθμό ../18-8-2007 με εκδότη τον και γ) με αριθμό ../23-9-2007 με εκδότη την , αφού τα δύο (2) πρώτα έχουν εξοφληθεί με επιταγές του. Επομένως η εξόφληση έγινε σύννομα εντός των πλαισίων του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. με επιταγές του λήπτη γιατί η συναλλαγή γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού.
9. Το επιχείρημα της διοίκησης ότι τα εν λόγω συμφωνητικά που προσκόμισε δεν είχαν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι επιχείρημα ερειδόμενο επί ψευδούς και εσφαλμένης προϋποθέσεως αφού σύμφωνα με το νόμο 820/1978 και την εγκύκλιο ΠΟΛ 1122/2002 ορίζονται ως υποχρεωτικώς κατατιθέμενα στην Δ.Ο.Υ. συμφωνητικά εργολαβίας ή υπεργολαβίας που υπερβαίνουν τα 6.000,00 € και να αφορά Τεχνικό Έργο , που ως τέτοιος όρος εννοείται ότι είναι έργο που είναι καινούργιο και το έργο που να μην μπορεί να μετακινηθεί χωρίς να καταστραφεί. Όμως οι ανατεθείσες εκ μέρους του εργασίες στους υπεργολάβους δεν συνιστούν και ούτε μπορούν να θεωρηθούν τεχνικό έργο. Επομένως δεν ήταν υποχρεωτικό κατά νόμο τα εν λόγω συμφωνητικά να κατατεθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. .

Επειδή, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 §11 εδάφιο. α' του ν. 4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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».*

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (περί Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) ορίζεται ότι: *«η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».*

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (περί Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: *«η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την*

υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου».

Επειδή, από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/97 που ισχύουν για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., λοιπών φορολογιών, προβλέπεται ότι «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα για την επιβολή των προστίμων».

Επομένως, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής ως προς το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου. Και ειδικότερα η διαχειριστική περίοδος 1/01/-31/12/2007 παραγράφεται 31/12/2013,

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 37 του ν.4141/2013 ορίζεται ότι: « ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του παραπάνω εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 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 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη 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 συμβάσεις 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 31.12.2013 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, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/17-10-2015 ορίζεται 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 31/12/2015 εντολές ελέγχου. :

Επειδή, για την υπό κρίση υπόθεση είχε εκδοθεί η με αριθμό/14-11-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τον έλεγχο της υπόθεσης σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1072/2011. Η ελεγχόμενη κατόπιν της με αριθμό/25-11-2013 πρόσκλησης του ιδίου ως άνω Προϊσταμένου και στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της. Λόγω μη αποδοχής των ειδικών σημειωμάτων και σε συνέχεια της ως άνω εντολής ελέγχου εκδόθηκε η με αριθμό/11-11-2015 εντολή μερικού ελέγχου η οποία γνωστοποιήθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση με το με αριθμό/12-11-2015 έγγραφο της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. Δηλαδή, είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013, εντός της προθεσμίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013. Επιπλέον σε συνέχεια αυτής εκδόθηκε η με αριθμό/11-11-2015 εντολή μερικού ελέγχου, δηλαδή εκδόθηκε εντολή ελέγχου μέχρι 31/12/2015 και στην προκειμένη περίπτωση για την ελεγχόμενη χρήση 2007 το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων δεν έχει παραγραφεί μέχρι 31/12/2016.

Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός του προβλεπόμενου χρόνου για έκδοση και κοινοποίηση αυτών από την φορολογική αρχή και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής, είναι αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 §16 του ν. 1882/1990 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι: «*Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από τις ημερομηνίες καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. , άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.*

Κατ'εξαίρεση.....»

Περαιτέρω, με την απόφαση 1065606/7222/ΔΕ-Β/18-07-2000 ΑΥΟ, §§ 2 & 3 , ορίζεται ότι: «**2.** καθορίζουμε διαφορετικό τρόπο υποβολής των συμφωνητικών που καταρτίζουν οι λοιποί υπόχρεοι ως ακολούθως: **α)** Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται σε κατάσταση , η οποία υποβάλλεται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέχρι την 20^η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου και Οκτωβρίου εκάστου έτους , στην οποία κατάσταση συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο, **β)** στην παραπάνω κατάσταση αναγράφονται.....**γ)** Η κατάσταση , με τα αναγραφόμενα στοιχεία που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' και β', υποβάλλεται μόνο από κάθε συμβαλλόμενο επιτηδευματία στην αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματος Δ.Ο.Υ. για θεώρηση.

3. Για τον τόπο και χρόνο φύλαξης των συμφωνητικών και καταστάσεων της προηγούμενης παραγράφου, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις του ΠΔ. 186/92 περί Κ.Β.Σ.».

Επειδή, εν προκειμένω όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησης 11/2/2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων κατόπιν προσκλήσεως του ελέγχου με το με αριθμό /20-6-2014 έγγραφό μεταξύ άλλων κατέθεσε:

α) φωτοαντίγραφο υπεύθυνης δήλωσης του εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (προμηθευτή) στην οποία αναφέρει ότι εκτέλεσε τα έργα που προκύπτουν από τα επισυναπτόμενα (4) φωτοαντίγραφα ιδιωτικών συμφωνητικών υπεργολαβίας με την λήπτρια (προσφεύγοντα) επιχείρηση «.....», για τα οποία εξέδωσε τα επίμαχα τιμολόγια και ότι εξοφλήθηκε από τον

β) φωτοαντίγραφο υπεύθυνης δήλωσης της εκδότριας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (προμηθεύτρια επιχείρηση) στην οποία αναφέρει ότι εκτέλεσε τα έργα που προκύπτουν από τα επισυναπτόμενα (2) φωτοαντίγραφα ιδιωτικών συμφωνητικών υπεργολαβίας με την λήπτρια (προσφεύγοντα) επιχείρηση «.....», για τα οποία εξέδωσε τα επίμαχα τιμολόγια και ότι εξοφλήθηκε από τον

Τα ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό /22-8-2014 έγγραφό της, διαβίβασε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Για την επιχείρηση «....., Α.Φ.Μ.:», προκύπτουν τα κάτωθι:

Η Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό/25-9-2015 έγγραφό της ενημέρωσε τη Δ.Ο.Υ. ότι από έρευνα που έκανε στο αρχείο της διαπιστώθηκε ότι τα ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβίας δεν έχουν υποβληθεί για θεώρηση σύμφωνα με το άρθρο 8§16 του ν. 1882/1990.

Περαιτέρω η Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό/21-09-2015 έγγραφό της ζήτησε από τη Διεύθυνση Λιγνιτικού Κέντρου με την οποία ο προσφεύγων είχε συνάψει τις συμβάσεις έργου που αναφέρονται στα ιδιωτικά συμφωνητικά εργολαβίας με τον να της χορηγήσει αντίγραφα των πιστοποιήσεων εκτέλεσης και παραλαβής των έργων που περιλαμβάνονται στις συμβάσεις ήτοι:

- Σύμβαση ΔΛΜΚ -..... Ε -..... Ε (Αφορά την εκμίσθωση επανδρωμένων με κατάλληλο προσωπικό για την κάλυψη λειτουργικών αναγκών και κατασκευή έργων υποδομής της ΔΛΜΚ),
- Σύμβαση ΔΛΜΚ -..... Ε (Κατασκευή και συντήρηση έργων υποδομής στα ορυχεία ΔΛΜΚ), και με βάση τα στοιχεία παρακολούθησης των παραπάνω έργων, να της γνωρίσει τα στοιχεία των μηχανημάτων τα οποία χρησιμοποιήθηκαν από τον υπεργολάβο

Η Δ/ση Λιγνιτικού Κέντρου με το με αριθμό/20-10-2015 έγγραφό της απέστειλε πρωτόκολλα προσωρινής και οριστικής παραλαβής των έργων που αφορούν την σύμβαση ΔΛΜΚ -.....Ε και βεβαιώσεις πέρατος μαζί με τις τελευταίες πιστοποιήσεις για τα έργα των συμβάσεων ΔΛΚΜ -..... Ε και ΔΛΚΜΕ και αναφέρει ότι από τον έλεγχο των αρχείων προκύπτει ότι ο δήλωνε ότι έκανε χρήση μόνο ιδιόκτητου

εξοπλισμού στα έργα που είχε αναλάβει και κατά συνέπεια δεν υπάρχουν στοιχεία μηχανημάτων για τον υπερβολικό

Για την επιχείρηση «....., ΑΦΜ:», προκύπτουν τα κάτωθι:

Με το υπ' αριθμό. /25 -9 -2015 έγγραφό της η ΔΟΥ μας ενημέρωσε ότι από έρευνα που έκανε στο αρχείο της διαπιστώθηκε ότι τα ιδιωτικά συμφωνητικά υπερβολικής δεν έχουν κατατεθεί για θεώρηση.

Περαιτέρω η Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό /21-09-2015 έγγραφό της ζήτησε από τη Διεύθυνση Λιγνιτικού Κέντρου με την οποία ο προσφεύγων είχε συνάψει τις συμβάσεις έργου που αναφέρονται στο ιδιωτικό συμφωνητικό εργολαβίας με την να της χορηγήσει αντίγραφα των πιστοποιήσεων εκτέλεσης και παραλαβής των έργων που περιλαμβάνονται στη σύμβαση

- Σύμβαση ΔΛΜΚ -Ε (Κατασκευή και συντήρηση έργων υποδομής στα ορυχεία ΔΛΜΚ) και με βάση τα στοιχεία παρακολούθησης των παραπάνω έργων, να της γνωρίσει τα στοιχεία των μηχανημάτων τα οποία χρησιμοποιήθηκαν από την υπερβολικό

Η Δ/ση Λιγνιτικού Κέντρου με το με αριθμό /20-10-2015 έγγραφό της απέστειλε πρωτόκολλο προσωρινής και οριστικής παραλαβής του έργου της παραπάνω σύμβασης και αναφέρει ότι από τον έλεγχο των αρχείων προκύπτει ότι ο δήλωνε ότι έκανε χρήση μόνο ιδιόκτητου εξοπλισμού στα έργα που είχε αναλάβει και κατά συνέπεια δεν υπάρχουν στοιχεία μηχανημάτων για την υπερβολικό

Επιπλέον οι ως άνω εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν ανταποκρίθηκαν στις προσκλήσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι από τις υπεύθυνες δηλώσεις των εκδοτών και από τα ιδιωτικά συμφωνητικά συμβάσεως υπερβολικής μεταξύ αυτού του ιδίου και των εκδοτών των επίμαχων τιμολογίων, προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι όλες οι αναγραφόμενες στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία προσφερθείσες υπηρεσίες είναι πραγματικές, είναι αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Επειδή, εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ), για τους εκδότες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και , ο έλεγχος ζήτησε τη συνδρομή της Δ.Ο.Υ. η οποία ανταποκρίθηκε και:

α) με το με αριθμό /20-8-2014 έγγραφό της απέστειλε την από 30/7/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. από την οποία μεταξύ άλλων για την επιχείρηση «.....» αναφέρει ότι:

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της.

- Σύμφωνα με τα στοιχεία του Υπουργείου Υποδομών Μεταφορών και Δικτύων, Γενική Διεύθυνση Τεχνικής Υποστήριξης και Λοιπών Έργων –Δ/ση Δ13, δεν φαίνεται να είχε ή να έχει στην κατοχή της μηχανήματα έργου τα οποία να έχουν ταξινομηθεί ή απογραφεί από περιφερειακή ενότητα της χώρας.

β) με το με αριθμό/18-7-2014 έγγραφό της απέστειλε την από 15/7/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. από την οποία μεταξύ άλλων για την επιχείρηση «.....» αναφέρει ότι:

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της.
- Σύμφωνα με τα στοιχεία του Υπουργείου Υποδομών Μεταφορών και Δικτύων, Γενική Διεύθυνση Τεχνικής Υποστήριξης και Λοιπών Έργων –Δ/ση Δ13, δεν φαίνεται να είχε ή να έχει στην κατοχή της μηχανήματα έργου τα οποία να έχουν ταξινομηθεί ή απογραφεί από περιφερειακή ενότητα της χώρας.

Επίσης σύμφωνα με το έγγραφο της Δ/σης Λιγνιτικού Κέντρου ο
 δήλωνε ότι έκανε χρήση μόνο ιδιόκτητου εξοπλισμού στα έργα που είχε αναλάβει και
κατά συνέπεια δεν υπάρχουν στοιχεία μηχανημάτων για τούς υπερβολάβους
..... και

Εξάλλου δεν προκύπτει ότι οι ανωτέρω εκδότες είχαν μισθώσει μηχανήματα, φορτηγά αυτοκίνητα, προωθητήρα και λοιπά χωματουργικά μηχανήματα.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72, με το άρθρο 8 του ν.4337/2015), ορίζεται ότι: «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».*

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική αρχή πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων επέδωσε την 2/12/2015 (μέσω της δικαστικής επιμελήτριας) στον προσφεύγοντα το με αριθμό .../30-11-2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τον προσωρινό προσδιορισμό επιβολής προστίμων παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων (εκθέσεις επίδοσης/2-12-2015 &/2-10-2015) προκειμένου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο

προσφεύγων είχε τη δυνατότητα μετά την κοινοποίηση αυτών και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 να ζητήσει αντίγραφα των εκθέσεων με τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. όσον αφορά τους εκδότες των επίδικων τιμολογίων υπεργολάβους, πλην όμως δεν το έπραξε. Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι αβάσιμοι.

Σημειώνεται ότι κατά του με αριθμό/30-11-2015 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των προσωρινών πράξεων προστίμου, ο ελεγχόμενος υπέβαλε τη με αριθμ. πρωτ./31-12-2015 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απερρίφθη στο σύνολό της με τη με αριθμό/18-04-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας ως απαραδέκτως ασκηθείσας (καθόσον στρέφεται κατά μη εκτελεστών πράξεων).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.....*».

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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμό 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, στην προκειμένη περίπτωση από την οικεία ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), όσον αφορά τον έλεγχο για τη διαπίστωση της πραγματοποίησης των συναλλαγών μεταξύ των συμβαλλομένων προσώπων προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από τα στοιχεία των συγκεντρωτικών καταστάσεων του προσφεύγοντος προέκυψαν μεταξύ άλλων οι παρακάτω συναλλαγές :

Στοιχεία επιχείρησης	Πλήθος στοιχείων	Συνολική Καθαρή αξία	Αρμόδια Δ.Ο.Υ
....., Α.Φ.Μ.:	11	71.640	
..... Α.Φ.Μ.:	2	25.800	

Από τα στοιχεία των συγκεντρωτικών καταστάσεων από τη βάση δεδομένων του taxis προέκυψε ότι οι εν λόγω προμηθευτές δεν έχουν δηλώσει συναλλαγές με την ελεγχόμενη και δεν έχουν υποβάλει φορολογικές δηλώσεις και ως εκ τούτου εστάλησαν δελτία πληροφοριών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Σχετικά με την επιχείρηση «....., Α.Φ.Μ.:»:

Η Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό/20-8-2014 έγγραφό της απέστειλε την από 30/7/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. για την επιχείρηση «.....» από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Πρόκειται για ατομική επιχείρηση η οποία υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών 01-3-2006 στη περιοχή με κύρια δραστηριότητα εργασίες κατεδάφισης και δευτερεύουσες δραστηριότητες εργασίες εκσκαφών, επιχωματώσεων, χονδρικό εμπόριο ξυλείας οικοδομικών υλικών..... Έχει ιδρύσει υποκατάστημα με δραστηριότητα καφέ-μπαρ.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της.
- Σύμφωνα με τα στοιχεία του Υπουργείου Υποδομών Μεταφορών και Δικτύων, Γενική Διεύθυνση Τεχνικής Υποστήριξης και Λοιπών Έργων –Δ/ση Δ13, δεν φαίνεται να είχε ή να έχει στην κατοχή της μηχανήματα έργου τα οποία να έχουν ταξινομηθεί ή απογραφεί από περιφερειακή ενότητα της χώρας.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει θεωρήσει Τ.Π.Υ από 1-25 (Π.Θ/2-3-2006) και έκτοτε δεν έχουν θεωρηθεί Τ.Π.Υ με κωδικό διάτρησης «.....».
- Τα Τ.Π.Υ με Νο ... έως και Νο είναι πλαστά διότι δεν έχουν θεωρηθεί και δεν έχουν καταχωρηθεί στο ηλεκτρονικό αρχείο TAXIS – ΚΒΣ της υπηρεσίας.
- Δεν έχει υποβάλει περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου 2006, περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ετών 2007 έως 2014 και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. .
- Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008 (χρήση 2007) και οικ. ετών 2009 έως 2014. Έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007 (χρήση 2006) χωρίς να δηλώσει εισόδημα από επιχειρήσεις.
- Η Δ.Ο.Υ στο πόρισμά της καταλήγει ως εξής: «Από όσα αναφέρονται παραπάνω προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος δεν διέθετε ίδια μέσα για την εκτέλεση των εργασιών που αναφέρονται στα υπό κρίση Τ.Π.Υ.. Από τον παρόντα έλεγχο δεν μπορεί να διαπιστωθεί η πραγματοποίηση ή όχι των αναφερομένων στα Τ.Π.Υ εργασιών, λόγω έλλειψης στοιχείων».
- Από έρευνα στο αρχείο της Δ.Ο.Υ διαπιστώθηκε ότι τα ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβίας δεν έχουν υποβληθεί για θεώρηση σύμφωνα με το άρθρο 8§16 του ν.1882/90.
- Η Δ/ση Λιγνιτικού Κέντρου, όπου εκτελέσθηκαν τα έργα με βάσει τα πρωτόκολλα παραλαβής που χορηγήθηκαν στον έλεγχο κατόπιν γραπτού αιτήματος,

γνώρισε στον έλεγχο ότι ο δήλωνε ότι έκανε χρήση ιδιόκτητου μόνο εξοπλισμού στα έργα που είχε αναλάβει και κατά συνέπεια δεν υπάρχουν στοιχεία μηχανημάτων για τον υπεργολάβο

- Επί πλέον από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων μέσω TAXIS ο δεν δηλώθηκε ως πελάτης από κάποια επιχείρηση πώλησης καυσίμων στην περιοχή της όπου φέρεται να εργάστηκε με τα ενεργοβόρα μηχανήματά του (τύπου ΝΤΑΠΕΡ).
- Επίσης από τα στοιχεία των συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων όπως εμφανίζονται στο taxis προκύπτει ότι το έτος 2007 επί συνόλου δαπανών 27.774,70 € μόλις 2.960,34 € αφορούν δαπάνες προμήθειας καυσίμων με βάση το αντικείμενο εργασιών των επιχειρήσεων του που τον δήλωσαν ως πελάτη, ενώ αντιθέτως δηλώθηκε από τρίτους ως προμηθευτής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 323.836,21 € (δηλαδή με ελάχιστες δαπάνες πραγματοποίησε τεράστια έσοδα - μικτό κέρδος που φθάνει το 1165%).

Σχετικά με την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ:»:

Η Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό/18-7-2014 έγγραφό της απέστειλε την από 15/7/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. για την επιχείρηση «.....» από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Πρόκειται για ατομική επιχείρηση η οποία υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών 13-8-2002 στην περιοχή, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών και εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της.
- Σύμφωνα με τα στοιχεία του Υπουργείου Υποδομών Μεταφορών και Δικτύων, Γενική Διεύθυνση Τεχνικής Υποστήριξης και Λοιπών Έργων –Δ/ση Δ13, δεν φαίνεται να είχε ή να έχει στην κατοχή της μηχανήματα έργου τα οποία να έχουν ταξινομηθεί ή απογραφεί από περιφερειακή ενότητα της χώρας.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει θεωρήσει Τ.Π.Υ από 1-20 (Π.Θ. / 4-9-2007).
- Δεν έχει υποβάλει εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ετών 2003, 2004 και εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ετών 2007 έως 2013 (έχουν υποβληθεί περιοδικές 1ου τριμήνου 2007 και 2ου τριμήνου 2010 και 2011).
- Τα οικ. έτη 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2013 έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αλλά δεν έχει δηλωθεί εισόδημα από Δ' πηγή (εμπορικές επιχειρήσεις). Δεν έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012 (χρήση 2011).
- Από τα στοιχεία του TAXIS δεν προκύπτει ότι η ελεγχόμενη έχει στην κατοχή της Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητο.
- Από έρευνα στο αρχείο της Δ.Ο.Υ διαπιστώθηκε ότι τα ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβίας δεν έχουν υποβληθεί για θεώρηση σύμφωνα με το άρθρο 8§16 του ν.1882/90.

- Η Δ.Ο.Υ στο πόρισμά της καταλήγει ως εξής: «Από όσα αναφέρονται παραπάνω προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος δεν διέθετε ίδια μέσα για την εκτέλεση των εργασιών που αναφέρονται στα υπό κρίση Τ.Π.Υ. Από τον παρόντα έλεγχο δεν μπορεί να διαπιστωθεί η πραγματοποίηση ή όχι των αναφερομένων στα Τ.Π.Υ εργασιών, λόγω έλλειψης στοιχείων».
- Από έρευνα στο αρχείο της Δ.Ο.Υ διαπιστώθηκε ότι τα ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβίας δεν έχουν υποβληθεί για θεώρηση σύμφωνα με το άρθρο 8§16 του ν.1882/90.
- Η Δ/ση Λιγνιτικού Κέντρου, όπου εκτελέσθηκαν τα έργα με βάση τα πρωτόκολλα παραλαβής που χορηγήθηκαν στον έλεγχο κατόπιν γραπτού αιτήματος, γνώρισε στον έλεγχο ότι ο δήλωνε ότι έκανε χρήση ιδιόκτητου μόνο εξοπλισμού στα έργα που είχε αναλάβει και κατά συνέπεια δεν υπάρχουν στοιχεία μηχανημάτων για την υπεργολάβο
- Επί πλέον από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων μέσω TAXIS η δεν δηλώθηκε ως πελάτης από κάποια επιχείρηση πώλησης καυσίμων στην περιοχή της όπου φέρεται να εργάσθηκε με τα μηχανήματά της και αυτοκίνητά της.
- Επίσης από τα στοιχεία των συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων όπως εμφανίζονται στο taxis προκύπτει ότι το έτος 2007 πραγματοποίησε δαπάνες μόλις 2.397,06 € οι οποίες δεν αφορούν δαπάνες προμήθειας καυσίμων με βάση το αντικείμενο εργασιών των επιχειρήσεων, ενώ αντιθέτως δηλώθηκε από τρίτους ως προμηθευτής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 449.980,13 € (δηλαδή με σχεδόν ανύπαρκτες δαπάνες πραγματοποίησε τεράστια έσοδα - μικτό κέρδος που φθάνει το 18.772 %).

Κατόπιν των ανωτέρω ο διενεργηθείς από τη Δ.Ο.Υ. έλεγχος δέχτηκε ότι οι αναγραφόμενες στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εργασίες πραγματοποιήθηκαν με μηχανήματα τρίτων και έκρινε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που ζήτησε έλαβε και χρησιμοποίησε η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, το πόρισμα της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη δεν είναι αόριστο και αβάσιμο, αφού η με ημερομηνία θεώρησης 11/2/2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στο πόρισμα περί της εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Κατόπιν τούτων οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, από τις παραπάνω διαπιστώσεις προκύπτει ότι οι εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ΑΦΜ:, και, ΑΦΜ:, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα, επί πλέον δε όπως προκύπτει από

την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (σελ. 20) τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο
..... είναι και πλαστά.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 3 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ., ορίζεται ότι:

«3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α), β),

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

ε),

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από το διενεργηθέντα έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης του προσφεύγοντος για τη χρήση 2007 κρίθηκαν **ανεπαρκή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 3 του Π.Δ. 186/92, διότι:

α) Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δέκα τρία (13) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 97.440,00 € πλέον ΦΠΑ 18.513,15 €, τα οποία είναι εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη τα οποία αναφέρονται συνολικά ανά εκδότη στον κάτωθι πίνακα:

Προμηθευτής	Πλήθος Στοιχείων	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
....., Α.Φ.Μ.:	11	71.640,00 €	13.611,15 €
....., Α.Φ.Μ.:	2	25.800,00 €	4.902,00 €
Σύνολο	13	97.440,00 €	18.513,15 €

β) Δεν εξόφλησε μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με την έκδοση δίγραμμης επιταγής σε τρείς (3) περιπτώσεις τιμολόγια αξίας άνω των 15.000 € όπως αναφέρονται στην παραπάνω ενότητα των παραβάσεων ΚΒΣ, κατά παράβαση του άρθρου 18 § 2 του ΠΔ 186/1992.

Επειδή, η έκταση των ως άνω παρατυπιών και παραλείψεων είναι μεγάλη σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και των στοιχείων της ελεγχόμενης οι οποίες κατ' επανάληψη γενόμενες αντίκεινται στις έννοιες της παραδρομής και της συγγνωστής πλάνης, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ανεπάρκειας των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του οικον. έτους 2008 (χρήσης 2007) είναι αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 & 2 του ν.2238/94 (περί Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: **«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.**

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παρ. 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

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.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 40%. Επίσης, κατά 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. [Άρθρο 10 § 3 του Ν. 3296/04 (ΦΕΚ 253 Α') ισχύει από 14/12/04 και μετά, σύμφωνα με την περ. ι' του άρθρου 33 του ίδιου νόμου].

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.

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παρ. 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, εν προκειμένω σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης 11/2/2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., κατά την ελεγχόμενη χρήση 2007 τα βιβλία και τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης κρίθηκαν **ανεπαρκή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 3 του Π.Δ. 186/92, ο έλεγχος δε προσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα της ελεγχόμενης ως ακολούθως:

α)ως ακαθάριστα έσοδα έλαβε τα δηλωθέντα (δεν προκύπτουν αποκρυβέντα έσοδα) ύψους 552.614,21 €.

β)ως Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ) που αντιστοιχεί στις δραστηριότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ο οποίος περιλαμβάνεται στον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού κέρδους, που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ,εφάρμοσε το με Κ.Α. 8405, Επάγγελμα Εργολάβος εκσκαφών με μηχανικά μέσα και ΣΚΚ 25% [διότι τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης δεν αποτελούν έσοδα από εργολαβία εκτέλεσης τεχνικού έργου αλλά έσοδα από παροχή υπηρεσιών διότι οι εργασίες της εκσκαφής μεταφοράς και εναπόθεσης χωμάτων, αποχωμάτωσης του περιβάλλοντος χώρου δεν αποτελούν τεχνικό έργο (Σχετ. έγγ.1014126/10116/3-3-1998)]

γ) Τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν λογιστικά και εξωλογιστικά ήτοι:

Λογιστικός προσδιορισμός

Καθαρά κέρδη βάση δήλωσης	37.642,87
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	124.107,73
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού προσδιορισμού	161.750,60

(Λ.Σ.)= Συντελεστής καθαρού κέρδους με βάση το λογιστικό προσδιορισμό =[(Λογιστικά καθαρά κέρδη / (ακαθάριστα έσοδα βιβλίων + αποκρυβέντα έσοδα)] X 100 ήτοι : 161.750,60:
552.614,21=29,27%

Εξωλογιστικός προσδιορισμός

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εξωλογιστικά εφαρμόζοντας στα πιο πάνω προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών τον

προβλεπόμενο ΜΣΚΚ ή τον πιο πάνω λογιστικό συντελεστή, εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος από το ΜΣΚΚ, ο οποίος όμως δεν μπορεί να είναι διπλάσιος από τον οικείο συντελεστή του πίνακα: (Κωδ.αρ.Μ.Σ.Κ.Κ. 8405 Σ.Κ.Κ. 25%) , επομένως Καθαρά Κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού = Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Χ Λ.Σ.= 552.614,21 Χ 29,27% = 161.750,17 €.

Τελικά Καθαρά Κέρδη διαχειριστικής περιόδου από 01/01/-31/12/2007

Επειδή τα καθαρά κέρδη του λογιστικού προσδιορισμού είναι μεγαλύτερα από τα κέρδη που προέκυψαν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό, ο έλεγχος έλαβε ως καθαρά κέρδη αυτά που προκύπτουν με βάση το λογιστικό προσδιορισμό στα οποία προστίθενται τα κέρδη από τις πωλήσεις των αποσβεσμένων παγίων ως κάτωθι.

Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού προσδιορισμού	161.750,60 €
Πλέον έσοδα από πωλήσεις αποσβεσμένων παγίων (άρθρο 32 Ν. 2238/1994)	11.750,00 €
Γενικό σύνολο καθαρών κερδών	173.500,60 €

Επειδή, οι λογιστικές διαφορές ύψους 124.107,73 € προσδιορίστηκαν ως κάτωθι :

- Ποσό 97.440,00 € ως αμοιβές και έξοδα τρίτων (Η καθαρή αξία ποσού 71.640,00 € των έντεκα (11) φορολογικών στοιχείων-Τ.Π.Υ- εκδόσεως της επιχείρησης «.....»» και η καθαρή αξία ποσού 25.800,00 € των δύο (2) φορολογικών στοιχείων Τ.Π.Υ. εκδόσεως της επιχείρησης «.....», τα οποία χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Η αξία των στοιχείων αυτών δεν αναγνωρίζεται ως εκπεστέα δαπάνη του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε διότι δεν στηρίζεται σε νομότυπα παραστατικά στοιχεία σύμφωνα με την 572/2011 γνωμοδότηση του ΝΣΚ η οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών και περιλαμβάνεται στις διατάξεις της εκδοθείσας ΠΟΛ 1205/08.11.2012 και καταλογίζεται ως λογιστική διαφορά).
- Ποσό 2.617,43 € ως Παροχές τρίτων (Από τις δαπάνες κινητής τηλεφωνίας ποσού 4.264,12 € & σταθερής τηλεφωνίας ποσού 970,74 € ήτοι σύνολο 5. 234,86 € ο έλεγχος προσδιόρισε το 50% ως λογιστική διαφορά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 § 1 περίπτωση ψ' του ν. 2238/94).
- Ποσό 24.050,30 € ως Διάφορα έξοδα Παροχές τρίτων (Διαπιστώθηκε ότι έχουν καταχωρηθεί ως δαπάνες και έχουν εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα οι αγορές μηχανημάτων και λοιπών εξαρτημάτων τα οποία ο έλεγχος θεωρεί ότι πρόκειται για είδη τα οποία αποτελούν πάγιο εξοπλισμό, αποκτήθηκαν για διαρκή παραγωγική χρήση, έχουν διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από ένα έτος και ορισμένα εξ αυτών προσαυξάνουν τη διάρκεια ζωής των παγίων στοιχείων της επιχείρησης. Τα εκπεσθέντα ποσά των παραπάνω περιπτώσεων καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές σύμφωνα με την παρακάτω αναλυτική κατάσταση.

α/α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΓΙΟΥ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ
1	ΗΛΕΚΤΡΟΣΥΓΚΟΛΛΗΣΗ GEN - SET		.../3-3-07 Τ-ΔΑ	8.050,30 €
2	ΜΗΧΑΝΗ 422		../18-8-07 Τ-ΔΑ	6.000,00 €

				
2	ΤΡΑΠΕΖΗ ΕΥΡΩΠΑ 4Χ4		../13-8-07 Τ-ΔΑ	7.000,00 €
4	ΝΤΑΛΙΚΑ ΔΙΑΞΟΝΙΚΗ		../13-8-07 Τ-ΔΑ	3.000,00 €
			ΣΥΝΟΛΟ	24.050,30 €

Επειδή, όπως αναφέρεται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, τα έσοδα από πωλήσεις αποσβεσμένων παγίων στοιχείων (Φ.Ι.Χ αυτοκινήτων) συνολικής αξίας 11.750,00 € όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο δεν έχουν προστεθεί στα κέρδη της επιχείρησης όπως προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του ν.2238/1994 .

Επίσης δεν περιλαμβάνονται στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα των 552.614,21€ τα οποία αφορούν έσοδα από παροχή υπηρεσιών, ούτε έχουν μεταφερθεί στο έντυπο Ε3 (κωδ. 840) προκειμένου να συναθροισθούν με τα κέρδη από παροχή υπηρεσίας και να φορολογηθούν.

Επομένως ο ισχυρισμός ότι τα καθαρά κέρδη έχουν υπολογισθεί κατά λανθασμένο τρόπο είναι αβάσιμος.

Περαιτέρω, όσον αφορά το ποσό των 29,58 € του φόρου επιστροφής βάσει δηλώσεως, προστίθεται στο φόρο διότι από τον έλεγχο προέκυψε χρεωστικό αποτέλεσμα και η ελεγχόμενη έλαβε επιστροφή χωρίς να δικαιούται.

Επίσης αβάσιμος είναι και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές γιατί δεν αναφέρονται σε αυτές το ποσοστό και οι διατάξεις του πρόσθετου φόρου, καθόσον στις προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αναγράφονται οι μήνες εκπροθέσμου, το ποσοστό πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας καθώς επίσης και οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/97 (περί υπολογισμού πρόσθετου φόρου).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 §§§ 1,2 & 3 του ν.2238/94 (περί Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:
«1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων , τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.

β).....,

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας 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 ίδιων 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 4%, εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα 5.000 €,

β) κατά 8%, εάν το ποσό υπερβαίνει 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα 5.000 €.

.....

3. Στις περ. β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης 11/2/2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., κατά τη χρήση 2007:

α) τα βιβλία και τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης κρίθηκαν **ανεπαρκή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 3 του Π.Δ. 186/92.

β) ως ακαθάριστα έσοδα ο έλεγχος έλαβε τα δηλωθέντα (δεν προκύπτουν αποκρυβέντα έσοδα) ύψους 552.614,21 €.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά τη χρήση 2007 η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δέκα τρία (13) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ), συνολικής καθαρής αξίας 97.440,00 € πλέον ΦΠΑ 18.513,15 €, τα οποία ο έλεγχος έκρινε ότι είναι εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Η αξία των στοιχείων αυτών δεν αναγνωρίστηκε ως εκπεστέα δαπάνη του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε διότι δεν στηρίζεται σε νομότυπα παραστατικά στοιχεία και από τον έλεγχο καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά.

Επειδή, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) αφορούσαν παρασχεθείσες εργασίες προς την ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος- από τους υπεργολάβους «.....» και «.....» για την εκτέλεση έργου της με βάση τα ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβίας και επομένως αποτελούσαν έξοδα για την εκτέλεση του έργου που αναφέρονται.

Επειδή, η Διεύθυνση Λιγνιτικού Κέντρου με την οποία ο προσφεύγων είχε συνάψει τις συμβάσεις έργου που αναφέρονται στα ιδιωτικά συμφωνητικά εργολαβίας με τον και την κατόπιν αιτήματος της Δ.Ο.Υ. απέστειλε πρωτόκολλα προσωρινής και οριστικής παραλαβής των έργων που αφορούν

τη σύμβαση ΔΛΜΚ -Ε και βεβαιώσεις πέρατος μαζί με τις τελευταίες πιστοποιήσεις για τα έργα των συμβάσεων ΔΛΚΜ -... Ε και ΔΛΚΜΕ και πρωτόκολλο προσωρινής και οριστικής παραλαβής του έργου της σύμβασης ΔΛΜΚ -.... Ε (Κατασκευή και συντήρηση έργων υποδομής στα ορυχεία ΔΛΜΚ). Επομένως σύμφωνα με τη Διεύθυνση Λιγνιτικού Κέντρου τα έργα εκτελέστηκαν και με αυτό το δεδομένο ο έλεγχος δέχτηκε ότι οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν με μηχανήματα τρίτων και έκρινε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι αφού η φορολογική διοίκηση δέχεται ότι τα επίμαχα Τ.Π.Υ. είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και κακώς καταχωρήθηκαν ως έξοδα για την εκτέλεση του έργου που αναφέρονται, κατά λογική αναγκαιότητα θα πρέπει να δεχθεί ότι δεν εισέπραξε τα αναφερόμενα ως εισπραχθέντα ποσά από τα εν λόγω έργα από τη και κατά λογική αναγκαιότητα ο τζίρος θα έπρεπε να είναι κατά πολύ μικρότερος και μάλιστα κατά το ποσό των 200.000,00 € που εισέπραξε ως εργολαβικό αντάλλαγμα από τη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 §§ 2 & 9 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι:

« 2. 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 15.000,00 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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, εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ για την εξόφληση των τιμολογίων άνω των 15.000,00 €, προκύπτουν τα ακόλουθα:

α) για το με αριθμό .../30-3-2007 Τ.Π. συνολικής αξίας 15,752,36 € με εκδότη τον
.....προσκομίσθηκε στον έλεγχο φωτοτυπία απλής επιταγής από την Τράπεζα για ποσό 14.630,00 € με ημερομηνία έκδοσης 2-4-2007 και αντίστοιχη ημερομηνία εξόφλησης.

β) για το με αριθμό ../18-8-2007 Τ.Π.-Δ.Α. συνολικής αξίας 18.040,00 € με εκδότη τον
..... εξοφλήθηκε από τον κατά ένα ποσό με επιταγή, κατά ένα ποσό με κατάθεση σε τράπεζα(φωτοαντίγραφο κατάθεσης 1000 € από τον στην Τράπεζα με ημερομηνία κατάθεσης 30-6-2010) και το υπόλοιπο σε μετρητά.

γ)για το με αριθμό ../3-9-2007 Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 16.422,00 € με εκδότη την
.....δεν προκύπτει ότι η εξόφληση έγινε με τραπεζικά μέσα δηλαδή με την έκδοση δίγραμμης

επιταγής ή κατάθεσης σε λογαριασμό (δεν προσκομίσθηκαν από τον λήπτη αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης των τιμολογίων).

Επειδή, για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη του φορολογικού στοιχείου απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή και όχι με απλή επιταγή . Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύει ότι η εξόφληση των ως άνω τιμολογίων έγινε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ο σχετικός ισχυρισμός είναι αβάσιμος.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1122/12-04-2002 (Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν.2954/2001, οι οποίες αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος) ορίζεται ότι με την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του κοινοποιούμενου νόμου αυξάνεται το ποσό που ορίζεται στο άρθρο 19 του ν. 820/1978. Με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 820/1978 καθιερώθηκε η υποχρέωση γι' αυτόν που αναθέτει σε εργολάβο ή υπεργολάβο την εκτέλεση τεχνικού έργου, του οποίου το κόστος υπερβαίνει τις 100.000 δραχμές, να γνωστοποιεί, με δήλωση του, πριν από την έναρξη των εργασιών εκτέλεσης του έργου, στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., τα στοιχεία του εργολάβου ή του υπεργολάβου που ανέλαβε την εκτέλεση του έργου ή να καταθέτει αντίγραφο του συμφωνητικού που καταρτίστηκε για την ανάληψη του έργου από τον εργολάβο ή τον υπεργολάβο. Με τις νέες διατάξεις το ποσό των εκατό χιλιάδων (100.000) δραχμών αναπροσαρμόζεται, για εργασίες που αναθέτονται από τη δημοσίευση του κοινοποιούμενου νόμου και μετά, δηλαδή από 2 Νοεμβρίου 2001 και μετά σε δύο εκατομμύρια (2.000.000) δραχμές και από 1η Ιανουαρίου 2002 σε έξι χιλιάδες (6.000) ευρώ.

Επειδή, οι ως άνω διατάξεις αναφέρονται σε Τεχνικό έργο.

Επειδή, όπως προαναφέραμε υπήρχε υποχρέωση των συμβαλλομένων να υποβάλουν Κατάσταση Συμφωνητικών του άρθρου 8 §16 του ν. 1882/1990 και να δηλώσουν τις μεταξύ των συμβάσεις σύμφωνα με την με αριθμό 1065606/7222/ΔΕ-Β/18-7-2000 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή, το πόρισμα του ελέγχου όσον αφορά την κρίση του σχετικά με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως των επιχειρήσεων «..... και «.....», δεν βασίστηκε αποκλειστικά και μόνο στο γεγονός της μη κατάθεσης των συμφωνητικών υπεργολαβίας , αλλά ήταν αποτέλεσμα πολλών ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν στα πλαίσια της όλης ελεγκτικής διαδικασίας, ο σχετικός ισχυρισμός είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 15/01/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 15/03/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του ,
Α.Φ.Μ. : και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Οικονομικό έτος 2008 (Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2007)

A. Πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 ν. 2523/97,
συνολικού ποσού 19.683,33 €,

Ήτοι: 1^η περίπτωση: πρόστιμο ποσού 14.328,00 € (71.640,00 X 20%),

2^η περίπτωση: πρόστιμο ποσού 5.160,00 € (25.800,00 X 20%),

3^η περίπτωση: πρόστιμο ποσού 195,33 € (586,00 X 1 X 1 X 1/3)

B. Φορολογία Εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	53.969,67 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	64.763,60 €
Καταλογιζόμενο Ποσό	118.733,27 €

Γ. Φορολογία Φ.Π.Α.

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ	18.513,54 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	22.216,25 €
Καταλογιζόμενο Ποσό	40.729,79 €

Δ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.

Πρόστιμο άρθρου 6 του Ν. 2523/1997: **55.539,45 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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