



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Πληροφορίες: Ν.ΣΩΤΗΡΙΟΥ
Τηλέφωνο : 2131604540
Fax : 2131604566

Καλλιθέα

14/12/2015

Αριθμός απόφασης:

4719

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 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».

γ. 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».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3.Την αριθ. Δ.Ε.Δ.12895 ΕΞ 2014/9-4-2014 απόφαση του προϊστάμενου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4.Την από 17-09-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης,με ΑΦΜ, κατά των υπ' αρ. αριθ.../25-6-2015 &/25-6-2015 Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 01.01.2008-31.12.2008 & 01.01.2009-31.12.2009,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις με αριθμό:

α)/25-06-2015 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.2008-31.12.2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ,

β)/25-06-2015 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.2009-31.12.2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, καθώς και την από 25-06-2015 οικεία έκθεση ελέγχου

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την από 11/12/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 17-9-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παρακάτω πράξεων:

α) της υπ' αριθ...../25-6-2015 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.2008-31.12.2008 (οικ.έτους 2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 58.979,23 €, πλέον 70.775,08 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι σύνολο 129.754,31€.

β) της υπ' αριθ...../25-6-2015 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.2009-31.12.2009 (οικ.έτους 2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 15.232,80 €, πλέον 33.510,58 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι σύνολο 33.510,58€.

Οι παραπάνω διαφορές προέκυψαν ύστερα από Επανελέγχο που διενήργησε βάσει του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 η Δ.Ο.Υ, σύμφωνα με την αριθ...../24-12-2014 εντολή επανελέγχου σε σχέση με την ύπαρξη νέων συμπληρωματικών στοιχείων, μετά από έλεγχο ΚΒΣ που διενήργησε το ΣΔΟΕ και την σύνταξη της από 25-6-2015 έκθεσης Επανελέγχου για τις χρήσεις 2008 και 2009, που είχαν περαιωθεί με τις διατάξεις του Ν.3888/10.

Συγκεκριμένα από τον έλεγχο ΚΒΣ που διενήργησε το ΣΔΟΕ διαπιστώθηκαν οι παρακάτω παραβάσεις:

Χρήση 2008: Η με αριθ...../10-5-2013 παράβαση για τη λήψη των υπ' αρ./20-11-08 και/15-12-08 τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, εκδόσεως της εταιρείας, τα οποία κρίθηκαν μερικώς εικονικά ως προς την ποσότητα και την αξία (υπερτιμολογημένα) κατά 197.415,006 € και 330.160,06€ αντίστοιχα πλέον ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12§§1,5 και 18§§2.9 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97. Σύνολο ποσού παράβασης 1.055.150,00 €.

Χρήση 2009 : Η με αριθ...../10-5-2013 παράβαση για τη λήψη των υπ' αρ...../09-01-09,/02-02-09,/03-03-09,/04-05-09 και .../01-06-09 τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, εκδόσεως της εταιρείας, τα οποία κρίθηκαν μερικώς εικονικά ως προς την ποσότητα και την αξία (υπερτιμολογημένα) κατά 376.390,00€, 101.030,00€, 257.655,00€, 276.360,00€ και 206.685,00€ αντίστοιχα, πλέον ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1,5 και 18§§2.9 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του

N.2523/97.Σύνολο ποσού παράβασης 2.437.140,00 €. Οι παραπάνω πράξεις εκκρεμούν στα φορολογικά Δικαστήρια.

Στο πλαίσιο διενέργειας του επανελέγχου συντάχθηκε η από 25.6.2015 έκθεση επανελέγχου φόρου εισοδήματος, με βάση την οποία λόγω ύπαρξης των ανωτέρω παραβάσεων, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4γ του Κ.Β.Σ. για τις διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009, με αποτέλεσμα η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 32 και 105 παρ. 11 του Ν. 2238/1994.

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

α.<<Πλημμελής έκδοση και κοινοποίηση του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν. 3888/201 από την αρμόδια Φορολογική Αρχή, λόγω μη κοινοποίησης αυτού μαζί με τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ και εν γένει λόγω μη ικανοποίησης του δικαιώματος της εταιρείας μας να αιτηθεί τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, με μείωση των προστίμων ΚΒΣ, σε ποσοστό 1/5 των αρχικώς επιβληθέντων>>.

β.<<Μη νόμιμη έκδοση των προσβαλλόμενων, λόγω έλλειψης συμπληρωματικών στοιχείων σε βάρος της εταιρείας μας, για τη διενέργεια επανελέγχου>>.

γ.<<Μη νόμιμη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού, λόγω μη συνδρομής των προϋποθέσεων προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό και σχετικής μη αιτιολογημένης κρίσης της Φορολογικής Αρχής>>.

δ.<<Μη νόμιμη επιβολή πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το Ν. 2523/1997, λόγω αναδρομικής εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων του Ν. 4174/2013>>.

ε.<<Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του Νόμου από το Σ.Δ.Ο.Ε. και εσφαλμένη κρίση αναφορικά με τη μερική εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή (υπερτιμολόγηση) των επίμαχων φορολογικών στοιχείων>>.

στ.<<Παραβίαση των Αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του ιδιώτη, καθώς και της διάταξης του άρθρου 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, καθώς εν προκειμένω η εταιρεία μας ενήργησε με βάση τις σχετικές γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ και τις εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις του Υπουργείου Οικονομικών>>.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις το άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992 περί ΚΒΣ:

1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. 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.

3.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α)

β)

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, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

.....

Επειδή με το άρθ. 32 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι στις επιχειρήσεις που τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, ανεξάρτητα από την κατηγορίας τους, το καθαρό εισόδημά τους εξευρίσκεται εξωλογιστικώς εφόσον η ανακρίβεια ή ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 30 του ΚΒΣ, δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλήψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο (Σχετ. 1076242/πολ 1163/30.06.1994). Περαιτέρω η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε συμπερασματικούς συλλογισμούς (Σχετ. ΣΤΕ 3557/2000).

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης για Πλημμελή έκδοση και κοινοποίηση του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν.3888/2010 από την αρμόδια Φορολογική Αρχή, λόγω μη κοινοποίησης αυτού μαζί με τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ (α/α ... & /2013) και εν γένει λόγω μη ικανοποίησης του δικαιώματος αυτής να αιτηθεί τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, με μείωση των προστίμων ΚΒΣ σε ποσοστό 1/5 των αρχικώς επιβληθέντων, δεν ευσταθεί καθόσον έπρεπε να προσβληθεί στα Διοικητικά Δικαστήρια όταν κοινοποιήθηκαν οι σχετικές πράξεις επιβολής προστίμων ΚΒΣ. Ήδη σήμερα για τις παραπάνω πράξεις έχουν εκδοθεί οι υπάριθ.... & /23-10-2013 αρνητικές αποφάσεις της Επιτ-

ροπής του άρθρου 70^α του ν.2238/94 και η αριθ...../2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά ,που έκρινε αβάσιμους τους ισχυρισμούς και απέρριψε την προσφυγή της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 64 του ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, στις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25-06-2015 έκθεση Επανελέγχου της Δ.Ο.Υ επί της οποίας εδράζονται οι υπ' αριθ./25-6-2015 προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ.ετών 2009 & 2010,για την κρίση των βιβλίων ως Ανακριβών και των προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών εξωλογιστικά ελήφθησαν υπ' όψιν οι διαπιστωθείσες παραβάσεις ΚΒΣ με αριθμό/2013 για τη χρήση 2008 και/2013 για τη χρήση 2009,για λήψη μερικώς Εικονικών φορολογικών στοιχείων (Υπερτιμολογημένα) κατά την κρίση του ΣΔΟΕ, αξίας 527.575,00 ευρώ και 1.218.120,00 ευρώ αντίστοιχα.

Η λήψη των τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας αφορά την κατασκευή εκ μέρους αυτής της επιχείρησης εργασίες σκυροδέματος ανέγερσης Ξενοδοχειακής μονάδας της προσφεύγουσας στη Οι εργασίες ανέγερσης άρχισαν το έτος 2008 και η αποπεράτωση έγινε το 2010.Τα ληφθέντα Τ.Π.Υ αποτελούν για την προσφεύγουσα επιχείρηση πάγια επενδυτικά αγαθά, έχουν δε καταχωρηθεί στα λογιστικά της βιβλία στο λογαριασμό <<Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση>> του ΕΓΛΣ 15 .

Η προσφεύγουσα για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους δεν έχει έσοδα από δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών,διότι όπως προαναφέρθηκε το ξενοδοχείο τέθηκε σε λειτουργία το 2011,αλλά μόνον έσοδα από τόκους καταθέσεων.Τα δε έξοδα αποτελούνται από χρεωστικούς τόκους και γενικά έξοδα διαχείρισης.Έτσι προσδιορίστηκε το λογιστικό αποτέλεσμα κάθε χρήσης βάσει βιβλίων,είτε κέρδη για τη χρήση 2008, είτε ζημία για τη χρήση 2009.

Επειδή,οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν **αφενός** δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα των χρήσεων (κέρδη ή ζημίες),λόγω του ότι η καταχώρηση των επίδικων παραστατικών που αφορούν πάγια έγινε σε μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς λογιστικής,δεν έχουν διενεργηθεί αποσβέσεις επί των παγίων στοιχείων της επιχείρησης και **αφετέρου** παρά το γεγονός ότι τα έσοδα από τους τόκους καταθέσεων με βάσει τις βεβαιώσεις των Τραπεζών αποτελούν έσοδα από εμπορική δραστηριότητα, τα δε έξοδα αποτελούνται από χρεωστικούς τόκους και γενικά έξοδα διαχείρισης, δεν υπάρχει αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων και ως εκ τούτου **ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας καθίσταται απόλυτα εφικτός.**

Επομένως η κρίση της Δ.Ο.Υ για **ανακρίβεια** των βιβλίων και στοιχείων και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας των χρήσεων 2008 & 2009, όπως αποτυπώνεται στην από 25-6-2015 έκθεση Επανελέγχου φόρου Εισοδήματος, δεν γίνονται αποδεκτά .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει **δεκτή** η με αριθ.πρωτ...../17-9-2015 Ενδικοφανής προσφυγή της με ΑΦΜ και να ακυρωθούν οι με αριθ...../25-6-2015 Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 01.01.2008-31.12.2008 & 01.01.2009-31.12.2009 της Δ.Ο.Υ

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

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα εισήγηση :

1.ΧΡΗΣΗ 2008

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Καθαρά κέρδη	28.039,19	268.250,64	28.039,14

2.ΧΡΗΣΗ 2009

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Καθαρά κέρδη ή Ζημίες	-87.114,22	63.728,30	-87.114,22

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).