



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 12/10/2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 4173

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

ΦΑΞ : 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. Την από/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Κοινοπραξίας, ΑΦΜ, που εδρεύει στα Τρίκαλα, οδός, κατά α) της υπ' αριθ./-.....-2015 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000 – 31/12/2000 και β) της υπ' αριθ./-.....-2015 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001 – 31/12/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις α) υπ' αριθ./-.....-2015 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000 – 31/12/2000 και β) υπ' αριθ./-.....-2015 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001 – 31/12/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, των ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 09/10/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Κοινοπραξίας, 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:

Με την υπ' αρ./-.....-2015 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000 – 31/12/2000, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 756.000 δρχ (ήτοι 2.218,64 €), πλέον 2.268.000 δρχ (ήτοι 6.655,91 €) ως πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Με την υπ' αρ./-.....-2015 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001 – 31/12/2001, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 6.643.803

δρχ (ήτοι 19.497,59 €), πλέον 19.931.409 δρχ (ήτοι 58.492,76 €) ως πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε έπειτα από την από/2015 Έκθεση Επανελέγχου Φ.Π.Α. σε εκτέλεση των υπ' αριθ./2014 και/2014 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρικάλων (Τμήμα Μονομελές). Ειδικότερα, με την από/2008 έκθεση τακτικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων κρίθηκαν τα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβή για τις χρήσεις 2000 και 2001, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, κατά τη χρήση 2000, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, ήτοι το υπ' αριθ./-2000 συνολικής καθαρής αξίας 4.200.000 δρχ (ή 12.325,75 €) εκδόσεως του με ΑΦΜ Περαιτέρω, κατά τη χρήση 2001, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε δύο (2) εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών του ως άνω εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 25.250.000 δρχ ήτοι 74.101,25 €.

Συνεπεία των ανωτέρω, ήταν να προσδιορισθούν τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994 και ακολούθως καταλογίστηκε ο οφειλόμενος φόρος προστιθέμενης αξίας με τις υπ' αριθ./-2008 και/-2008 οριστικές πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων. Με τις προαναφερθείσες αποφάσεις του Μονομελούς Πρωτοδικείου Τρικάλων, ακυρώθηκαν οι ανωτέρω πράξεις της ελέγχουσας αρχής, λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να θεραπευτεί η διαπιστωθείσα τυπική πλημμέλεια.

Σε εκτέλεση των ανωτέρω αποφάσεων η Δ.Ο.Υ. Τρικάλων εξέδωσε την υπ' αριθ./-2015 εντολή επανελέγχου για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους. Στις/2015 κοινοποιήθηκε το υπ' αριθ./-2015 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς ΦΠΑ των οικείων διαχειριστικών περιόδων, αρχικώς στον διαχειριστή της προσφεύγουσας κοινοπραξίας Κο και εν συνεχεία στις/2015 κοινοποιήθηκε δια θυροκολλήσεως στο έτερο μέλος της κοινοπραξίας Κο Επί του προαναφερομένου σημειώματος διαπιστώσεων, δεν ανταποκρίθηκε η προσφεύγουσα και δεν υποβλήθηκαν οι απόψεις της εντός της τασσόμενης προθεσμίας και μέχρι τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκαν οι ήδη προσβαλλόμενες με την παρούσα υπ' αριθ./-2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2000- 31/12/2000 και υπ' αριθ./-2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2000- 31/12/2000 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας.

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

- Δεν κλήθηκε σε ακρόαση πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Παράνομη έκδοση προσβαλλόμενων πράξεων διότι το δικαίωμα προς έκδοση πράξεων υπέπεσε σε παραγραφή καθόσον παρήλθε πενταετία από το έτος μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 84 ν. 2238/1994).
- Νομική πλημμέλεια λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ελέγχου διότι τα επίμαχα τιμολόγια παρελήφθησαν από την φορολογική αρχή με απόδειξη παραλαβής που επιδόθηκε στη σύζυγο του νομίμου εκπροσώπου και όχι με έκθεση κατάσχεσης. Σημειωτέον, ότι η-2003 έκθεση κατάσχεσης δεν θεραπεύει την ως άνω παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ελέγχου.
- Αβάσιμη και αναπόδεικτη η αποδιδόμενη παράβαση της λήψης των εικονικών στοιχείων. Πραγματικές συναλλαγές και καλή πίστη της λήπτριας κοινοπραξίας.
- Η διαπίστωση πλημμελειών στα τηρούμενα βιβλία δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος. Αυτός γίνεται μόνο εφόσον κρίνεται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.
- Αυθαίρετη και ανατιολόγητη έκθεση ελέγχου διότι βασίζεται στην μη τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων του εκδότη και δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές.
- Δεν διενεργήθηκε ιδιαίτερος έλεγχος και δεν συντάχθηκε αυτοτελής και ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2859/2000, αλλά οι προσβαλλόμενες πράξεις στηρίχθηκαν στο πόρισμα της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος..
- Υπέρμετρος πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσοστού 300%.

Επειδή με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*». Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «*Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.*»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013: «*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 ύστερα από την με αριθ.-/.....-2015 Εντολή Επανελέγχου για διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση των με αριθ. και-/2014 αποφάσεων του Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρικάλων, η προσφεύγουσα, δια των μελών της, κλήθηκε με το υπ' αριθ. ...-/.....-2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Επίσης επιδόθηκαν, με το ανωτέρω σημείωμα, οι υπ' αριθ. .../3 και .../4/...-...-2015 Προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμοί ΦΠΑ χρήσεων 2000 και 2001. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν κλήθηκε προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις της, απορρίπτεται ως αβάσιμος και ανυπόστατος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 7 του ν. 4174/2013: «*Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.*»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 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 οικείου φορολογικού έτους.*». Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 3 του ίδιου ως άνω άρθρου: «*Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του φορολογικού έτους.*»

Επειδή όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 76 του ν. 4174/2013 τα ανωτέρω άρθρα τέθηκαν σε ισχύ από τις 26/07/2013. Συνεπώς, οι διατάξεις αυτών καταλαμβάνουν τις προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων η έκδοση, κατ' ακολουθία των ανωτέρω, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Άλλωστε, οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, των οποίων έπαυσε η ισχύς, προέβλεπαν τους ίδιους χρόνους παραγραφής με τα νέα άρθρα του Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κοινοπραξίας περί παραγραφής των αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, μετά την πάροδο πενταετίας κρίνεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36§4 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992), ορίζεται ότι: «Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, ... Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα. Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης... Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας...».

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση, η επίδοση της υπ' αριθ.-/.....-2003 έκθεσης κατάσχεσης έγινε στη σύζυγο του διαχειριστή (συγγενικό πρόσωπο εταίρου), η επίδοση είναι νόμιμη και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από/2008 έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από/2015 έκθεσης επανελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2000, ένα (1) εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (α/α/.....-2000), εκδόσεως του, με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 4.200.000 δρχ (ή 12.325,75 €), ενώ κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2001 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε δύο (2) εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών του ως άνω εκδότη, (α/α/.....-2001 και/.....-2001), συνολικής καθαρής αξίας 25.250.000 δρχ (ή 74.101,25 €). Περαιτέρω, δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, διότι δεν επεδείχθη, και το υπ' αριθ.-/.....-2001 τιμολόγιο του ίδιου εκδότη, καθαρής αξίας 14.000.000 δρχ.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του Π.Δ. 186/1992 [ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992], ορίζεται ότι: «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 όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή

πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ο εκδότης των τιμολογίων, ήταν πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, πλην όμως συναλλακτικώς ανύπαρκτο. Ειδικότερα, είχε εκδώσει δύο αριθμούς φορολογικού μητρώου, υπέβαλε δηλώσεις έναρξης εργασιών με τον ίδιο αριθμό ταυτότητας και θεώρησε βιβλία και στοιχεία στις Δ.Ο.Υ. και, τα οποία όμως δεν προσκόμισε στον έλεγχο. Περαιτέρω, δεν ανευρέθη σε καμία από τις δηλωθείσες έδρες της επιχείρησης, δεν διέθετε μηχανήματα έργων για την εκτέλεση των περιγραφόμενων στα επίμαχα τιμολόγια εργασιών, υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, δεν ασφαλίστηκε ποτέ στο ΙΚΑ ούτε ο ίδιος ούτε τυχόν εργαζόμενοί του, πληρωνόταν πάντοτε τοις μετρητοίς ακόμη και όταν το τίμημα ήταν υπέρογκο, δεν δηλώθηκε ως πελάτης από κανέναν επιτηδευματία, εξέδιδε τα Τ.Π.Υ. χωρίς ενιαία αρίθμηση κατά το δοκούν και τέλος κατά την ένορκη εξέτασή του αόριστα και χωρίς να μπορέσει να αιτιολογήσει με στοιχεία τις ανωτέρω διαπιστώσεις. Συνεπώς, πρόκειται για πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο και όλα τα ανωτέρω αποδεικνύουν ότι η

προσφεύγουσα κατά την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια επιχείρηση, δεν τελούσε σε καλή πίστη και ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως ανυπόστατος και αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), όπως ίσχυε κατά τις υπό εξέταση χρήσεις: «Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σ' αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα ή έξοδα, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ Α' 113), δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα οικονομικά έτη:

«3. Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής: α) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται. Επί εισφοράς αναληφθέντος όλου ή μέρους του έργου σε εταιρία οποιασδήποτε μορφής ή κοινοπραξία που έχει την έδρα της στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, στην οποία μετέχει και ο εισφέρων ανάδοχος ή απευθείας συμβασιούχος, τα κατά τις διατάξεις της παρούσας περίπτωσης λαμβανόμενα ως ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται κτώμενα από την εταιρία ή κοινοπραξία και η εισφορά αυτή δεν θεωρείται υπεργολαβία. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρία, στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρίας. Επίσης, εφαρμόζεται και στην περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από εταιρία μέλος της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή από κοινοπραξία επιχειρήσεων μέλους της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας.

β).....

γ)

4. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή στα ακαθάριστα έσοδα τους, ως εξής: α) Δέκα τοις εκατό (10%) για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου. β) Δώδεκα τοις εκατό (12%) για τα έργα της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου. γ) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, οι συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω α', β' και γ' περιπτώσεις προσαυξάνονται κατά εκατό τοις εκατό (100%). Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή των τεχνικών έργων ή των οικοδομών βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τους συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω α', β' και γ' περιπτώσεις μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%). Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους κατασκευής.»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ 1295/07-11-1997 οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994 δεν έχουν εφαρμογή σε περίπτωση χαρακτηρισμού των βιβλίων τεχνικής επιχείρησης ως ανακριβών ή σε περίπτωση έκδοσης πλαστών, εικονικών τιμολογίων κλπ. Ειδικότερα: «4. Με το άρθρο 34 του Ν.2238/1994 προβλέπεται ειδικά ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση, τα καθαρά κέρδη των τεχνικών επιχειρήσεων εξευρίσκονται με τη χρήση των μνημονευομένων σε αυτές συντελεστών, ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών τους. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου, ορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα των εργοληπτικών επιχειρήσεων. 5. Από το συνδυασμό των διατάξεων των παραπάνω άρθρων, προκύπτει ότι σαφώς, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων, εφαρμόζεται η ειδική διαδικασία του άρθρου 34, βάσει της οποίας τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σε κάθε περίπτωση τεκμαρτά, δι' εφαρμογής συντελεστού επί των ακαθαρίστων εσόδων. Ως ακαθάριστα δε έσοδα τούτων και στην περίπτωση ακόμα της μη τηρήσεως βιβλίων και στοιχείων ή ανακριβούς τηρήσεως τούτων, θεωρούνται τα εργολαβικά ανταλλάγματα, τα οποία καθορίζονται με κάθε νόμιμο μέσο. Η μέθοδος δε αυτή, όπως πάγια γίνεται δεκτό από τη νομολογία, εφαρμόζεται υποχρεωτικά από το νόμο, ανεξάρτητα από την ανακρίβεια ή την ανεπάρκεια των βιβλίων (ΣτΕ 1111/1988, 1633/1980 κ.ά.). 6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, προκύπτει ότι, σε περίπτωση διαπίστωσης σε βάρος τεχνικών επιχειρήσεων

των αναφερομένων στα δύο τελευταία εδάφια της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν.2238/1994 παραβάσεων (ανακρίβεια, έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων κ.λπ.), για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των εν λόγω επιχειρήσεων, οι συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται από την παρ. 4 του άρθρου 34 του ίδιου νόμου δεν προσαυξάνονται με τα ποσοστά που ορίζονται από την παρ. 2 του άρθρου 32, καθόσον οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή για τις τεχνικές επιχειρήσεις.»

Επειδή για τις κρινόμενες χρήσεις προέκυψε, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προφανής δυσαναλογία μεταξύ των δαπανών κατασκευής σύμφωνα με τα βιβλία της προσφεύγουσας και του πραγματικού κόστους κατασκευής, η οποία ήταν μεγαλύτερη του 20% του πραγματικού κόστους, προσαυξήθηκε ο συντελεστής καθαρού κέρδους κατά 40% (ήτοι από 10% σε 14%). Συνεπώς, κατ' ακολουθία των ανωτέρω, ορθώς κρίθηκαν αρχικώς τα βιβλία της προσφεύγουσας ως ανακριβή και εν συνεχεία αναδιαμορφώθηκε το φορολογητέο εισόδημα και προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη των διαχειριστικών περιόδων 2000 και 2001 με ειδικό τρόπο, όπως αυτός ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994. Ως εκ τούτου, ο αντίστοιχος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων 2000 και 2001 προσδιορίστηκαν ακολούθως και οι φορολογητέες εκροές, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 38 του Ν. 1642/1986, όπως αντικαταστάθηκε άρθρο από το άρθρο 48 § 3 του Ν.2859/2000 που ορίζει ότι: «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 περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή όπως αναλυτικά προκύπτει από την από/2008 έκθεση τακτικού ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Τρικάλων, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από/2015 έκθεσης επανελέγχου ΦΠΑ της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ., έγινε αυτοτελής προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία ΦΠΑ, και συγκεκριμένα:

1. Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2000-31/12/2000:

α. στα ακαθάριστα έσοδα της δήλωσης που ανήλθαν σε 10.223.520 δρχ, εφαρμόστηκε ο συντελεστής καθαρού κέρδους ύψους 10% προσαυξημένος κατά 40% (λόγω δυσαναλογίας μεταξύ του πραγματικού

κόστους κατασκευής και αυτού των βιβλίων της κοινοπραξίας) δηλαδή $10\%+(40 \times 10\%)=14\%$ και διαμορφώθηκαν τα καθαρά κέρδη στο ποσό των 1.431.292 δρχ, (ήτοι $10.223.520 \times 14\%$),

β. Δεν αναγνωρίστηκαν και αφαιρέθηκαν αντίστοιχα φορολογητέες εισροές ύψους 4.200.000 δρχ (ήτοι το/.....-2000 εικονικό Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών) και κατ' ακολουθία μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου εισροών κατά την αξία του αναλογούντος φόρου.

2. Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001:

α. στα ακαθάριστα έσοδα της δήλωσης που ανήλθαν σε 44.914.753 δρχ, εφαρμόστηκε ο συντελεστής καθαρού κέρδους ύψους 10% προσαυξημένος κατά 40% (λόγω δυσαναλογίας μεταξύ του πραγματικού κόστους κατασκευής και αυτού των βιβλίων της κοινοπραξίας) δηλαδή $10\%+(40 \times 10\%)=14\%$ και διαμορφώθηκαν τα καθαρά κέρδη στο ποσό των 6.288.065 δρχ, (ήτοι $44.914.753 \times 14\%$),

β. Δεν αναγνωρίστηκαν και αφαιρέθηκαν αντίστοιχα φορολογητέες εισροές ύψους 36.910.000 δρχ (ήτοι τα/.....-2001 καθαρής αξίας 11.050.000 δρχ, 936/31-10-2001 καθαρής αξίας 14.200.000 δρχ εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών καθώς και το/.....-2001 Τ.Π.Υ. διότι δεν επεδείχθη στον έλεγχο) και ως εκ τούτου μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου εισροών κατά την αξία του αναλογούντος φόρου.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων ιδιαίτερος έλεγχος και αυτοτελής προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2859/2000 και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.2523/1997: «Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.3943/2011:

«1. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»
2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού.»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ.1109/10.5.2011:

«4. Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 26 του ν.3943/2011, αντικαθίσταται η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν.2523/1997, και περιορίζονται τα ανώτατα ποσοστά των πρόσθετων φόρων, που προβλέπονται από το άρθρο 1 αυτού, τα οποία σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν:

α) το εξήντα τοις εκατό (60%), αντί του εκατό τοις εκατό (100%) που ίσχυε, για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και

β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται, αντί του διακόσια τοις εκατό (200%) που ίσχυε, για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης.

Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τις 31 Μαρτίου 2011 καθώς και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τις 31 Μαρτίου 2011, ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως και εφαρμόζονται για όσους υπόχρεους αναφέρονται στο άρθρο 1 του ν.2523/1997, ανεξαρτήτως χρήσεως που αφορούν.»
(βλ. επίσης ΠΟΛ. 1123/26-05-2011 και ΠΟΛ. 1140/16-06-2011).

Επειδή εν προκειμένω οι υπ' αριθ./-/-/-2008 και/-/-/-2008 πράξεις προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων διαχειριστικών περιόδων 2000 και 2001, ακυρώθηκαν βάσει των υπ' αριθ./2014 και/2014 αντίστοιχα αποφάσεων του Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρικάλων.

Επειδή με τις ως άνω δικαστικές αποφάσεις η υπόθεση αναπέμφθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να εκδοθούν νέες πράξεις, αφού πρώτα θεραπευθεί ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης που παραλείφθηκε κατά την έκδοση των αρχικών πράξεων. Συνεπώς, εφόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις/2015, ήτοι μετά την 31/03/2011 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 3943/2011), έπρεπε να ληφθούν υπ' όψιν οι διατάξεις του άρθρου 26 του ως άνω νόμου και το ανώτατο όριο του επιβληθέντος, λόγω της ανακριβούς υποβολής, πρόσθετου φόρου δεν έπρεπε να υπερβεί το 120%. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «Κοινοπραξίας» με ΑΦΜ, ήτοι:

- α) την απόρριψή της ως προς τον καταλογισμό του κυρίου φόρου και
β) την αποδοχή αυτής ως προς το ανώτατο όριο του επιβληθέντος πρόσθετου φόρου των προσβαλλομένων πράξεων και τον περιορισμό αυτού στο 120%.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2000 - 31/12/2000

Διαφορά φόρου	2.218,64 € (ήτοι 756.000 δρχ)
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.662,37 € (ήτοι 907.203 δρχ)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.881,01 € (ήτοι 1.663.203 δρχ)

Β) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2001 - 31/12/2001

Διαφορά φόρου	19.497,59 € (ήτοι 6.643.803 δρχ)
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	23.397,11 € (ήτοι 7.972.565 δρχ)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	42.894,70 € (ήτοι 14.616.369 δρχ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).