



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/12/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2513

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 28/08/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ./27.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2004 – 30/06/2005,

β) της υπ' αριθ./27.07.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2005 (διαχειριστική περίοδο 01/07/2004 – 30/06/2005),

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./27.07.2017 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2004 – 30/06/2005 και την υπ' αρ./27.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/08/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» 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:

Με την υπ' αριθ./27.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2004 – 30/06/2005, πρόστιμο ποσού 35.681,96€, λόγω έκδοσης ενός (-1-) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία της συναλλαγής, συνολικής αξίας 468.000,00€ και μερικώς εικονικής αξίας 89.204,90€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^β του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 89.204,90€ x 40%.

Με την υπ' αριθ./27.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2005 (διαχειριστική περίοδο 01/07/2004 – 30/06/2005), κύριος φόρος 36.472,93€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 43.767,52€, ήτοι συνολικό ποσό 80.240,45€, λόγω έκδοσης ενός (-1-) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία της συναλλαγής, συνολικής αξίας 468.000,00€ και μερικώς εικονικής αξίας 89.204,90€ που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της

προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 27/07/2017 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος, αντιστοίχως, της Δ.Ο.Υ., που συντάχθηκαν κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ./23.05.2017 εντολής η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση των υπ' αριθ. και/25.04.2017 αποφάσεων του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης (Τμ. Ε') (επανάληψη διαδικασίας), σύμφωνα με τις οποίες ακυρώθηκαν για τυπικούς λόγους η υπ' αριθ./30.10.2007 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ και το υπ' αριθ./29.10.2007 φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της φορολογικής αρχής και αναπέμφθηκε η υπόθεση σε αυτήν προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία επίδοσης κλήσης προς παροχή εξηγήσεων.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων για το οικονομικό έτος 2005.
2. Άρνηση εικονικότητας. Ανεπαρκής τεκμηρίωση της εικονικότητας. Η φορολογική αρχή αυθαίρετα έκρινε την εικονικότητα της συναλλαγής βασιζόμενη σε εσφαλμένους υπολογισμούς προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων.
3. Εφαρμογή του άρθρου 39 του ν.2238/1994 για διόρθωση κερδών τιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αντί για την επιβολή κυρώσεων περί έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά

η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 6 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επειδή, εν προκειμένω, οι υπ' αριθ. και/25.04.2017 αναπεμπτικές αποφάσεις του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ακυρώθηκαν η υπ' αριθ./2007 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ και το υπ' αριθ./2007 φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2004 – 30/06/2005, ως νομικά πλημμελείς, επιδόθηκαν στην ανωτέρω φορολογική αρχή στις 16/05/2017, ως προκύπτει από την αναγραφόμενη ημερομηνία στα φωτοαντίγραφα των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων. Κατόπιν, εκδόθηκε η υπ' αριθ./23.05.2017 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για επανάληψη της διαδικασίας. Σε εκτέλεση της προαναφερθείσας εντολής, εκδόθηκε το υπ' αριθ./29.06.2017 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων και οι σχετικοί προσωρινοί προσδιορισμοί φόρου και προστίμου και χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα προθεσμία 20 ημερών προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις της, προσκομίζοντας κάθε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο. Εν συνεχεία, μετά την παρέλευση της ανωτέρω προθεσμίας και την άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης από την προσφεύγουσα εκδόθηκαν την 27/07/2017 και κοινοποιήθηκαν την 28/07/2017 οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου και προστίμου, ήτοι εντός της οριζόμενης από την παρ. 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 προθεσμίας.

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατά το χρόνο έκδοσης της υπ' αριθ./30.10.2007 απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992) και του υπ' αριθ./29.10.2007 φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/07/2004 – 30/06/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος κατόπιν τακτικού ελέγχου με βάση τη διάταξη του άρθρου 66 του ν.2238/1994 και της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005 και Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1081/2005 (υπ' αριθ./19.06.2006 εντολή ελέγχου) δεν είχε παραγραφεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού και επιβολής προστίμου, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «**Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία....**».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «... **Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση....**», δίχως να μεταβάλλεται, τυπικά και ουσιαστικά για την προκειμένη περίπτωση, η πρόθεση του νομοθέτη ως προς τον εννοιολογικό προσδιορισμό του εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**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, με την παρ. 11 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί. Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση**». Περαιτέρω, την εγκ. 3/1992 διευκρινίστηκε ότι: «**12.5.3. Στο τιμολόγιο τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων πρέπει να περιγράφεται λεπτομερώς το εκτελεσθέν έργο. Αν όμως γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, αλλά γενική (άρθρο 12 παράγραφος 11). Σε περίπτωση που υπάρχει επιμέτρηση, επισυναπτόμενη στο τιμολόγιο, μπορεί να γίνεται σύντομη περιγραφή του έργου στο τιμολόγιο....**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν.820/1978, όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, καθιερώθηκε υποχρέωση, γι' αυτόν που αναθέτει σε εργολάβο ή υπεργολάβο την εκτέλεση τεχνικού έργου του οποίου το κόστος υπερβαίνει τα 6.000€ να γνωστοποιεί με δήλωσή του πριν από την έναρξη των εργασιών εκτελέσεως έργου, στον αρμόδιο για τη φορολογία εισοδήματος Οικονομικό Έφορο, τα στοιχεία του εργολάβου ή υπεργολάβου που ανέλαβε την εκτέλεση του έργου ή να καταθέσει στον ίδιο Οικονομικό Έφορο αντίγραφο του συμφωνητικού που καταρτίστηκε για την ανάληψη της εκτελέσεως του ως άνω έργου από τον εργολάβο ή τον υπεργολάβο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27/07/2017 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Κ.Β.Σ. της, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, βάσει των τηρούμενων βιβλίων της και της υποβληθείσας δήλωσης, παρουσίασε κύκλο εργασιών 828.898,93€ στον οποίο ο κλάδος παραγωγής συνεισέφερε ποσό 649.200,00€, με μικτό περιθώριο κέρδους 30,08% που αντιστοιχεί σε μικτό κέρδος του κλάδου παραγωγής 195.280,91€, ο δε συντελεστής περιθωρίου κέρδους επί του κόστους πωληθέντων διαμορφώθηκε σε 43,02%. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ανέλαβε την ανακαίνιση ενός υποκαταστήματος της επιχείρησης, στον Θεσσαλονίκης. Την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο είχαν εκτελεστεί έργα – ανακαινίσεις, βάσει του υπ' αριθ./26.03.2004 ιδιωτικού συμφωνητικού (αξίας 207.500,00€) και εκδόθηκαν τα υπ' αριθ. ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ Ν48/29.06.2004 αξίας 70.282,42€ πλέον Φ.Π.Α. και Ν49/29.06.2004 αξίας 36.046,82€ πλέον Φ.Π.Α., ήτοι η αξία του έργου κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ανήλθε στο ποσό των 106.329,24€. Για το ίδιο έργο και με το ίδιο ιδιωτικό συμφωνητικό εκδόθηκε το υπ' αριθ. ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν58/30.06.2005 αξίας 468.000,00€ πλέον Φ.Π.Α., με περιγραφή έργου εργασίες ανακατασκευής, γυψοσανίδες κ.λπ. στο κατάστημα Το συνολικό κόστος του έργου κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, βάσει των εγγραφών των βιβλίων, ανέρχεται στο ποσό των 291.380,85€. Κατόπιν, ο έλεγχος έκρινε το υπ' αριθ. ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν58/30.06.2005, καθαρής αξίας 468.000,00€, μερικώς εικονικό ως προς την αξία, την οποία προσδιόρισε στο ποσό των 89.204,90€, ήτοι τη διαφορά μεταξύ του τιμολογίου και του κόστους κατασκευής του έργου, αφαιρουμένου του εργολαβικού κέρδους ποσοστού 30% υπολογιζόμενου επί του κόστους κατασκευής και όχι επί της αξίας του τιμολογίου $[468.000,00€ - 291.380,85€ - (291.380,85€ \times 30\%) = 89.204,90€]$, μη συνυπολογίζοντας οποιαδήποτε άλλη λειτουργική δαπάνη της επιχείρησης, «σύμφωνα με τις συνθήκες που επικρατούσαν στην αγορά κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης». Επιπρόσθετα, ο έλεγχος επισημαίνει ότι το ανωτέρω τιμολόγιο καταχωρήθηκε στον οικείο λογαριασμό του ΕΓΛΣ των τηρούμενων βιβλίων της.

Επειδή, για το χαρακτηρισμό μιας συναλλαγής ως εικονικής πρέπει να εκτιμώνται τα επιμέρους στοιχεία και στο σύνολό τους. Δεν αρκεί η εκτίμηση κάθε μιας περίπτωσης, αλλά επιβάλλεται από το νόμο η εκτίμηση των δεδομένων του φακέλου και στο σύνολό τους (ΣΤΕ

1664/04 Β' πενταμελές). Είναι γεγονός ότι απαιτείται συνολική εκτίμηση των επιμέρους πραγματικών στοιχείων, περιστατικών και δεδομένων που προκύπτουν σε μια υπόθεση, γιατί η περιπτώσιολογική μόνο εκτίμηση μπορεί να οδηγήσει σε λάθος, αφού η συνολική εικόνα είναι άθροισμα των επιμέρους στοιχείων, τα οποία από μόνα τους πολλές φορές φανερώνουν ένα τμήμα προς τη μια ή την άλλη κατεύθυνση και απαιτείται η σύνδεση με άλλα στοιχεία για να προκύψει η όλη εικόνα και εξ αυτής η όποια συνολική εκτίμηση για το χαρακτηρισμό μιας συναλλαγής ως πραγματικής ή εικονικής [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων – 3^η έκδοση – 2005, σελ. 322, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 658/2000 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, «η Φορολογική Αρχή, η οποία φέρει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας των παραπάνω στοιχείων (δεδομένου ότι εν προκειμένω δεν διαπιστώθηκε ανυπαρξία των φερομένων ως αγοραστών, ώστε να αρκεί το γεγονός αυτό για τη στοιχειοθέτηση της παραβάσεως (πρβλ. ΣΤΕ 453/1992, 2844/1992) δεν πραγματοποίησε κανέναν έλεγχο ως προς την εικονικότητα αυτών, αλλά στηρίχθηκε και αρκέσθηκε σε διαπιστώσεις, οι οποίες ενδεχομένως συνιστούν νόμιμο λόγο καταλογισμού άλλων παραβάσεων, δεν αποδεικνύουν όμως άνευ ετέρου εικονικότητα των συναλλαγών με την έννοια της ανυπαρξίας αυτών».

Επειδή, στο υπ' αριθ. πρωτ. 1506/30.01.2007 έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα «Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων» αναφέρεται ότι: «η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Δεν επιτρέπεται στην έκθεση ελέγχου να αναφέρονται επιφυλάξεις, εικασίες ή ενδοιασμοί. Σε περιπτώσεις εικονικότητας, για την τελική της κρίση η ελεγκτική υπηρεσία πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τη συνολική συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης, ως προς την έκδοση και λήψη των στοιχείων που την αφορούν, ως προς την υποβολή των οικείων δηλώσεων, ως προς την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και των υποχρεώσεων προς τις άλλες υπηρεσίες και να προβαίνει σε συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφισταμένων στοιχείων και λοιπών στοιχείων από άλλες υπηρεσίες και όχι εκτίμηση ενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα και να εξετάζει με ιδιαίτερη προσοχή και να αποδεικνύει, χωρίς υπεκφυγές και χωρίς περιθώρια αμφισβήτησης, τα ισχυριζόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, προκειμένου να εξασφαλίσει την όσο το δυνατόν βέβαιη και αποτελεσματική έκβαση της υπόθεσης....».

Επειδή, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν καταγράφονται τα στοιχεία και οι πληροφορίες που διαθέτει ο έλεγχος για την τεκμηρίωση του προσδιορισμού του «εύλογου» εργολαβικού κέρδους σε ποσοστό 30% με βάση τις συνθήκες της αγοράς, την έκταση της συναλλακτικής δράσης, τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, παραλείποντας επιπροσθέτως, να παραθέσει συγκριτικά στοιχεία, για το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες

(απασχολούμενο προσωπικό, ύψος επενδυμένων κεφαλαίων, ίδιων κεφαλαίων κίνησης, ποσό δανείων και πιστώσεων, εξόδων διαχείρισης κ.λπ.).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη επαρκούς τεκμηρίωσης της εικονικότητας της συναλλαγής, έχει νομικό έρεισμα, κρίνεται ως νόμω και ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις του οικ. έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 01/07/2004 – 30/06/2005) γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της ανεπαρκούς αιτιολόγησης και τεκμηρίωσης της (μερικής) εικονικότητας του εκδοθέντος από την προσφεύγουσα υπ' αριθ. 58/30.06.2005 τιμολογίου, παρέλκει η εξέταση του τρίτου προβαλλόμενου ισχυρισμού.

Επειδή, βάσει του προαναφερθέντος σκεπτικού, δε στοιχειοθετείται παράβαση περί έκδοσης μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, ούτε έχει καταγραφεί στις οικείες εκθέσεις ελέγχου οιαδήποτε άλλη που συμπεριλαμβάνεται στις οριζόμενες από τις παρ. 3 και 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 παραβάσεις που θίγουν το κύρος των βιβλίων. Ως εκ τούτου, εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκρινε τα τηρηθέντα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβή και επομένως, είναι δυνατό να εξαχθεί λογιστικό αποτέλεσμα και κατ' επέκταση να προσδιορισθούν τα φορολογητέα κέρδη λογιστικώς.

Επειδή, η προσφεύγουσα ουδέν ισχυρισμό προέβαλλε για τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού 33.428,93€, οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση και προσαύξησαν ισόποσα τα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της, προκειμένου να προσδιορισθούν από τον έλεγχο με λογιστικό τρόπο τα φορολογητέα κέρδη της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./28.08.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

1. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./27.07.2017 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 της διαχειριστικής περιόδου 01/07/2004 – 30/06/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
2. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./27.07.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./27.07.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/07/2004 – 30/06/2005

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	35.681,96 €	0,00 €	-35.681,96 €

Η υπ' αριθ./27.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικ. έτους 2005

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
		Εξωλογιστικά	Λογιστικά	
Κέρδη Ισολογισμού	7.255,32		7.255,32	
Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης				
Επιπλέον λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου			33.428,93	
Εξωλογιστικά καθαρά κέρδη		111.463,69		
Σύνολο κερδών	7.255,32	111.463,69	40.684,25	-70.779,44
Φορολογητέα Κέρδη	7.255,32	111.463,69	40.684,25	-70.779,44
Φόρος που αναλογεί	2.539,36	39.012,29	14.239,49	-24.772,80
Συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα	62,68	62,68	62,68	0
Άθροισμα φόρου	2.602,04	39.074,97	14.302,17	-24.772,80
Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε	19.476,00	19.476,00	19.476,00	0
Σύνολο φόρου	-16.873,96	19.598,97	-5.173,83	-24.772,80
Πιστωτικό ποσό	-16.873,96		-5.173,83	
Ποσό που επιστράφηκε με τη δήλωση		16.798,75	16.798,75	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		36.397,72	11.624,92	-24.772,80
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη Χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	62,68	62,68	62,68	0
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	12,53	12,53	12,53	0
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%		43.767,52	13.949,90	-29.817,62
Χρεωστικό ποσό για καταβολή		80.240,45	25.650,03	-54.590,42
Πιστωτικό ποσό	-16.798,75			

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.