ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 24-03-2014

Αριθμός απόφασης: 603

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β΄ «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α΄ 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α΄107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^{α} της ιδίας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170).

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από …….. και με αριθμό πρωτοκόλλου ……. ενδικοφανή προσφυγή των …… …… **, ΑΦΜ** …… **&** ……

……**, ΑΦΜ** …… **ως κληρονόμων** του …… …… του ……, ΑΦΜ ……, κατοίκου …… **–** …… κατά:

- Του υπ' αριθμ. ……../2013 Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορά το οικον. έτος 2010 , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 55.983,65€.
- Του υπ' αριθμ. ……../2013 Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορά το οικον. έτος 2009 , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 83.623,58€
- Του υπ' αριθμ. ……../2013 Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορά το οικον. έτος 2008 , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 73.295,38€
- Του υπ' αριθμ. ……../2013 Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορά το οικον. έτος 2007 , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 8.596,17
- Του υπ' αριθμ. ……../2013 Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορά το οικον. έτος 2001 , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 2.694,00€
- Του υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος έκτακτης εισφοράς ν.3833/2010. με το οποίο επιβλήθηκε φόρος συνολικού ποσού 777,17€.
- Του υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικού Φύλλου ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών εργοληπτών διαχ/κής περιόδου 2009. , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 871,20€.
- Του υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικού Φύλλου ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών εργοληπτών διαχ/κής περιόδου 2007. , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 849,20€.
- Του υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικού Φύλλου ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών διαχ/κής περιόδου 2009. , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 4.755,70€
- Του υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικού Φύλλου ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών διαχ/κής περιόδου 2008. , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι

συνολικού ποσού 6.689,79€

- Του υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικού Φύλλου ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών διαχ/κής περιόδου 2007. , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 4.366,84€
- Του υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικού Φύλλου ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών υπηρεσιών διαχ/κής περιόδου 2009. με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 7.624,91€
- Του υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικού Φύλλου ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών διαχ/κής περιόδου 2008. με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 5.116,39€
- Του υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικού Φύλλου ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών διαχ/κής περιόδου 2007. με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 1.664,08€.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Το υπ' αριθμ. ……../2013 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορά το οικον. έτος 2010 , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 55.983,65€.

Το υπ' αριθμ. ……../2013 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορά το οικον. έτος 2009 , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 83.623,58€

Το υπ' αριθμ. ……../2013 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορά το οικον. έτος 2008 , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 73.295,38€

Το υπ' αριθμ. ……../2013 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορά το οικον. έτος 2007 , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 8.596,17

Το υπ' αριθμ. ……../2013 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορά το οικον. έτος 2001 , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 2.694,00€

Το υπ΄ αριθ. ……../2013 Οριστικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα έκτακτης εισφοράς ν.3833/2010. με το οποίο επιβλήθηκε φόρος συνολικού ποσού

777,17€.

Το υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών εργοληπτών διαχ/κής περιόδου 2009. , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 871,20€.

Το υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών εργοληπτών διαχ/κής περιόδου 2007. , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 849,20€.

Το υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών διαχ/κής περιόδου 2009. , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 4.755,70€

Το υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών διαχ/κής περιόδου 2008. , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 6.689,79€

Το υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών διαχ/κής περιόδου 2007. , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 4.366,84€

Το υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών υπηρεσιών διαχ/κής περιόδου 2009. με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 7.624,91€

Το υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών διαχ/κής περιόδου 2008. με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 5.116,39€

Το υπ΄αριθ. ……../2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών διαχ/κής περιόδου 2007. με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 1.664,08€

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από …….. οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από …….. εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από …….. και με αριθμό πρωτοκόλλου …….. ενδικοφανούς προσφυγής των …… …… **, ΑΦΜ** …… **&** …… ……**, ΑΦΜ** …… **ως κληρονόμων** του …… …… του ……, 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 προσφεύγουσες, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητούν την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων. Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τακτικό έλεγχο που διενεργήθηκε από …….. στον θανόντα ……. …….

Επί του 1ου λόγου

Ο έλεγχος …… απέρριψε την έκπτωση των δαπανών μισθοδοσίας από τα έσοδα του κλάδου εργολαβιών για τις χρήσεις 2007 (ποσό 55.435,84 Ευρώ), 2008 (ποσό 58.023,68 Ευρώ) και 2009 (ποσό 26.700,78 Ευρώ) με το αιτιολογικό ότι τα παραπάνω ποσά δεν αφορούσαν δαπάνες εργολαβιών, αλλά αμοιβές προσωπικού για τις ανεγειρόμενες οικοδομές, των οποίων τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά.

Οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι «***Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε δαπάνες για αμοιβές προσωπικού σχετικά με τον κλάδο εργολαβιών οικοδομών για τις χρήσεις 2007,2008 και 2009.»***

Επειδή, προκειμένου να αναγνωριστεί η μισθοδοτική δαπάνη και εκπέσει αυτήν από τα ακαθάριστά του έσοδα ο εργολάβος (για τον κλάδο των εργολαβιών) που φορολογείται λογιστικά πρέπει προκειμένου τεχνικών έργων τρίτων:
Α) να προκύπτει από καταχώρηση στα βιβλία βάσει του άρθρου 31 παρ. 14 του ΚΦΕ η οποία βάσει του άρθρου 18 παρ. 2 του ΚΒΣ πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Προκειμένου επί μισθοδοσίας η καταχώρηση διενεργείται με την μισθοδοτική κατάσταση και την σχετική Α.Π.Δ. (από την οποία και σε συνδυασμό με το αποδεικτικό πληρωμής πρέπει να προκύπτει ότι έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι εισφορές (άρθρο 31 παρ 1 ΚΦΕ). Επειδή κατόπιν εργολαβικής κατασκευής τεχνικών έργων των οποίων η μισθοδοσία βαρύνει τον εργολάβο οι Α.Π.Δ. εκδίδονται επ' ονόματι του ιδιοκτήτη του έργου και όχι του εργολάβου, προκειμένου οι συνταχθείσες από τον εργολάβο μισθοδοτικές καταστάσεις να αποτελέσουν στοιχείο εγγραφής στα βιβλία του εργολάβου είναι απαραίτητο να στοιχειοθετείται ότι η δαπάνη μισθοδοσίας βαρύνει τον εργολάβο και όχι τον ιδιοκτήτη του έργου. Προκειμένου να αποδειχθεί αυτό πρέπει να προκύπτει από το τιμολόγιο του άρθρου 12 του ΚΒΣ που εκδίδει ο εργολάβος σε συνδυασμό με το συμφωνητικό που υπέγραψε με τον ιδιοκτήτη του έργου (το οποίο πρέπει να είναι κατατεθειμένο αλλιώς δεν παράγει έννομα αποτελέσματα) και τις μισθοδοτικές καταστάσεις.

Β) Με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 820/1978 - όπως ισχύει από 1.1.2002 μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 5 του Ν. 2954/2001 - καθιερώθηκε η υποχρέωση σε οποιονδήποτε αναθέτει σε εργολάβο ή υπεργολάβο την εκτέλεση τεχνικών έργων αξίας μεγαλύτερης των 6.000 ευρώ, να γνωστοποιεί με δήλωσή του, πριν την

έναρξη των εργασιών, στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., τα στοιχεία του εργολάβου ή υπεργολάβου που ανέλαβε την εκτέλεση του έργου ή να καταθέτει σε αυτόν, αντίγραφο του συμφωνητικού ανάληψης των εργασιών.

Γ) Η δαπάνη πρέπει να αφορά τον κλάδο των εργολαβιών του οποίου τα αποτελέσματα προσδιορίζονται λογιστικά και όχι τον κλάδο της πώλησης ανεγειρομένων οικοδομών του οποίου τα αποτελέσματα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με χρήση συντελεστή επί των ακαθαρίστων εσόδων από πωλήσεις βάσει του άρθρου 34 παρ. 1 &2 του ΚΦΕ.

Ανά οικονομικό έτος και κατά περίπτωση εξετάζοντας τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων σε σχέση με τα ανωτέρω, και μετά από τα δεδομένα που προέκυψαν μετά από την κλήση προς ακρόαση προέκυψαν τα εξής:

Α. Οικ. έτος 2008, Χρήση 2007

Α.1. Περίπτωση έργου ιδιοκτησίας της εταιρείας …… ……. ……. ……. ΑΦΜ ……., οικοδομή ……. ……..

Επειδή στην συγκεκριμένη περίπτωση προκύπτει ότι τιμολογήθηκε στην εταιρεία «…… ……. ……. …… ΑΦΜ …….» έργο « μπετόν καθαριότητας , γκρό μπετόν, μπετόν αρμέ άνευ ξυλοτύπου, μπετόν αρμέ», από τον ……. ……. με το ΤΠΥ ……/2007 ποσό 162080,00 πλέον ΦΠΑ. Η δαπάνη μισθοδοσίας που βρέθηκε καταχωρημένη σε μη εκτυπωμένη στήλη του επίσημου βιβλίου «μισθοδοσία εισφ. εργολαβιών ……» 102395,55€, ενώ στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008 μεταφέρθηκε ποσό 55435,84€ προς έκπτωση. Από την δαπάνη μισθοδοσίας δεν αναγνωρίστηκε το σύνολο του ποσού 55435,84€. Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν προκύπτει ότι το ποσό αυτό αφορά κατά ένα μέρος αποδοχές με τις ΑΠΔ. ……./2006= 5040,93€, ……./2006=8758,32€, ……./2006=1355,77€, ……../2006=6645,18€, σύνολο 21.800,20€, με τις ΑΠΔ ……./2007=10.506,56€ (Αμοιβές για την φάση 1 του έργου), ήτοι σύνολο 32306,76€ δεν δύναται να αναγνωριστεί καθώς δεν έχουν ρητά τιμολογηθεί αμοιβές μισθοδοσίας βάσει του σχετικού εκδοθέντος ΤΠΥ ……/2007, το οποίο άλλωστε παρατύπως του άρθρου 12 του ΚΒΣ εκδόθηκε στην επόμενη χρήση για το σύνολο του έργου, η σχετική σύμβαση δεν είναι κατατεθειμένη και δεν έχει βεβαία χρονολογία, συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι η συγκεκριμένη δαπάνη βαρύνει τον εργολάβο, ενώ οι ΑΠΔ του ΙΚΑ ως αποδεικτικά στοιχεία της δαπάνης είναι επ' ονόματι του ιδιοκτήτη του έργου και συνεπώς απόντων των προαναφερομένων, δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία έκπτωσης δαπάνης για τον ……. ……. Η από ……. σύμβαση που μας κατέθεσαν οι προσφεύγουσες μεταξύ του θανόντος και της εταιρείας ……. ……. ……. …… ΑΦΜ ……., από την οποία προκύπτει ότι το μισθολογικό κόστος στην εν λόγω οικοδομή βάρυνε τον εργολάβο ……. ……. , αποτελεί στοιχείο **μη κατατεθειμένο,** με μη βεβαία χρονολογία, εκτιμώμενο ελευθέρως κατά το άρθρο 148 του Κωδ. Διοκ. δικονομίας, δεν γίνεται δεκτό ως στοιχείο αναγνώρισης της δαπάνης.

Επειδή επιπλέον πρέπει να αναφερθεί ότι θανών εργολάβος …… ……, από τις δηλώσεις Φ.Μ.Υ. που υπέβαλλε προκύπτει ότι δήλωσε ότι κατέβαλλε αμοιβές προσωπικού ύψους 85.838,67€ στην χρήση 2007, στις οποίες δεν περιλαμβάνεται η μισθοδοσία του συγκεκριμένου έργου.
Κατά συνέπεια των ανωτέρω ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το μισθολογικό κόστος των 32306,76€ ως μη βαρύνον τον κλάδο των εργολαβιών.

Α.2. Περίπτωση έργου ιδιοκτησίας της …… ……., οικοδομή οδού ……., …….

Επειδή στην συγκεκριμένη περίπτωση προκύπτει ότι τιμολογήθηκε στην ιατρό (ιδιώτη) «……. ……..» έργο « μπετόν αρμέ, μπετόν άνευ ξυλοτύπου και οπλισμένου», από τον ……. …… με το ΤΠΥ ……/2007 ποσό 63.200,00€ πλέον ΦΠΑ. Η δαπάνη μισθοδοσίας που βρέθηκε καταχωρημένη σε μη εκτυπωμένη στήλη του επίσημου βιβλίου «μισθοδοσία εισφ. εργολαβιών ……» 102395,55€, ενώ στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008 μεταφέρθηκε ποσό 55435,84€ προς έκπτωση. Από την δαπάνη μισθοδοσίας δεν αναγνωρίστηκε το σύνολο του ποσού 55435,84€. Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν προκύπτει ότι το ποσό αυτό αφορά **κατά ένα μέρος αποδοχές** με τις ΑΠΔ. ……../2007= 6599,32€, ……/2007=8934,25€, ……./2007=8736,44€, ……/2007=1602,50€, σύνολο **25872,51€** (Αμοιβές για την φάση 1 του έργου) **,** δεν δύναται να αναγνωριστεί καθώς δεν έχουν ρητά τιμολογηθεί αμοιβές μισθοδοσίας βάσει του σχετικού εκδοθέντος ΤΠΥ ……./2007, επειδή δεν υφίσταται σχετική σύμβαση κατατεθειμένη που να προβλέπει την δαπάνη, συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι η συγκεκριμένη δαπάνη βαρύνει τον εργολάβο, ενώ οι ΑΠΔ του ΙΚΑ ως αποδεικτικά στοιχεία της δαπάνης είναι επ' ονόματι του ιδιοκτήτη του έργου και συνεπώς απόντων των προαναφερομένων, δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία έκπτωσης δαπάνης για τον ……. ……..
Επειδή επιπλέον πρέπει να αναφερθεί ότι θανών εργολάβος ……. ……., από τις δηλώσεις Φ.Μ.Υ. που υπέβαλλε προκύπτει ότι δήλωσε ότι κατέβαλλε αμοιβές προσωπικού ύψους 85.838,67€ στην χρήση 2007, στις οποίες δεν περιλαμβάνεται η μισθοδοσία του συγκεκριμένου έργου.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το μισθολογικό κόστος των **25872,51€** ως μη βαρύνον τον κλάδο των εργολαβιών.

Β. <u>Οικ. έτος 2009, Χρήση 2008</u>

Β.1. Περίπτωση έργου στο …… ……. επί της οδού ……. …… ιδιοκτησίας «……..» ΑΦΜ ……

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από τα προσκομιζόμενα στοιχεία προκύπτει ότι επί των κατασκευασμένων ιδιωτικών τεχνικών έργων του θανόντος **…… …….**, μόνον η από …… σύμβαση με την επιχείρηση «……» ΑΦΜ …… βρέθηκε νομότυπα κατατεθειμένη με αρ. ……../2008 από την οποία προκύπτει ότι ο **…… …….** ανέλαβε επί οικοδομής στο **…… …….**επί της οδού …….. «την προμήθεια σκυροδέματος του σιδηροπλισμού και της καρφικής ύλης … την δαπάνη των ημερομισθίων του εργατοτεχνικού προσωπικού που θα χρησιμοποιηθεί».

Στην συνέχεια της προσκόμισης των Αντιγράφων των Α.Π.Δ. που κατατέθηκαν για το συγκεκριμένο έργο και αφορούν την ΦΑΣΗ 1 της οικοδομής προκύπτουν αμοιβές μισθοδοσίας έργου συνολικού ύψους 44795,75€ για τις οποίες υπεβλήθησαν ΑΠΔ ΙΚΑ μηνών ……./2008 = 6871,00 , ……/2008=7428,17, ……./2008=9987,87, ……../2008=11059,05, ……./2008=9449,66€. Οι αμοιβές βρέθηκαν καταχωρημένες στον …….. 2008 με αιτιολογία «εργατικά εργολαβιών ……./2008» στο βιβλίο εσόδων εξόδων. Γι α το έργο έχουν εκδοθεί τα Τ.Π.Υ. ……/2008 =82362,00€ πλέον ΦΠΑ, Τ.Π.Υ. ……./2008 =53858,00€ πλέον ΦΠΑ, Τ.Π.Υ. ……./2008 =60295,00€ πλέον ΦΠΑ, Τ.Π.Υ. ……/2008 =41189,00€ πλέον ΦΠΑ & Τ.Π.Υ. ……/2008 =50335,28€ πλέον ΦΠΑ. Οι αμοιβές αυτές πρέπει να αναγνωριστούν στο σύνολό τους καθώς πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης βάσει των άρθρων 31 του Κ.Φ.Ε. και 12 του ΚΒΣ όπως αυτές αναλύθηκαν παραπάνω.

Β.2. Περίπτωση έργου ιδιοκτησίας ……. ……. – …… ……. και …… ……., οικοδομή ……. στην …….

Επειδή στην συγκεκριμένη περίπτωση προκύπτει ότι τιμολογήθηκε στους «**……. ……. – …… ……. και …… …….** έργο « μπετόν αρμέ , μπετόν άοπλο» για την οικοδομή **……. στην …….** από τον **…… …….** με το ΤΠΥ ……/2009 ποσό 47840,00 πλέον ΦΠΑ. Η δαπάνη μισθοδοσίας που βρέθηκε καταχωρημένη «εργατικά εργολαβιών 10-12/2008» 13227,93 και αφορά αποδοχές με τις τις ΑΠΔ. 10/2008= 420,93€, 11/2008=7091,24€, 12/2008=5721,51€ (13233,68€ η ορθή άθροιση) δεν δύναται να αναγνωριστεί καθώς δεν έχουν ρητά τιμολογηθεί αμοιβές μισθοδοσίας βάσει του σχετικού εκδοθέντος ΤΠΥ ……./2009, το οποίο άλλωστε παρατύπως του άρθρου 12 του ΚΒΣ εκδόθηκε στην επόμενη χρήση, δεν υφίσταται σχετική σύμβαση κατατεθειμένη η οποία να προβλέπει ότι η συγκεκριμένη δαπάνη βαρύνει τον εργολάβο και οι ΑΠΔ του ΙΚΑ ως αποδεικτικά στοιχεία της δαπάνης είναι επ' ονόματι του ιδιοκτήτη του έργου και συνεπώς απόντων των προαναφερομένων, δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία έκπτωσης δαπάνης για τον **…… …….**. Η από …….. Υ.Δ. που κατέθεσε ο **…… ……** ο οποίος δηλώνει ότι το μισθολογικό κόστος στην εν λόγω οικοδομή βάρυνε τον εργολάβο **…… ……** , αποτελεί μεταγενέστερο της συναλλαγής στοιχείο, συντάχθηκε με σκοπό τον έλεγχο και εκτιμώμενο ελευθέρως κατά το άρθρο 148 του Κωδ. Διοκ. δικονομίας, δεν γίνεται δεκτό ως στοιχείο αναγνώρισης της δαπάνης.

Επειδή επιπλέον πρέπει να αναφερθεί ότι θανών εργολάβος **…… ……**, από τις δηλώσεις Φ.Μ.Υ. που υπέβαλλε προκύπτει ότι δεν δήλωσε ότι κατέβαλλε αμοιβές προσωπικού .

Κατά συνέπεια των ανωτέρω ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το μισθολογικό κόστος των 13227,93€ ως μη βαρύνον τον κλάδο των εργολαβιών.

Β.3. Σημείωση

Πρέπει να σημειωθεί ότι για την χρήση 2008, κατά την κλήση προς ακρόαση, προσκομίστηκαν από τους προσφεύγοντες δαπάνες μισθοδοσίας για οικοδομή ……., στο **…… ……** που τιμολογήθηκε με τα Τ.Π.Υ.

……../2008 αξίας 30.000,00€ πλέον ΦΠΑ και Τ.Π.Υ. ……/2008 αξίας 35.000,00€ πλέον ΦΠΑ, ιδιοκτησίας **…… ……**. Για την οικοδομή αυτή η δαπάνη μισθοδοσίας βάσει των ΑΠΔ ΙΚΑ έχει ως εξής ……/2008 = 787,76€, …./2008=421,71€, ……./2008 = 1860,37€, ……/2008= 4229,03€, ……/2008=6022,39€, ……./2008=6671,62€, ……/2008= 3942,75€ και ……./2008= 2669,68€ (σύνολο 26.605,31€). Εκτός του γεγονότος ότι και για την συγκεκριμένη εργολαβία υφίσταται σχετική σύμβαση μη καταχωρημένη, χωρίς βεβαία χρονολογία, εκτιμώμενη ελεύθερα κατά το άρθρο 148 του Κωδ. Διοκ. Δικονομίας, και από τα στοιχεία (Τ.Π.Υ.) δεν προκύπτει ρητά ότι η τιμολόγηση αφορά και την μισθοδοσία, επιπλέον όμως , επειδή δεν υφίσταται άλλη καταχωρημένη στα βιβλία δαπάνη μισθοδοσίας επί εργολαβιών, κατά συνέπεια δεν θα ήταν δυνατόν να ληφθούν υπόψη από τον έλεγχο καθώς βάσει του άρθρου 31 παρ. 14 του Κ.Φ.Ε. δεν είναι δυνατόν να τύχουν έκπτωσης.

Γ. Οικ. έτος 2010, Χρήση 2009

Γ.1. Περίπτωση έργου ιδιοκτησίας ……. ……. – …… ……. και …… ……., οικοδομή ……. στην ……..

Επειδή στην συγκεκριμένη περίπτωση προκύπτει ότι τιμολογήθηκε στους «**……. ……. – …… ……. και …… …….** έργο « μπετόν αρμέ , μπετόν άοπλο» για την οικοδομή **……. στην ……..**από τον **……. ……..** με το ΤΠΥ ……../2009 ποσό 47840,00 πλέον ΦΠΑ. Η δαπάνη μισθοδοσίας που βρέθηκε καταχωρημένη «μισθοδοσία εργολαβιών» 26700,78 τον ……./2009 και αφορά κατά πάσα πιθανότητα και τις αποδοχές με την ΑΠΔ. ……./2009= 3979,63€, Η δαπάνη αυτή δεν δύναται να αναγνωριστεί καθώς δεν έχουν ρητά τιμολογηθεί αμοιβές μισθοδοσίας βάσει του σχετικού εκδοθέντος ΤΠΥ ……../2009, το οποίο άλλωστε παρατύπως του άρθρου 12 του ΚΒΣ εκδόθηκε στην επόμενη χρήση για το μέρος του έργου που διενεργήθηκε το 2008, δεν υφίσταται σχετική σύμβαση κατατεθειμένη η οποία να προβλέπει ότι η συγκεκριμένη δαπάνη βαρύνει τον εργολάβο και οι ΑΠΔ του ΙΚΑ ως αποδεικτικά στοιχεία της δαπάνης είναι επ’ ονόματι του ιδιοκτήτη του έργου, και συνεπώς απόντων των προαναφερομένων, δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία έκπτωσης δαπάνης για τον **……. ……..**. Πλέον των ανωτέρω μόνον οι αμοιβές ύψους 1037,12€ αφορούν την 1η Φάση (σκυροδέματα). Η από …….. Υ.Δ. που κατέθεσε ο **……. ……..** ο οποίος δηλώνει ότι το μισθολογικό κόστος στην εν λόγω οικοδομή βάρυνε τον εργολάβο **……. ……..**, αποτελεί μεταγενέστερο της συναλλαγής στοιχείο, συντάχθηκε με σκοπό τον έλεγχο και εκτιμώμενο ελευθέρως κατά το άρθρο 148 του Κωδ. Διοκ. δικονομίας, δεν γίνεται δεκτό ως στοιχείο αναγνώρισης της δαπάνης.

Επειδή επιπλέον πρέπει να αναφερθεί ότι θανών εργολάβος **……. ……..**, από τις δηλώσεις Φ.Μ.Υ. που υπέβαλλε προκύπτει ότι δεν δήλωσε ότι κατέβαλλε αμοιβές προσωπικού .

Κατά συνέπεια των ανωτέρω ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το μισθολογικό κόστος των 3979,63€ της χρήσης 2009 ως μη βαρύνον τον κλάδο των εργολαβιών.

Γ.2. Περίπτωση έργου ιδιοκτησίας ……. …….. και ……., οικοδομή ……. …….

Επειδή στην συγκεκριμένη περίπτωση προκύπτει ότι τιμολογήθηκε στους «**……. …….. και ……**» έργο « μπετόν αρμέ » για την οικοδομή ……, …….. …….. από τον …… …….. με το ΤΠΥ ……/2009 αντί ποσού 52.200,00€ πλέον ΦΠΑ. Η δαπάνη μισθοδοσίας που βρέθηκε καταχωρημένη «μισθοδοσία εργολαβιών» 26700,78 τον 12/2009 και αφορά κατά πάσα πιθανότητα και τις αποδοχές με τις ΑΠΔ. ……/2009= 3593,73€ & ΑΠΔ. ……./2009= 2647,20€. Η δαπάνη αυτή δεν δύναται να αναγνωριστεί καθώς δεν έχουν ρητά τιμολογηθεί αμοιβές μισθοδοσίας βάσει του σχετικού εκδοθέντος ΤΠΥ ……./2009, δεν υφίσταται σχετική σύμβαση κατατεθειμένη η οποία να προβλέπει ότι η συγκεκριμένη δαπάνη βαρύνει τον εργολάβο και οι ΑΠΔ του ΙΚΑ ως αποδεικτικά στοιχεία της δαπάνης είναι επ' ονόματι του ιδιοκτήτη του έργου, και συνεπώς απόντων των προαναφερομένων, δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία έκπτωσης δαπάνης για τον …….. …….. Η από …… Υ.Δ. που κατέθεσε ο …….. …….. ο οποίος δηλώνει ότι το μισθολογικό κόστος στην εν λόγω οικοδομή βάρυνε τον εργολάβο …….. ……., αποτελεί μεταγενέστερο της συναλλαγής στοιχείο, συντάχθηκε με σκοπό τον έλεγχο και εκτιμώμενο ελευθέρως κατά το άρθρο 148 του Κωδ. Διοκ. δικονομίας, δεν γίνεται δεκτό ως στοιχείο αναγνώρισης της δαπάνης. Επιπλέον πρέπει να αναφερθεί ότι θανών εργολάβος …….. ……., από τις δηλώσεις Φ.Μ.Υ. που υπέβαλλε προκύπτει ότι δεν δήλωσε ότι κατέβαλλε αμοιβές προσωπικού .
Κατά συνέπεια των ανωτέρω ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το μισθολογικό κόστος των 6240,93€ της χρήσης 2009 ως μη βαρύνον τον κλάδο των εργολαβιών.

Επειδή το υπόλοιπο ποσό του μη αναγνωρισμένου προς έκπτωση από τον έλεγχο μισθολογικού κόστους του έτους 2009, ήτοι ποσό (26700,78€-6240,93€-3979,63€=) 16.480,22€ ορθά δεν αναγνωρίστηκε διότι επιπλέον δεν προκύπτει από σχετικά παραστατικά ή αφορά Α.Π.Δ. προηγούμενης χρήσης ιδιοκτησίας ……. ……. για οικοδομή ……., στο …….. ……. για τις οποίες έχουμε αναφερθεί παραπάνω.

<u>Επί του 2ου λόγου</u>

Οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι «***Εσφαλμένα και σε κάθε περίπτωση αναιτιολόγητα και κατά παράβαση των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας, επιβλήθηκε συντελεστής προσαύξησης 60 % στο Συντελεστή Καθαρού Κέρδους που προβλέπεται από το άρθρο 34 του ν.2238/1994 σχετικά με ακίνητα της επιχείρησης του θανόντος.».***

Κατά περίπτωση (οικοδομή) εξετάζοντας τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων προέκυψαν τω εξής:

<u>Α. Οικοδομή οδού ……., ……..</u>

Ειδικά για την συγκεκριμένη οικοδομή οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι «σε σχέση με το ακίνητο επί της οδού ……., ότι έχει καταγραφεί από τον έλεγχο εσφαλμένα το ποσό της δαπάνης των βιβλίων: Αντί να ληφθεί το ποσό που προκύπτει από το απολογιστικό κόστος (869.115,11 Ευρώ – βλ. σχετικό 8), ο έλεγχος εσφαλμένα και αυθαίρετα υπολογίζει ως κόστος βιβλίων ποσό ύψους 408.046,11 Ευρώ (βλ. σελίδα 33 της έκθεσης ελέγχου). Η ποσοστιαία απόκλιση του πραγματικού κόστους λαμβάνοντας υπόψιν το πραγματικό κόστος του ελέγχου (949.572,70 Ευρώ) και το ως άνω απολογιστικό κόστος είναι μόλις 8,04%, δηλαδή πολύ χαμηλότερη του ποσοστού 20 %, άνω του οποίου δύναται να επιβληθεί συντελεστής προσαύξησης.»

Επειδή, προκύπτει ότι πράγματι το απολογιστικό κόστος της οικοδομής της οδού ……, ……. προκύπτει ότι ανέρχεται σε 869115,51€ στην οποία περιλαμβάνεται και η αξία του οικοπέδου 410.000€, ιδιοκτησίας του εργολάβου …….. ……..

Επειδή η συγκεκριμένη κατ' έλεγχο μεθοδολογία προσδιορισμού του κόστους με αφαίρεση από την αντικειμενική αξία του εργολαβικού κέρδους 15% και εν συνεχεία σύγκρισης αυτού με το κόστος βάσει βιβλίων, λαμβάνει υπόψη όλα τα κόστη του εργολάβου που βαρύνουν την οικοδομή, συνεπώς και την αξία του οικοπέδου. Κατά συνέπεια λανθασμένα δεν ελήφθη υπόψη το κόστος του οικοπέδου με αποτέλεσμα τον εν συνεχεία λανθασμένο υπολογισμό και συνέπεια αυτού την προσαύξηση του συντελεστή κατά 60% για την συγκεκριμένη οικοδομή που προκύπτει εξίσου λανθασμένη διότι λαμβανομένου υπόψη του απολογιστικού κόστους ως «κόστους βιβλίων», δεν προκύπτει δυσαναλογία δαπανών άνω του 20%.

Κατά συνέπεια, εισηγούμεθα την ακύρωση της προσαύξησης κατά 60% του συντελεστή καθαρού κέρδους του άρθρου 34 παρ. 2 του ΚΦΕ 15%. Τα κέρδη για την συγκεκριμένη οικοδομή πρέπει να επαναπροσδιοριστούν με συντελεστή 15%.

Β.Οικοδομή οδού ……., …….**.**

Ειδικά για την συγκεκριμένη οικοδομή οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι ««Όπως έχει διευκρινισθεί με την Ε.752/Εγκ.7/22.1.1979 εγκύκλιο, επειδή το κόστος κατασκευής ενός τεχνικού έργου γενικά διαφοροποιείται ανάλογα με το χρόνο εκτέλεσης του και των εν γένει εργασιών που απαιτούνται για την ολοκλήρωσή του, πρέπει να αποδίδεται ιδιαίτερη προσοχή στα στοιχεία βάσει των οποίων θα αποδεικνύεται ότι το συνηθισμένο (πραγματικό) κόστος ανέγερσης της οικοδομής αφίσταται ουσιωδώς εκείνου που εμφανίζει η επιχείρηση που ελέγχεται στα βιβλία και τα στοιχεία της. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι με την πιο πάνω εγκύκλιο έχει ήδη διευκρινισθεί ***ότι προκειμένου για τον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους κατασκευής των τεχνικών έργων, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το συνηθισμένο κόστος κατασκευής των εν λόγω έργων κατά το χρόνο εκτέλεσης των εργασιών, το οποίο πρέπει να προκύπτει με βάση πραγματικά στοιχεία και όχι με κάποιο τεκμαρτό τρόπο,*** *λαμβανομένου υπόψη και των εργασιών που απαιτούνται για την ολοκλήρωσή τους».*

Ακόμα ισχυρίζονται ότι «υφίσταται επιπλέον και κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας, τα άκρα όρια της οποίας ελέγχονται και από τα Διοικητικά Δικαστήρια σύμφωνα με την παγία νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Πράγματι, ακόμη και εάν μπορούσε να υποτεθεί ότι υφίστατο όντως η περιγραφόμενη απόκλιση μεταξύ του κόστους των βιβλίων και του «πραγματικού κόστους», ο Προϊστάμενος …….. θα έπρεπε λαμβάνοντας υπόψιν και τις ιδιαίτερα αντίξοες συνθήκες που επικρατούν την τελευταία πενταετία στον τομέα των ακινήτων να επιβάλει χαμηλότερο συντελεστή προσαύξησης, αντί του 60 %, που αποτελεί το ανώτατο όριο προσαύξησης.».

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 όπως ίσχυαν πριν την εφαρμογή του άρθρου 12 του ν.3522/2006 και για άδειες οικοδομής που είχαν εκδοθεί πριν την 1-1-2007 προβλέπεται ότι «όταν οι δαπάνες κατασκευής βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δικαιούται να προσαυξήσει το πιο πάνω συντελεστή καθαρού κέρδους έως 60%. Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής, που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι 20% του πραγματικού κόστους κατασκευής»

Περαιτέρω, **επειδή** οι τιμές ζώνης με βάση τις οποίες προσδιορίζεται η αντικειμενική αξία ενός ακινήτου προσδιορίζονται με βάσει τα επιμέρους στοιχεία μιας περιοχής – οικοδομικού τετραγώνου και από τα βασικά στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό είναι η αξία του οικοπέδου και η μέση αξία των κτισμάτων της περιοχής στα οποία βεβαίως περιλαμβάνεται και το κόστος κατασκευής.

Επειδή επιπλέον πρέπει να λεχθεί ότι σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΣτΕ 1294/1995 «τα δικαστικά τεκμήρια δεν περιλαμβάνονται μεν μεταξύ των απαριθμούμενων στο άρθρο 123 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας αποδεικτικών μέσων, από τη γενική όμως διάταξη του άρθρου 124 του ίδιου κώδικα, στην οποία ορίζεται ότι, εφόσον από τις ειδικές διατάξεις που διέπουν την υπόθεση δεν ορίζεται διαφορετικά, το δικαστήριο αποβλέπον στην ανεύρεση της αντικειμενικής αλήθειας, χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και εκτιμά αυτά ελευθέρως, καθώς και από τις ειδικότερες συναφείς διατάξεις των άρθρων 141 παρ. 4, 144 παρ. 2, 146 παρ. 2 και 150 παρ. 1 του κώδικα προκύπτει ότι και τα διοικητικά δικαστήρια μπορούν στηριζόμενα στα διδάγματα της κοινής πείρας, να συνάγουν από αποδεδειγμένα πραγματικά περιστατικά συμπεράσματα περί της συνδρομής ή μή άλλων πραγματικών περιστατικών».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος προσαύξησε τον προβλεπόμενο συντελεστή καθαρού κέρδους 15% κατά 60% (τελικά εφαρμοζόμενος 24%) στην ανεγερθείσα πολυκατοικία επί της οδού ……, στον …….. για τις πωλήσεις που διενεργήθηκαν με τα με αρ. ……/2007 (Υ3, Ε1, Π1), ……/2007 (Ε1, Π4), ……./2007 (ΣΤ1) και ……/2007 (Α2, Π3)συμβόλαια της συμβ/φου …….. …….. Η άδεια οικοδομής για την συγκεκριμένη οικοδομή εκδόθηκε το 2006 (άδεια ……/2006). Κατά συνέπεια υπήρχε η δυνατότητα προσαύξησης του συντελεστή

δεδομένου ότι η άδεια εκδόθηκε προ της 1-1-2007. Περαιτέρω από τον έλεγχο παρατίθεται ανάλυση κατανομής κόστους κατασκευής βάσει των καταχωρηθέντων εξόδων στα βιβλία του προσφεύγοντος (βάσει βιβλίων κόστος) στις σελίδες 26-29 της έκθεσης ελέγχου Φ. Εισοδήματος. **Επειδή** από την ανάλυση προκύπτει «πραγματικό» βάσει βιβλίων ανά χιλιοστό ορ. ιδιοκτησίας κόστος 703,07€. Επειδή το αντίστοιχο κατ' έλεγχο ποσό υπολογίστηκε σε 1073,30€, ενώ το προϋπολογισθέν από τον …….. …….. ήταν 1089,16€ το οποίο συνέπιπτε σχεδόν με αυτό του ελέγχου. Επειδή η βάση υπολογισμού του κόστους κατ' έλεγχο ήταν το 85% της αντικειμενικής αξίας ήτοι 1073,30€, ανά χιλιοστό συμπίπτει με την εκτίμηση του ιδίου του εργολάβου που αποτυπώνει το πραγματικό κόστος της αγοράς και επειδή αυτή η διαφορά μεταξύ του κόστους αυτού και του αποτυπωμένου στα βιβλία κόστους ανά χιλιοστό 703,70€ υπερβαίνει το 20% , εισηγούμεθα καταρχήν ότι νομίμως επεβλήθη η ποινή της προσαύξησης συντελεστή καθαρού κέρδους του άρθρου 34 παρ. 2 του ΚΦΕ.

Περαιτέρω όμως, **επειδή** για το ακίνητο που βρίσκεται επί της οδού ……., στον ……., ο έλεγχος προσδιόρισε ποσοστιαία απόκλιση δαπανών, σε ύψος 34,49 % (ανά χιλιοστό). Επειδή η προσαύξηση συντελεστή κατά 60% είναι η ανώτατη δυνατή ποινή, η οποία στην προκείμενη είναι αναντίστοιχη με την ποσοστιαία απόκλιση του κόστους εισηγούμεθα για λόγους χρηστής διοίκησης τον περιορισμό του συντελεστή προσαύξησης του μοναδιαίου συντελεστή καθαρού κέρδους του άρθρου 34 παρ. 2 του ΚΦΕ από 60% στο 35,5%, ήτοι τελικά εφαρμοζόμενος συντελεστής 20,3%.

Επί του 3ου λόγου

Κατά την χρήση 2008, ο έλεγχος …….. προσέθεσε στο φορολογητέο εισόδημα του θανόντος διαφορά τεκμαρτής δαπάνης, ύψους 41.482,19 Ευρώ.

Οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι «***Εσφαλμένα προστέθηκε διαφορά τεκμαρτής δαπάνης στα εισοδήματα χρήσης 2008***»

Επειδή με τις διατάξεις της περιπτ. γ΄ του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ρητά ότι εξαιρείται από το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων η δαπάνη για ανέγερση οικοδομής από επιχείρηση (ατομική) που αναλαμβάνει κατά κύριο επάγγελμα την ανέγερση οικοδομών. Συνεπώς, η αγορά οικοπέδου από τις επιχειρήσεις αυτές λαμβάνεται υπ΄όψιν.

Επειδή οι διατάξεις της περίπτ. στ΄ του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ορίζουν ότι η απόσβεση *δανείων* ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής λαμβάνεται υπόψη ως *τεκμήριο*. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν *τόκοι* υπερημερίας. Εξαιρείται του *τεκμηρίου* το ποσό του χρεολυσίου της *τοκοχρεολυτικής* απόσβεσης *δανείου* που έχει ληφθεί για αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας κατά το μέρος που αυτό επιμεριστικά αναλογεί στη μέχρι των 120 τ.μ. επιφάνεια της κατοικίας καθώς και το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται για την *τοκοχρεολυτική* απόσβεση *δανείου* που έχει ληφθεί για την αγορά εξοπλισμού γεωργικής

εκμετάλλευσης καθώς και για την αγορά οικοπέδου από επιτηδευματίες που ασχολούνται *επαγγελματικά* με την ανέγερση και την πώληση οικοδομών.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 1083865/2145/Α0012/8-12-2004 έγγραφο του Υπ. Οικ. τα ποσά που δηλώνει ο φορολογούμενος και χαρακτηρίζονται ως επαγγελματικά δάνεια ήτοι "δάνεια κεφαλαίου κίνησης", "σύμβαση πώλησης με ανοικτό λογαριασμό", μπορούν να χρησιμοποιηθούν για κάλυψη τεκμηρίου, **εφόσον προσκομιστεί η σχετική σύμβαση που έχει συνάψει ο φορολογούμενος με το πιστωτικό ίδρυμα από όπου προκύπτει ο σκοπός των ποσών αυτών ο οποίος πρέπει να είναι σύμφωνος με το τεκμήριο το οποίο καλύπτει.**

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση και μετά το με Α.Π. ……../2014 διαβιβαστικό σύμβασης πιστώσεως, και την αντίστοιχη με αρ. ……../2004 (σύμβαση πίστωσης με ανοιχτό αλληλόχρεο λογαριασμό) μεταξύ του …….. …….. και της …….. …….. (με όριο 200.000€ και όχι 981.292 Ευρώ) στην οποία δεν αναφέρεται ως σκοπός της πίστωσης, η δαπάνη αποπληρωμής τόκων, και δεν προκύπτει από κάποιο στοιχείο ότι η πληρωμή των τόκων έγινε με δανεισμό, κατά συνέπεια δεν είναι δυνατόν να καλυφθεί το τεκμήριο τοκοχρεωλυτικής απόσβεσης δανείου, με το ποσό του ιδίου ή άλλου δανείου εκτός εάν υπάρχει σχετική δανειακή σύμβαση που να το προβλέπει και να αποδεικνύεται η αντίστοιχη εκταμίευση. Για τους λόγους αυτούς ο συγκεκριμένος λόγος της προσφυγής δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Περαιτέρω, **επειδή** η προστιθέμενη διαφορά τεκμαρτής δαπάνης κρίνεται επί τη βάσει του συνολικού εισοδήματος του εκάστοτε έτους, θα γίνει επαναπροσδιορισμός της, με βάση το εισόδημα που θα προσδιοριστεί από όλες τις πηγές με την παρούσα, χωρίς να είναι δυνατόν, ο φόρος που τελικά θα προκύψει, να είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίστηκε κατ' έλεγχο (δεν είναι δυνατόν να γίνει δυσχερέστερη η θέση του προσφεύγοντος).

Επί του 4ου λόγου

Οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι «***Εσφαλμένα έχει υπολογισθεί στο οικονομικό έτος 2007 εισόδημα από ακίνητα λόγω δωρεάν παραχώρησης.»***

Συγκεκριμένα οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται στην ενδικοφανή προσφυγή τους ότι κακώς καταλογίστηκε στον …….. …….. εισόδημα 9.819,60 ευρώ από δωρεάν παραχώρηση του ακινήτου στην …….. ……., διότι κατά την εν λόγω περίοδο, αυτή φιλοξενείτο από τους γονείς της και η κατοικία δεν εμφανίζει κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος.

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, η οποία αναφέρει ότι βάσει των υποβληθέντων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και συγκεκριμένα από το έντυπο Ε2 που υπέβαλλε το έτος 2006 (οικ.έτος 2007), προκύπτει ότι ο …….. …….. **δηλώνει** ότι παραχωρεί δωρεάν στη κόρη του …….. …….. μια οικία …… τ.μ. στον …… επί της οδού …….. στην ……..

Επειδή όμως ο έλεγχος συνεπεία της δήλωσης του, ορθώς καταλόγισε εισόδημα στον …….. ……., από δωρεάν παραχώρηση της εν λόγω κατοικίας στην …….. ……., δεδομένου ότι η κατοικία δεν δηλώθηκε «κενή» και δεν αποτελούσε «κύρια κατοικία» για την …….. ……., διότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.γ της παρ. 2 του άρθρου 6 του Ν. 2238/94 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του αρθ.26 του ν.3427/2005, δεν αποτελεί προϋπόθεση καταλογισμού εισοδήματος στον …….. ……., η συχνότητα της χρήσης της κατοικίας από την προσφεύγουσα …….. ……., παρά μόνον το γεγονός ότι την παραχώρησε δωρεάν σε αυτήν χωρίς να είναι η κύρια κατοικία της. Κατά συνέπεια ο λόγος προσφυγής δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επί του 5ου λόγου

Οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι «***Τα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου παρακρατούμενων φόρων δεν διαθέτουν επαρκή αιτιολογία,*** Συγκεκριμένα ισχυρίζονται ότι «Τα φύλλα ελέγχου παρακρατούμενων φόρων ερείδονται επί των συναφών εκθέσεων ελέγχου. Οι συγκεκριμένες εκθέσεις ελέγχου (αμοιβών εργοληπτών, ελευθέρων επαγγελματιών και μισθωτών) αρκούνται σε αξιωματική αναφορά του ισχυρισμού ότι ο συγκεκριμένος φόρος δεν καταβλήθηκε, επικαλούμενες γενικώς το αρχείο της υπηρεσίας.»

Επειδή οι διαφορές των παρακρατούμενων φόρων προέκυψαν από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα επιχείρηση καθώς και από το αρχείο της ελέγχουσας υπηρεσίας.

Επειδή ακόμα τα ποσά των φόρων εμφανίζονται αναλυτικά στις συνημμένες καταστάσεις των προσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου των παρακρατούμενων φόρων.

Από τα ως άνω εκτεθέντα προκύπτει ότι οι πράξεις, και κατ΄ επέκταση οι εκθέσεις ελέγχου που τις στηρίζουν είναι επαρκείς και πλήρως αιτιολογημένες και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί προκύπτουν ως αόριστοι και αβάσιμοι και πρέπει να απορριφθούν.

Για τους λόγους αυτούς,

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Να γίνει μερικώς δεκτή η προσφυγή, και να επαναπροσδιοριστεί το εισόδημα και ο φόρος του …….. ……. ως εξής:

Α) Στον κλάδο των υπεργολαβιών (λογιστικός προσδιορισμός) οικ. έτους 2009 μετά την αφαίρεση από τα έσοδα των εργολαβιών επιπλέον ποσό αμοιβών μισθοδοσίας συνολικού ύψους 44795,75€.

Β) Στον κλάδο της πώλησης ανεγειρομένων οικοδομών (εξωλογιστικός προσδιορισμός):

Β1. για την οικοδομή οδού ……., ……., την ακύρωση της προσαύξησης κατά 60% του συντελεστή καθαρού κέρδους του άρθρου 34 παρ. 2 του ΚΦΕ 15%. Τα κέρδη για την συγκεκριμένη οικοδομή πρέπει να επαναπροσδιοριστούν με συντελεστή 15%.

Β2. Για την οικοδομή οδού …… ……., τον περιορισμό του συντελεστή προσαύξησης του μοναδιαίου συντελεστή καθαρού κέρδους του άρθρου 34 παρ. 2 του ΚΦΕ από 60% στο 35,5%, ήτοι τελικά εφαρμοζόμενος συντελεστής 20,3%.

Γ. Οι υπόλοιποι λόγοι της προσφυγής δεν γίνονται δεκτοί.

<u>Οριστική φορολογική υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:</u>

1. Οικ. έτος 2008 (χρήση 1-1/31-12-2007) , αρ. φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων ……/2013:

Εισόδημα Δ΄ πηγής κατασκευαστικού κλάδου κατ' έλεγχο	143.574,23
Εισόδημα Δ΄ πηγής κατασκευαστικού κλάδου με την παρούσα απόφαση (λόγω μείωσης συντελεστή ως προηγ. Παραγρ. Β).	132.123,02
Εισόδημα Δ΄ πηγής κλάδου εργολαβιών κατ' έλεγχο	103.035,74
Εισόδημα Δ΄ πηγής κλάδου εργολαβιών με την παρούσα απόφαση.	103.035,74
Εισόδημα Δ΄ πηγής από Επιχειρηματικές Αμοιβές κατ' έλεγχο.	2.848,74
Εισόδημα Δ΄ πηγής από Επιχειρηματικές Αμοιβές με την παρούσα απόφαση.	2.848,74
Καθαρό Εισόδημα Α΄ πηγής κατ' έλεγχο (μετά αποσβέσεις)	22.740,30
Καθαρό Εισόδημα Α΄ πηγής με την παρούσα απόφαση (μετά αποσβέσεις)	22.740,30
Εισόδημα ΣΤ΄ πηγής κατ' έλεγχο	7623,71
Εισόδημα ΣΤ΄ πηγής με την παρούσα απόφαση	7623,71

Καθαρό Εισόδημα όλων των πηγών με την παρούσα απόφαση (προ εκπτώσεων άρθρου 8 ΚΦΕ)	268.371,51
Φορολογητέο Εισόδημα με την παρούσα απόφαση	268.371,51
Διαφορά φόρου (από δήλωση)	28.735,60
Προσαύξηση φόρου λόγω ανακρίβειας (120)	34.482,72

Διαφορά χαρτοσήμου & ΟΓΑ	
Προσαύξηση χαρτοσήμου & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**63.218,32**

2. Οικ. έτος 2009 (χρήση 1-1/31-12-2008) , αρ. φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων ……/2013:

Εισόδημα Δ΄ πηγής κατασκευαστικού κλάδου κατ' έλεγχο	29.046,36
Εισόδημα Δ΄ πηγής κατασκευαστικού κλάδου με την παρούσα απόφαση (λόγω μείωσης συντελεστή ως προηγ. Παραγρ. Β).	29.046,36
Εισόδημα Δ΄ πηγής κλάδου εργολαβιών κατ' έλεγχο	96.690,26
Εισόδημα Δ΄ πηγής κλάδου εργολαβιών με την παρούσα απόφαση (λόγω αναγνώρισης μισθοδοτικού κόστους ως προηγ. Παραγρ. Α)	51.894,51
Εισόδημα Δ΄ πηγής από Επιχειρηματικές Αμοιβές κατ' έλεγχο.	0,00
Εισόδημα Δ΄ πηγής από Επιχειρηματικές Αμοιβές με την παρούσα απόφαση.	0,00
Καθαρό Εισόδημα Α΄ πηγής κατ' έλεγχο (μετά αποσβέσεις)	8.765,95
Καθαρό Εισόδημα Α΄ πηγής με την παρούσα απόφαση (μετά αποσβέσεις)	8.765,95
Εισόδημα ΣΤ΄ πηγής κατ' έλεγχο	7897,62
Εισόδημα ΣΤ΄ πηγής με την παρούσα απόφαση	7897,62
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων κατ' έλεγχο	41.482,19
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων με την παρούσα απόφαση	86.277,94

Καθαρό Εισόδημα όλων των πηγών με την παρούσα απόφαση (προ εκπτώσεων άρθρου 8 ΚΦΕ)	183.882,28
Φορολογητέο Εισόδημα με την παρούσα απόφαση	183.882,28
Διαφορά φόρου (από δήλωση)	40.991,95
Προσαύξηση φόρου λόγω ανακρίβειας	46.730,82
Διαφορά χαρτοσήμου & ΟΓΑ	
Προσαύξηση χαρτοσήμου & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**87.722,77**

3. Οικ. έτος 2010 (χρήση 1-1/31-12-2009) , αρ. φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων ……./2013:

Εισόδημα Δ΄ πηγής κατασκευαστικού κλάδου κατ' έλεγχο	144.353,19
Εισόδημα Δ΄ πηγής κατασκευαστικού κλάδου με την παρούσα απόφαση (λόγω μείωσης συντελεστή ως προηγ. Παραγρ. Β).	94.306,40
Εισόδημα Δ΄ πηγής κλάδου εργολαβιών κατ' έλεγχο	45.323,77
Εισόδημα Δ΄ πηγής κλάδου εργολαβιών με την παρούσα απόφαση	45.323,77
Εισόδημα Δ΄ πηγής από Επιχειρηματικές Αμοιβές κατ' έλεγχο.	0,00
Εισόδημα Δ΄ πηγής από Επιχειρηματικές Αμοιβές με την παρούσα απόφαση.	0,00
Καθαρό Εισόδημα Α΄ πηγής κατ' έλεγχο (μετά αποσβέσεις).	10.318,00
Καθαρό Εισόδημα Α΄ πηγής με την παρούσα απόφαση (μετά αποσβέσεις).	10.318,00
Εισόδημα ΣΤ΄ πηγής κατ' έλεγχο	8009,44
Εισόδημα ΣΤ΄ πηγής με την παρούσα απόφαση	8009,44

Καθαρό Εισόδημα όλων των πηγών με την παρούσα απόφαση (προ εκπτώσεων άρθρου 8 ΚΦΕ)	157.957,61
Φορολογητέο Εισόδημα με την παρούσα απόφαση	157.957,61
Διαφορά φόρου (από δήλωση)	11.083,31
Προσαύξηση φόρου λόγω ανακρίβειας	9531,65
Διαφορά χαρτοσήμου & ΟΓΑ	
Προσαύξηση χαρτοσήμου & ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**20.614,96**

4. Για το υπ' αριθμ. ……./2013 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορά το οικον. έτος 2007 , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 8.596,17€. Καταλογιζόμενο με την παρούσα απόφαση ποσό 8.596,17€, ως φύλλο ελέγχου.

5. Για το υπ' αριθμ. ……/2013 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορά το οικον. έτος 2001 , με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 2.694,00€
Καταλογιζόμενο με την παρούσα απόφαση ποσό 2.694,00€, ως φύλλο ελέγχου.

6. Για το υπ΄ αριθ. ……/2013 Οριστικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα έκτακτης εισφοράς ν.3833/2010. με το οποίο επιβλήθηκε φόρος συνολικού ποσού 777,17€.
Καταλογιζόμενο με την παρούσα απόφαση ποσό 216,71€. Το ποσό τροποποιήθηκε με βάση το εισόδημα που προσδιορίστηκε με την παρούσα απόφαση.

7. Για το υπ΄ αριθ. ……../2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών εργοληπτών διαχ/κής περιόδου 2009, με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 871,20€.
Καταλογιζόμενο με την παρούσα απόφαση ποσό 871,20€, ως φύλλο ελέγχου.

8. Για το υπ΄ αριθ. ……../2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών εργοληπτών διαχ/κής περιόδου 2007, με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 849,20€.
Καταλογιζόμενο με την παρούσα απόφαση ποσό 849,20€, ως φύλλο ελέγχου.

9. Για το υπ΄ αριθ. ……../2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών διαχ/κής περιόδου 2009, με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 4.755,70€.
Καταλογιζόμενο με την παρούσα απόφαση ποσό 4.755,70€, ως φύλλο ελέγχου.

10. Για το υπ΄ αριθ. ……/2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών διαχ/κής περιόδου 2008, με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 6.689,79€.
Καταλογιζόμενο με την παρούσα απόφαση ποσό 6.689,79€, ως φύλλο ελέγχου.

11. Για το υπ΄ αριθ. ……../2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών διαχ/κής περιόδου 2007, με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 4.366,84€.
Καταλογιζόμενο με την παρούσα απόφαση ποσό 4.366,84€, ως φύλλο ελέγχου.

12. Για το υπ΄ αριθ. ……../2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών υπηρεσιών διαχ/κής περιόδου 2009, με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 7.624,91€.
Καταλογιζόμενο με την παρούσα απόφαση ποσό 7.624,91€, ως φύλλο ελέγχου.

13. Για το υπ΄ αριθ. ……../2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών διαχ/κής περιόδου 2008, με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 5.116,39€.
Καταλογιζόμενο με την παρούσα απόφαση ποσό 5.116,39€, ως φύλλο ελέγχου.

14. Για το υπ΄ αριθ. ……../2013 Οριστικό Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών διαχ/κής περιόδου 2007, με το οποίο επιβλήθηκαν κύριοι και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 1.664,08€.
Καταλογιζόμενο με την παρούσα απόφαση ποσό 1.664,08€, ως φύλλο ελέγχου.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Καλλιθέα …./……/2014
Η υπάλληλος του τμ. 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).