



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

Καλλιθέα 25.4.16

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1570

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604565

Fax : 2131604567

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. 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 **5.1.16** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου,, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα, κατά:

i) της με αρ. /9.12.15 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2007-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

ii) της με αρ. /9.12.15 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2007-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

iii) της με αρ. /8.12.2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55§2δ του ν.4174/2013 για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2007-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τη με αρ. /9.12.15 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2007-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καθώς και την από 8.12.15 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

6. Τη με αρ. /9.12.15 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2007-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καθώς και την από 8.12.15 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

7. Τη με αρ. /8.12.2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 55§2δ του ν.4174/2013 για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2007-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καθώς και την από 8.12.15 έκθεση ελέγχου καταλογισμού ειδικού προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **5.1.16** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /17.7.15 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 21.340,00 € (10.670,00 X 2 X 100%), για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.07-31.12.07, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και των άρθρων 2§1, 12 §9,10,11, 18 §2,9, 11§5β του ν. Π.Δ. 186/1992. Η εν λόγω παράβαση αφορούσε τη λήψη δύο (2) εικονικών, στο σύνολό τους, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 10.670,00 €, πλέον ΦΠΑ 2.027,00 €, από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ΑΦΜ, με εκδότρια την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ. Τα στοιχεία των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα:

ΑΕΠ	α/α	Είδος στοιχείου	Αρ. Φορο. Στοιχείου	Εκδότης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία	Σύνολο Προστίμου Δ.Ο.Υ.
..../17.7.15	1	ΔΑ/Τιμολ.	.../10.11.07		6.180,00 €	1.174,00 €	7.354,00 €	12.360,00 €
	2	ΔΑ/Τιμολ.	.../25.11.07		4.490,00 €	853,00 €	5.343,00 €	8.980,00 €
ΣΥΝΟΛΟ					10.670,00 €	2.027,00 €		21.340,00 €

Σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στα με αρ./10.11.07 &/25.11.07 υπό κρίση Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρηση του, οι συναλλαγές αφορούσαν ανταλλακτικά για τα αυτοκίνητα με αριθμό κυκλοφορίας και, με τόπο φόρτωσης την έδρα του εκδότη, τον, και τόπο προορισμού την έδρα του προσφεύγοντος.

Οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων (Δ.Α/Τιμολ.) αναλύονται στην από 28.5.15 Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ Κρήτης, το οποίο διενήργησε έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Κατά της ανωτέρω Απόφασης Επιβολής Προστίμου ασκήθηκε η με ημερομηνία κατάθεσης 16.9.15 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή του, η οποία κρίθηκε και απορρίφθηκε με την με αρ. 31/14.1.16 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Μετά την έκδοση της ως άνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, εκδόθηκαν οι κάτωθι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις:

- Υπ' αριθ. /9.12.15 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
Με την υπ' αριθ. /9.12.15 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του, διαφορά φόρου εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2007-31.12.2007, η οποία αναλύεται κατωτέρω:

Ανάλυση	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	4.309,25	38.476,64	34.167,39
Φόρος – Ποσό Πιστωτικό	2.797,49		2.797,49
Φόρος – Ποσό Χρεωστικό		3.023,40	3.023,40
Πρόσθετος Φόρος Ανακρίβειας		6.985,07	6.985,07
Σύνολο Φόρων για Καταβολή		12.805,96	12.805,96
Σύνολο Φόρων για Επιστροφή	2.797,49		

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 8.12.2015 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, σύμφωνα με την οποία, κατά τη χρήση 2007, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης τα ως άνω εικονικά, ως προς τη συναλλαγή, στοιχεία δαπανών, συνολικής αξίας 10.670,00 €. Οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων αναλύονται εκτενέστερα στην ως άνω έκθεση ελέγχου. Δεδομένου ότι η αξία τους υπερβαίνει το 3% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης, ύψους 127.061,53 €, καθιστώντας ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προχώρησε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό αυτών.

- Υπ' αρ. /9.12.15 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ
Με την υπ' αρ. /9.12.15 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2007-31.12.2007 προσδιορίστηκε διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ποσού 2.027,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου 2.432,40 €.

Η διαφορά Φ.Π.Α. προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης από τον έλεγχο των δηλωθέντων, με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007-31.12.2007, φορολογητέων εισροών, κατά το ποσό της αξίας δύο (2) εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, ύψους 10.670,00 €, και του αναλογούντος φόρου αυτών, ύψους 2.027,00€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 8.12.15 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, σύμφωνα με την οποία ο έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 12.777,00 € πλέον ΦΠΑ 2.332,63 € με εκδότρια την επιχείρηση του, με Α.Φ.Μ. Οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων αναλύονται εκτενέστερα στην ως άνω έκθεση ελέγχου. Δεδομένου ότι η αξία τους υπερβαίνει το 3% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης, ύψους 127.061,53 €, καθιστώντας ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή.

▪ Υπ' αριθ. /8.12.2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ

Με την υπ' αριθ. /8.12.2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 55§2δ του ν.4174/2013 σε βάρος του, συνολικού ποσού 1.013,50 € (2.027,00 X 50%), για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2007-31.12.2007.

Η παράβαση αφορά τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 10.670,00 €, πλέον ΦΠΑ 2.027,00 €, με εκδότρια την επιχείρηση του, με Α.Φ.Μ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 8.12.15 Έκθεση Ελέγχου Καταλογισμού Ειδικού Προστίμου ΦΠΑ του αρ. 55§2δ του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, σύμφωνα με την οποία η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος εξέπεσε κατά τη χρήση 2007 τον αναλογούντα ΦΠΑ των ως άνω ληφθέντων και καταχωρηθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων αναλύονται εκτενέστερα στην ως άνω έκθεση ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, ισχυριζόμενος ότι οι σχετικές συναλλαγές είναι πραγματικές, καθόσον:

- Το υποκατάστημα της επιχείρησης του, από το οποίο αγοράστηκαν τα εν λόγω ανταλλακτικά, είναι φυσικώς υπαρκτό και ευρισκόμενο στο
- Η μη υποβολή δήλωσης έναρξης υποκαταστήματος και μη θεώρηση βιβλίου εισερχομένων αυτοκινήτων από τον για το υποκατάστημα στην, δεν συνεπάγεται την συναλλακτική ανυπαρξία της επιχείρησης του εκδότη συνολικά.

- Το γεγονός ότι ο εκδότης σε κάποιες χρήσεις υπέβαλλε φορολογικές δηλώσεις, έστω και αν σε άλλες δεν υπέβαλε, αποδεικνύει ότι είναι πρόσωπο συναλλακτικά υπαρκτό.
- Τα οχήματα με αριθμό κυκλοφορίας και έχουν πραγματικά επισκευασθεί και δη από τον, τον οποίο επέλεξε λόγω χαμηλότερων τιμών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 ν.4337/2015: «...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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ...γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία. Οι πράξεις ή οι παραλήψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§2 του ν. 2238/1994: «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) ...β) ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα

τηρούμενα είναι κατώτερα της 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 ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

- α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,
- β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή στο άρθρο 32 του ν. 2238/1994 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 ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

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

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

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

.....

Σε 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 σύμφωνα με το άρθρο 68 του ν. 2238/1994: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση..... 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από

συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή στο άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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 Δ.Ο.Υ. 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 περιέρχονται 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 στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.

Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.

2.

3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55§2δ του ν.4174/2013: «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, με το άρθρο 7 παρ.8 Ν.4337/2015 προβλέπεται ότι: «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, εν προκειμένω, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων κρίθηκε με την με αρ. 31/14.1.16 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία απορρίφθηκε η με ημερομηνία κατάθεσης 16.9.15 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή του κατά της υπ' αριθ. /17.7.15 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ. Η εν λόγω Απόφαση Επιβολής Προστίμου αφορούσε παράβαση λήψης εικονικών, στο σύνολό τους, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 10.670,00 €, πλέον ΦΠΑ 2.027,00 €, από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος. Σύμφωνα με το σκεπτικό της εν λόγω απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης 28.5.15 Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης Κρήτης, ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ, ήταν πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο και σε κάθε περίπτωση δεν ήταν δυνατόν να είναι σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, και ως εκ τούτου, ήταν στοιχειοθετημένη η αποδιδόμενη στον προσφεύγοντα παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ανωτέρω επιχείρηση.

Επειδή, η εν λόγω παράβαση, της λήψης εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών

στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 10.670,00 €, ήταν μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, δεδομένου ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για τη χρήση 2007 ήταν ύψους 127.061,53 €. Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ως ανακριβή και προχώρησε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων διαχειριστικής περιόδου 1.1.07-31.12.07, από τον οποίο προέκυψε η διαφορά φόρου που καταλογίστηκε με την με αριθ./9.12.15 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ως ανακριβή και προχώρησε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων διαχειριστικής περιόδου 1.1.07-31.12.07. Συνεπώς, λόγω μη αναγνώρισης από τον έλεγχο των δηλωθέντων, με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007-31.12.2007, φορολογητέων εισροών, κατά το ποσό της αξίας των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων, ορθώς, εν συνεχεία, με την υπ' αρ./9.12.15 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, προσδιορίστηκε διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, πλέον πρόσθετου φόρου, για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2007-31.12.2007.

Επειδή τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, στην υπό κρίση περίπτωση, ήταν συνολικής καθαρής αξίας 10.670,00 €, ήτοι ποσοστό 8,4% των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης για τη χρήση 2007, ύψους 127.061,53 €, συνεπώς, τυγχάνουν εφαρμογής στον ως άνω προσδιορισμό διαφοράς φόρου εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας, οι διατάξεις του άρθρου 30§2γ του ν. 2238/1994, σύμφωνα με τις οποίες, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης που συνεπάγεται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, κατά γενική αρχή του δικαίου, εφ' όσον στο νόμο δεν ορίζεται διαφορετικά, το όργανο, επιλαμβανόμενο βάσει της προβλεπόμενης από το νόμο ενδικοφανούς προσφυγής, δεν μπορεί να χειροτερεύσει τη θέση του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με την από 8.12.15 Έκθεση Ελέγχου Καταλογισμού Ειδικού Προστίμου ΦΠΑ του αρ. 55§2δ του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, ο προσφεύγων ως λήπτης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ΦΠΑ, κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων, και ως εκ τούτου, ορθώς, με την υπ' αριθ./8.12.2015 Πράξη

Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, επιβλήθηκε πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28.5.15 Έκθεση Ελέγχου της Π.Δ. ΣΔΟΕ Κρήτης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου, 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 με ημερομηνία κατάθεσης **5.1.16** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

Α. Εισόδημα

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2007-31.12.2007

Ανάλυση	Βάσει του Ελέγχου	Βάσει της παρούσας Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	38.476,64 €	38.476,64 €	0,00 €
Φόρος – Ποσό Χρεωστικό	3.023,40 €	3.023,40 €	0,00 €
Πρόσθετος Φόρος Ανακρίβειας	6.985,07 €	6.985,07 €	0,00 €

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

Φορολογική Υποχρέωση	Ποσά βάσει του Ελέγχου	Ποσά βάσει της παρούσας Απόφασης	Διαφορά
Σύνολο Φόρων	12.805,96 €	12.805,96 €	0,00 €

Β. ΦΠΑ

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2007-31.12.2007

Ανάλυση	Ποσά βάσει του Ελέγχου	Ποσά βάσει της παρούσας Απόφασης	Διαφορά
Αξία Φορολογητέων Εκροών	57.946,34 €	57.946,34 €	0,00 €
Αξία Φορολογητέων Εισροών	65.927,90 €	65.927,90 €	0,00 €

Φόρος Εκροών	11.009,80 €	11.009,80 €	0,00 €
Υπόλοιπο Φόρου Εισροών	13.135,10 €	13.135,10 €	0,00 €
Πιστωτικό Υπόλοιπο	4.152,30 €	4.152,30 €	0,00 €
Χρεωστικό Υπόλοιπο	2.027,00 €	2.027,00 €	0,00 €
Πρόσθετος Φόρος Ανακρίβειας	2.432,40 €	2.432,40 €	0,00 €

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

Φορολογική Υποχρέωση	Βάσει του Ελέγχου	Βάσει της παρούσας Απόφασης	Διαφορά
Σύνολο Φόρων	4.459,40 €	4.459,40 €	0,00 €

Γ. Πρόστιμο του άρθρου 55§2δ του ν.4174/2013

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2007-31.12.2007

Συνολικό ποσό προστίμου:

1.013,50 € (=2.027,00 € X 50%)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Διοικητικής Υποστήριξης

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).