



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 11 /03/2015

Αριθμός απόφασης: 982

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 ίδιας 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 11/12/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2014, ενδικοφανή προσφυγή του **κ. του με Α.Φ.Μ. :**, κατά της παρακάτω πράξης (Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος) :

4. Τη με αριθ./12-11-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2007 - 31/12/2007, φόρος εισοδήματος ποσού 49.212,384 ευρώ, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 59.054,86 ευρώ πλέον έκτακτη εισφορά 2.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού 110.267,24 €, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 11/03/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 11/12/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2014, ενδικοφανούς προσφυγής του **κ. του** με **Α.Φ.Μ. :**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα :

Σύντομο Ιστορικό

Κατόπιν της με αριθμ./2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου διενεργήθηκε τακτικός φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος του, με αντικείμενο εργασιών Ανάπτυξη Οικοδομικών Σχεδίων και έδρα στην, στην οδό, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2007-31/12/2007 και διαπιστώθηκαν οι παρακάτω παραβάσεις:

α)Μη τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. , Π.Δ. 186/92, (τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας).

β)Ελλιπής ή ανακριβής υποβολή στοιχείων άρθρου 20 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).

γ)Μη εξόφληση τιμολογίων αξίας άνω των 15.000,00 ευρώ με απλή ή δίγραμμη επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

Λόγω τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) , τα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης επιχείρησης επαναπροσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 32 και 34 του Ν. 2238/94. Βάσει αυτών έγινε νέα εκκαθάριση του φόρου, προέκυψε διαφορά φόρου , πρόσθετος φόρος ανακριβούς δηλώσεως, πλέον έκτακτη εισφορά του άρθρου 18 του Ν. 3758/2009 και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστική περίοδο 1/01/2007-31/12/2007).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΟΙ

A. Επί του αβάσιμου της κρίσης του ελέγχου περί υποβολής ανακριβούς δηλώσεως.

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι η αποδιδόμενη κατηγορία απόκρυψης φορολογητέου εισοδήματος είναι ουσιαστικά αβάσιμη. Προβάλλεται στην κρινόμενη προσφυγή ως λόγος ακύρωσης της επίδικης πράξης η άποψη του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή παράνοησε τις διατάξεις του υφιστάμενου κατά το φορολογικό έτος 2007 νομικού πλαισίου, όπου, κατά τα ισχυριζόμενα στην εν λόγω προσφυγή, ο νομοθέτης θέτει ως έναρξη εφαρμογής των νέων διατάξεων του Κ.Β.Σ., οι οποίες θεσπίστηκαν με τις παρ. 2 και 6 του άρθρου 28 του Ν.3522/2006 (ΠΟΛ 1024/15-02-2007) , τις οικοδομικές άδειες οι οποίες εκδόθηκαν μεταγενέστερα της 1/01/2007, με συνέπεια να μην υφίσταται χρονολογική δυνατότητα μεταβολής της κατηγορίας βιβλίων από απλογραφικά (Β' κατηγορίας Κ.Β.Σ.) σε διπλογραφικά (Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ.) πριν την 1/01/2008. Ισχυρίζεται δε ότι ορθώς τήρησε απλογραφικά βιβλία (Β' κατηγορίας Κ.Β.Σ.) και ο προσδιορισμός των κερδών από την φορολογική αρχή με προσαύξηση του εξωλογιστικού φορολογικού συντελεστή κατά τα άρθρα 32 και 34 του Ν.2238/94 είναι παντελώς παράνομη και παράτυπη.

Επειδή , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παράγραφος 7 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) όπως τροποποιήθηκε βάσει του άρθρου 28 παρ. 6 του Ν.3522/2006 (σχετική ΠΟΛ. 1024/15-02-2007 παράγραφος 28.6.2.3), ο επιτηδευματίας-φυσικό πρόσωπο που ασχολείται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων και παράλληλα έχει και άλλη δραστηριότητα πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1/01/2008 και μετά εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων για όλες τις δραστηριότητες του με βάση το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του, με βάση τα όρια του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 4 του ΠΔ 186/92 (1.500.00,00 ευρώ για την ένταξη στη Γ' κατηγορία βιβλίων).

Σημειώνεται ότι με το ίδιο όριο (1.500.00,00 ευρώ) εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων και την 1/01/2007 με βάση τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 1/01/-31/12/2006 (σχετική η παράγραφος 28.3 (Α) της παρούσας).

Επειδή , η προσφεύγουσα επιχείρηση την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 1/1/2007-31/12/2007 ασχολείται με την πώληση και ανέγερση οικοδομών, την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων και παράλληλα έχει και άλλη δραστηριότητα ,τη διαμεσολάβηση στο τραπεζικό σύστημα για χορήγηση πιστώσεων ήτοι παροχή υπηρεσιών . Τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα χρήσης 2006 ανέρχονται στο ποσό των 1.605.202,47 €. Επομένως στη χρήση 2007 όφειλε να ενταχθεί στη Γ' κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν υπέβαλλε δήλωση μεταβολής μέχρι 30/03/2007, προβλεπόμενη προθεσμία σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 28.3 της ΠΟΛ 1024/2007, προκειμένου από 1/01/2007 να ενταχθεί στη Γ' κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ..

Επομένως η προσφεύγουσα την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 1/01/2007-31/12/2007 τήρησε βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., δηλαδή **τήρησε βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**

Συνεπεία της τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. , ο έλεγχος δέχθηκε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επαναπροσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 και 34 του Ν. 2238/94 αναλόγως με την δραστηριότητα.

Επειδή, η ελεγχόμενη επιχείρηση το κρινόμενο έτος 2007, είχε έσοδα από τρις (3) δραστηριότητες: την ανέγερση και πώληση οικοδομών, την κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων με ίδια υλικά και τη διαμεσολάβηση σε πιστωτικά ιδρύματα για χορήγηση πιστώσεων. Η πρώτη δραστηριότητα αφορά οικοδομική επιχείρηση, φορολογείται βάσει του άρθρου 34 του Ν.2238/1994 με τεκμαρτό τρόπο, αφού πρόκειται για οικοδομές με αντιπαροχή που έχουν ξεκινήσει πριν την 01/01/2007 και λόγω της τήρησης κατώτερης κατηγορίας βιβλίων Κ.Β.Σ., προσαυξάνεται ο συντελεστής καθαρών κερδών κατά 100% (από 15% σε 30%). Η δεύτερη δραστηριότητα αφορά τεχνική επιχείρηση, φορολογείται βάσει του άρθρου 34 του Ν.2238/1994 με λογιστικό προσδιορισμό των κερδών (έργα μετά την 01/01/2007) και στην περίπτωση της τήρησης κατώτερης κατηγορίας βιβλίων του Κ.Β.Σ. τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά με διπλασιασμό του συντελεστή καθαρών κερδών (από 12% σε 24%). Η τρίτη δραστηριότητα φορολογείται με τις γενικές διατάξεις (λογιστικός προσδιορισμός) και λόγω της τήρησης κατώτερης κατηγορίας βιβλίων ΚΒΣ γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών και σύγκριση αυτών με τα λογιστικά καθαρά κέρδη (άρθρο 32 Ν.2238/1994).

Επομένως, για το σύνολο των δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης επιχείρησης, λόγω της τήρησης κατώτερης κατηγορίας βιβλίων ΚΒΣ, έχουμε επαναπροσδιορισμό των καθαρών κερδών και άρα του φορολογητέου εισοδήματός της.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το φορολογικό νομικό πλαίσιο κατά την ελεγχόμενη χρήση 2007 έχει ορθώς ερμηνευτεί και εφαρμοστεί κατά τη διαδικασία ελέγχου και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Β. Επί του ισχυρισμού ότι οι ελέγχοντες υπάλληλοι ουδόλως έλαβαν υπόψη ή παρερμήνευσαν τις αιτιάσεις του με αρ. πρωτ./26-09-2014 απαντητικού υπομνήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης επί των προσωρινών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων.

Αναφέρεται στην κρινόμενη προσφυγή ότι υπήρξε άμεση ανταπόκριση στις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος και των λοιπών φορολογικών αντικειμένων από την πλευρά της ελεγχόμενης επιχείρησης και υπεβλήθη σχετικό απαντητικό υπόμνημα, τις αιτιάσεις του οποίου δεν έλαβε υπόψη η φορολογική αρχή.

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζει το άρθρο 28 του Ν. 4174/2014, η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τις απόψεις της ελεγχόμενης επιχείρησης που συμπεριλαμβάνονταν στο με αρ. πρωτ.

...../26-09-2014 απαντητικό υπόμνημα προς τη ΔΟΥ Αγίου Νικολάου και μάλιστα γίνεται σχετική αναφορά στην οικεία Έκθεση Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος στη σελ. 24.

Επειδή, στο σχετικό απαντητικό υπόμνημα της, η ελεγχόμενη επιχείρηση ισχυριζόταν ότι τα έσοδα από τη διαμεσολάβηση της στον τραπεζικό κλάδο για χορήγηση πιστώσεων προς τους πελάτες της δεν αποτελούν ξεχωριστή δραστηριότητα, επομένως η επιχείρηση ασχολείται μόνο με τον κλάδο της πώλησης με αντιπαροχή και με την κατασκευή τεχνικών έργων. Συνεπώς, κατά τα ισχυριζόμενα της επιχείρησης, δεν υπάρχει άλλη δραστηριότητα πέραν των τεχνικών δραστηριοτήτων (δηλαδή την ανέγερση και πώληση διαμερισμάτων με το σύστημα της αντιπαροχής και την κατασκευή ιδιωτικών έργων με ίδια υλικά). Επομένως δεν όφειλε να τηρεί Γ' κατηγορίας αφού, αν εξεταστεί αυτοτελώς ο κάθε κλάδος τεχνικής δραστηριότητας, δεν υπερβαίνουν τα έσοδα της προηγούμενης χρήσης το όριο των 1.500.000 €.

Επειδή, το συγκεκριμένο ισχυρισμό που αποτελούσε τη βάση του απαντητικού υπομνήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης πριν τη σύνταξη των οριστικών πράξεων έλαβε υπόψη του ο έλεγχος και αντέκρουσε στην οικεία έκθεση ελέγχου .

Επειδή, η τρίτη δραστηριότητα , αυτή της διαμεσολάβησης στο πιστωτικό ίδρυμα για χορήγηση πιστώσεων προς πελάτες, αποτελεί ανεξάρτητη δραστηριότητα. Πρόκειται για δευτερεύουσα δραστηριότητα όχι κύρια, με δηλωμένα ακαθάριστα έσοδα σαφώς μικρότερα των δύο (2) άλλων τεχνικών δραστηριοτήτων, που εντάσσεται όχι στον κλάδο κατασκευών, αλλά σύμφωνα με την ΠΟΛ 1133/2008 «Εθνική Ονοματολογία Οικονομικών Δραστηριοτήτων» στον κλάδο των υπηρεσιών. Επιπλέον, εμπεριέχει συγκεκριμένες και αυτοτελείς εισπράξεις από τα πιστωτικά ιδρύματα (τράπεζες) για τις οποίες ορθώς η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει εκδώσει ξεχωριστά στοιχεία προς τα πιστωτικά ιδρύματα που αποτελούν σε αυτή τη φάση τον άμεσο πελάτη και άρα αυτόν που οφείλει την πληρωμή της υπηρεσίας της ελεγχόμενης επιχείρησης. Για τους λόγους αυτούς δεν μπορεί να θεωρηθεί η δραστηριότητα αυτή ως τεχνική, αφού πρόκειται για μια εντελώς ανεξάρτητη δευτερεύουσα δραστηριότητα της επιχείρησης που μάλιστα εντάσσεται στις υπηρεσίες και το επιχείρημα της μη ύπαρξης αυτοτελούς και ξεχωριστής δραστηριότητας είναι αβάσιμο.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του σχετικό απαντητικό σημείωμα της ελεγχόμενης επιχείρησης και αντέκρουσε τις αιτιάσεις αυτού στην οικεία Έκθεση Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος , ο ισχυρισμός αυτός είναι **αβάσιμος** και ως τέτοιος **απορριπτέος**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου του προισταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου , κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της από 11/12/2014 και με αρ. πρωτ./2014 ενδικοφανούς προσφυγής του κ. του με Α.Φ.Μ. : και την επικύρωση της με αριθμό/12-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2007-31/12/2007.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Διαφορά φόρου	49.212,38
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (3,50% ανά μήνα και < ή = 120%)	59.054,86
Έκτακτη Εισφορά άρθρου 18 Ν. 3758/2009	2.000,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	110.267,24

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
Η υπάλληλος του Τμήματος
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).