



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604568

Καλλιθέα

22/01/2016

Αριθμός απόφασης: 103

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

4. Την από 21/09/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/24-09-2015 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ".....", ΑΦΜ, με έδρα Τ.Κ. 38445 Ν. ΙΩΝΙΑ ΒΟΛΟΥ, κατά των υπ' αριθμ. : α)/23-07-2015 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01 -31/12/2007, β)/23-07-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2008, γ)/23-07-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, δ)/23-07-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 και ε)/23-07-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.: α)/23-07-2015 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01 -31/12/2007, β)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2008, γ)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, δ)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 και ε)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 23/07/2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 19/01/2016 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 21/09/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/24-09-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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:

Με τις υπ' αριθμ.:

α)/23-07-2015 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01 -31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 92.180,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του Ν 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων 2 §1, 12 και 20 §1 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν 2523/97,

β)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2008, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 147.909,89 €, πλέον 177.491,87 € πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης,

γ)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 103.375,55 €, πλέον 124.050,66 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας,

δ)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 55.488,38 €,

ε)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 17.495,20 €, σύμφωνα με

τις διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του Ν 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων 36 § 4 του Ν 2859/2000 περί ΦΠΑ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν 2523/97.

1) Ως προς τη φορολογία ΚΒΣ

Οι παραβάσεις αφορούν:

α) Την υποβολή ανακριβούς συγκεντρωτικής κατάστασης προμηθευτών χρήσης 2007 καθόσον από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν δήλωσε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία αγορών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 20§1 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ):

A/A	AΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ
1			1	3.000,00
2			3	921,27
3			1	830,00
4			9	3.232,01
5			1	7.502,95
6			3	6.400,00
		ΣΥΝΟΛΟ		21.886,23

β) Την έκδοση προς την, ΑΦΜ των ακολούθων οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς τη συναλλαγή, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§§1,5,9,10,11 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) και του άρθρου 19§4 του Ν 2523/97 :

A/A	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘ.	ΗΜΕΡΟΜ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	ΤΔΑ	112	03/08/2007	17.000,00	3.230,00	20.230,00
2	ΤΔΑ	113	07/08/2007	26.000,00	4.940,00	30.940,00
3	ΤΔΑ	114	10/08/2007	44.400,00	8.436,00	52.836,00
4	ΤΔΑ	115	16/08/2007	36.000,00	6.840,00	42.840,00
5	ΤΔΑ	116	21/08/2007	23.040,00	4.377,60	27.417,60
6	ΤΔΑ	117	23/08/2007	18.000,00	3.420,00	21.420,00
7	ΤΔΑ	118	27/08/2007	10.600,00	2.014,00	12.614,00
8	ΤΔΑ	119	29/08/2007	9.120,00	1.732,80	10.852,80
			ΣΥΝΟΛΑ	184.160,00	34.990,40	219.150,40

Όπως προκύπτει από την από 23/07/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) & Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Βόλου και, διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) στην προσφεύγουσα εταιρεία για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 και διαπιστώθηκε η έκδοση προς την, ΑΦΜ, για υπηρεσίες – υπεργολαβίες που παρασχέθηκαν στο έργο ‘.....’, των ως άνω φορολογικών στοιχείων, τα οποία ο έλεγχος έκρινε ότι ήταν εικονικά ως προς τη συναλλαγή, καθόσον:

α) δεν τέθηκε υπόψη του ελέγχου κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αγορά και η χρήση υλικών για το έργο ‘.....’,

β) δεν τέθηκε υπόψη του ελέγχου κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η μεταφορά υλικών στο χώρο του έργου,

γ) κατά το χρόνο κατασκευής του έργου η επιχείρηση δεν διέθετε ή διέθετε πολύ μικρό αριθμό εργαζομένων για την κατασκευή του συγκεκριμένου έργου,

δ) η εξόφληση των ως άνω τιμολογίων έγινε με μετρητά ενώ για τα έξι (6) εξ αυτών υφίσταται υποχρέωση εξόφλησης με δīgγραμμη επιταγή ή με κατάθεση του ποσού σε λογαριασμό τραπεζής,

ε) με το ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης έργου είχε συμφωνηθεί υπεργολαβία για ποσό 116.800,00 € και εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία για διπλάσια σχεδόν αξία.

Από την ως άνω από 23/07/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) & Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) προκύπτει επίσης ότι επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα φορολογικό στοιχείο, οι ανωτέρω διαπιστώσεις σχετικά με το έργο “....., βασίστηκαν στην έρευνα που διενήργησε ο Οικονομικός Επιθεωρητής Θεσσαλίας, όπως αυτή καταγράφεται στο με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/29-04-2014 έγγραφο της Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλίας, που εστάλη στη Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης γ’ της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν 4174/2013, καθόσον υπεβλήθη από την προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθμό πρωτ./20-07-2015 αίτημα εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 55 του Ν 4174/2013.

2) Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Η διαφορά φόρου προέκυψε:

α) από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του οικονομικού έτους 2008, (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007), ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ’ του Ν 2238/94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94, καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για το εν λόγω οικονομικό έτος κρίθηκαν ανακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ),

β) από τη μη αναγνώριση των εξόδων – δαπανών του ελεγχόμενου οικονομικού έτους, λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων εσόδων και εξόδων κατόπιν των υπ' αριθμ. πρωτ/27-11-2014 και/13-02-2015 προσκλήσεων.

Όπως προκύπτει από την από 23/07/2015 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Βόλου και, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία για το οικονομικό έτος 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1037/2005 βάσει της υπ' αριθμ...../26-11-2014 εντολής μερικού ελέγχου, συνέπεια των: α) με αριθμό πρωτ. ΓΕΔΔ.Φ./6-11-2014 εγγράφου του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, β) με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ/29-4-2014 εγγράφου της Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλίας και γ) με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ/30-6-2014 εγγράφου της Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλίας και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Δεν προσκομίστηκαν στο έλεγχο το βιβλίο απογραφών και τα φορολογικά στοιχεία εσόδων και εξόδων.

2) Υφίσταται η με αριθμό/31-01-2011 ΑΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν Ιωνίας Βόλου με την οποία καταλογίστηκαν οι ακόλουθες παραβάσεις:

α) Της μη διαφύλαξης στοιχείων εξόδων και δαπανών χρήσης 2007,

β) της λήψης, αποδοχής και καταχώρησης στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του αναγραφόμενου εκδότη, εκδόσεως της επαγγελματικά ανύπαρκτης επιχείρησης με την επωνυμία '..... – ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 135.980,00 €,

γ) της λήψης, αποδοχής και καταχώρησης στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας δέκα τριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του αναγραφόμενου εκδότη, τα οποία επιπλέον είναι και πλαστά, εκδόσεως της επαγγελματικά ανύπαρκτης επιχείρησης με την επωνυμία – ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 156,064,21 €.

3) Υποβολή ανακριβών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών.

4) Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008.

5) Η έκδοση προς την, ΑΦΜ των ως άνω στη φορολογία ΚΒΣ αναγραφόμενων οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς τη συναλλαγή.

Λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο από την προσφεύγουσα εταιρεία του βιβλίου απογραφών και των φορολογικών στοιχείων εσόδων και εξόδων της κρινόμενης διαχειριστικής περιόδου, της υφιστάμενης στην ίδια διαχειριστική περίοδο παράβασης της λήψης, αποδοχής και καταχώρησης στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του αναγραφόμενου εκδότη καθώς και διαπιστωθείσας από τον διενεργηθέντα έλεγχο της παράβασης της έκδοσης από την προσφεύγουσα εταιρεία φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς τη συναλλαγή, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2007 ανακριβή, με συνέπεια το εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

3) Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου που αναγράφονται στην από 23/07/2015 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Βόλου και και συγκεκριμένα: α) από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και β) από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών και του αναλογούντος φόρου αυτών, λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων εσόδων και εξόδων κατόπιν των υπ' αριθμ. πρωτ/27-11-2014 και/13-02-2015 προσκλήσεων και λόγω λήψης, αποδοχής και καταχώρησης στα βιβλία της προσφεύγουσας εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του αναγραφόμενου εκδότη.

4) Ως προς την επιβολή Ειδικής Κύρωσης της παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν 1882/90

Η ανωτέρω απόφαση επιβολής ειδικής κύρωσης εκδόθηκε με βάση τα αποτελέσματα της από 23/07/2015 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ άρθρου 8 του Ν 1882/90 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Βόλου και, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία στην κρινόμενη χρήση υποχρεούται να αποδώσει στο Δημόσιο το φόρο προστιθεμένης αξίας των εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, όπως αυτά αναγράφονται αναλυτικά ανωτέρω στη φορολογία εισοδήματος, τα οποία αποδέχθηκε και ενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών που αναλογεί σε αυτά, δεδομένου ότι ο αναλογών φόρος αυτών δεν είχε αποδοθεί στο Δημόσιο από τις εκδότριες αυτών επιχειρήσεις.

5) Ως προς την επιβολή προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν 2523/97

Οι παραβάσεις αφορούν την μη απόδοση από την προσφεύγουσα εταιρεία του αναλογούντος ΦΠΑ των ως άνω στη φορολογία ΚΒΣ αναγραφομένων οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή, που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την, ΑΦΜ Οι εν λόγω παραβάσεις καταλογίστηκαν βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου που αναγράφονται στην από 23/07/2015 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (άρθρο 6 Ν 2523/1997) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Βόλου και

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν 4174/2013, καθόσον υπεβλήθη από την προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθμό πρωτ./20-07-2015 αίτημα εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 55 του Ν 4174/2013.

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

1) Με το από 4-6-2007 ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. με α/α/10-9-2007 η προσφεύγουσα εταιρεία συμβλήθηκε με την, και ανέλαβε (ως υπεργολάβος) τη μελέτη, προμήθεια υλικών και την κατασκευή : α) μεταλλικών σκαλών του κτιρίου με τιμή 26.000,00 ευρώ, β) των ελασμάτων διαμόρφωσης για το δάπεδο με τιμή 14.800,00 ευρώ για κάθε όροφο, γ) των ελασμάτων για τη διαμόρφωση του παταριού με τιμή 23.00,00 ευρώ, τους δοκούς στήριξης μεταλλικού σκελετού του κτιρίου με τιμή 17.000,00 ευρώ και ε) των μεταλλικών κολώνων του φέροντος οργανισμού για τους τρεις ορόφους του κτιρίου με τιμή 36.000,00 ευρώ, του έργου (κύριος). Παρότι το ως άνω έργο κατασκευάστηκε (έγιναν οι επιμετρήσεις και παραδόθηκε), οι δε εργασίες που ανελήφθησαν και εκτελέστηκαν έγιναν και φαίνονται στο έργο, η ελεγκτική αρχή στηριζόμενη αφενός στο με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ/29-4-2014 έγγραφο της Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλίας και αφετέρου στον έλεγχο του ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας στην, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα εκδοθέντα ΤΔΑ που αφορούσαν την εκτέλεση εργασιών στο έργο αυτό δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές.

2) Άρνηση της ανυπαρξίας των συναλλαγών και της εικονικότητας των στοιχείων έκδοσης της προσφεύγουσας εταιρείας – μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητάς τους.

3) Η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, επιφέρει ανεπάρκεια των βιβλίων και στοιχείων και όχι ανακρίβεια αυτών, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 3 περιπτ. γ' του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

4) Εσφαλμένος ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων, καθόσον η συνολική αξία των εκδοθέντων προς την, φορολογικών στοιχείων τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή, προστέθηκαν από τον έλεγχο στα ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων, ενώ όπως προκύπτει από τη σελίδα 10 της με αριθμό/2015 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Βόλου ο έλεγχος αποδέχεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν καταχωρημένα στα βιβλία. Επομένως συμπεριλαμβάνονται στα ακαθάριστα έσοδα εμπορίας της χρήσης συνολικού ύψους 525.174,22 ευρώ και δεν μπορούν να ξαναπροστεθούν για τον προσδιορισμό από τον έλεγχο των ακαθαρίστων εσόδων εμπορίας που ανήλθαν στο ποσό των 709.334,22 ευρώ.

5) Μη νόμιμη η προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων κατά 8% δεδομένου ότι τα τιμολόγια που εκδόθηκαν προς την, δεν είναι εικονικά αλλά αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές.

6) Μη νόμιμα (κατά τη διενέργεια του λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών) δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι δαπάνες με τα κριθέντα ως εικονικά αλλά για πραγματικές συναλλαγές φορολογικά στοιχεία. Επίσης μη νόμιμα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση τουλάχιστον οι δαπάνες για αμοιβές του προσωπικού ύψους 80.162,00 ευρώ που αποδεικνύονται από τις εγγραφές των βιβλίων και από το με αριθμό/2-3-2015 έγγραφο του ΙΚΑ Βόλου το οποίο είχε στη διάθεσή της η ελεγκτική αρχή.

7) Μη νόμιμη η πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, καθόσον ο ΦΠΑ δεν προσδιορίστηκε αυτοτελώς, δεδομένου ότι τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος θεωρήθηκαν χωρίς

καμία ιδιαίτερη σχετική κρίση για το ύψος τους ως βάση για των υπολογισμό των εκροών της ελεγχόμενης χρήσης, μάλιστα προσαυξήθηκαν κατά 8%, ενώ η προσαύξηση αυτή δεν προβλέπεται στο ΦΠΑ.

Εσφαλμένα και μη νόμιμα η φορολογική αρχή στην ελεγχόμενη χρήση απέρριψε κατά τον προσδιορισμό του ΦΠΑ την έκπτωση του συνόλου των δαπανών – εισροών, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται τα φορολογικά στοιχεία τα οποία η ίδια φορολογική αρχή έκρινε ότι εκδόθηκαν για πραγματικές συναλλαγές.

8) Το άρθρο 8 §12 του Ν 1882/1990 καθιερώνει την επιβολή διοικητικής κύρωσης η οποία με τον μεταγενέστερο Ν 2523/97 καταργήθηκε (εξάλλου προβλέφθηκε άλλη κύρωση, αυτή του άρθρου 6§1 του Ν 2523/97 που επιβλήθηκε με άλλη πράξη) και επομένως είναι νόμω αβάσιμη και ακυρωτέα η δύναμη του άρθρου 8 §12 του Ν 1882/1990 επιβληθείσα κύρωση.

9) Ακυρωτέο το πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν 2523/1997, διότι ακυρωτέες είναι τόσο η απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ (αφού δεν υφίσταται η καταλογισθείσα παράβαση), όσο και η πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επειδή από την διάταξη της παραγράφου 4 εδάφιο α΄ του άρθρου 19 του Ν. 2523/97:

« 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 όπως προκύπτει από την από 23/07/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) & Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Βόλου και, από τον διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) στην προσφεύγουσα εταιρεία για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 και διαπιστώθηκε η έκδοση προς την, ΑΦΜ, για υπηρεσίες – υπεργολαβίες που παρασχέθηκαν στο έργο, οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 184.160,00 ευρώ, πλέον 34.990,40 ευρώ ΦΠΑ, τα οποία ο έλεγχος έκρινε ότι ήταν εικονικά ως προς τη συναλλαγή, καθόσον:

α) δεν τέθηκε υπόψη του ελέγχου κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αγορά και η χρήση υλικών για το έργο,

β) δεν τέθηκε υπόψη του ελέγχου κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η μεταφορά υλικών στο χώρο του έργου,

γ) κατά το χρόνο κατασκευής του έργου η επιχείρηση δεν διέθετε ή διέθετε πολύ μικρό αριθμό εργαζομένων για την κατασκευή του συγκεκριμένου έργου,

δ) η εξόφληση των ως άνω τιμολογίων έγινε με μετρητά ενώ για τα έξι (6) εξ αυτών υφίσταται υποχρέωση εξόφλησης με δīgγραμμη επιταγή ή με κατάθεση του ποσού σε λογαριασμό τραπεζής,

ε) με το ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης έργου είχε συμφωνηθεί υπεργολαβία για ποσό 116.800,00 € και εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία για διπλάσια σχεδόν αξία.

Επειδή όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) & Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.:

α) η προσφεύγουσα εταιρεία αν και κλήθηκε από τον έλεγχο με τις υπ' αριθμ. πρωτ./27-11-2014 και/13-02-2015 προσκλήσεις, να θέσει υπόψη του ελέγχου τα φορολογικά στοιχεία των εσόδων και των εξόδων της ελεγχόμενης χρήσης, δεν ανταποκρίθηκε, με αποτέλεσμα να μη μπορεί να γίνει καμία ελεγκτική επαλήθευση ως προς την αγορά και χρήση των υλικών που διατέθηκαν στο έργο,

β) από τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχουν καταχωρημένα στοιχεία (φορτωτικές, αποδείξεις μεταφοράς) από τα οποία να προκύπτει μεταφορά υλικών στο χώρο εκτέλεσης του προαναφερθέντος έργου,

γ) σύμφωνα με τα εκδοθέντα τιμολόγια το μεγαλύτερο μέρος του έργου φέρεται να εκτελέστηκε το χρονικό διάστημα από 04/06/2007 (ημερομηνία σύνταξης ιδιωτικού συμφωνητικού) έως 29/08/2007 (ημερομηνία έκδοσης του τελευταίου φορολογικού στοιχείου για το εν λόγω έργο στη χρήση 2007),

δ) από το με αριθμό/2-3-2015 έγγραφο του ΙΚΑ Βόλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία στο χρονικό διάστημα από 04/06/2007 έως 29/08/2007 απασχόλησε οκτώ (8) εργαζόμενους,

ε) η προσφεύγουσα εταιρεία διέθεσε στην επιχείρηση με την επωνυμία τεχνικό προσωπικό που απασχολήθηκε συνολικά 3.080 ώρες για το χρονικό διάστημα 01/03/2007-30/11/2007. Εξ αυτών συνάγεται ότι κατά το χρόνο διενέργειας του μεγαλύτερου μέρους του ως άνω έργου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απασχολούσε προσωπικό ή απασχολούσε πολύ μικρό αριθμό εργαζομένων,

στ) στο από 4/6/2007 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της, ΑΦΜ και της προσφεύγουσας εταιρείας προβλεπόταν συνολικό συμφωνηθέν ποσό του ως άνω έργου, 116.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ., ενώ η αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ανήλθε στο ποσό των 211.600,00 ευρώ, χωρίς να προκύπτει ότι έχει κατατεθεί συμπληρωματικό συμφωνητικό.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς ο έλεγχος έκρινε ως εικονικά ως προς τη συναλλαγή τα ακόλουθα οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρεία προς την, ΑΦΜ :

Α/Α	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘ.	ΗΜΕΡΟΜ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	ΤΔΑ	112	03/08/2007	17.000,00	3.230,00	20.230,00

2	ΤΔΑ	113	07/08/2007	26.000,00	4.940,00	30.940,00
3	ΤΔΑ	114	10/08/2007	44.400,00	8.436,00	52.836,00
4	ΤΔΑ	115	16/08/2007	36.000,00	6.840,00	42.840,00
5	ΤΔΑ	116	21/08/2007	23.040,00	4.377,60	27.417,60
6	ΤΔΑ	117	23/08/2007	18.000,00	3.420,00	21.420,00
7	ΤΔΑ	118	27/08/2007	10.600,00	2.014,00	12.614,00
8	ΤΔΑ	119	29/08/2007	9.120,00	1.732,80	10.852,80
			ΣΥΝΟΛΑ	184.160,00	34.990,40	219.150,40

Επειδή με τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και στ' παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι:

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

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3.

Επειδή με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι:

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Επειδή εν προκειμένω τα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας για το οικονομικό έτος 2008, ορθώς κρίθηκαν ανακριβή λόγω:

Α) Της μη προσκόμισης στον έλεγχο κατόπιν των υπ' αριθμ. πρωτ/27-11-2014 και/13-02-2015 προσκλήσεων, του βιβλίου απογραφών και των φορολογικών στοιχείων εσόδων και εξόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης στ' παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Β) Της λήψης, αποδοχής και καταχώρησης στα βιβλία της προσφεύγουσας εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του αναγραφόμενου εκδότη, εκδόσεως επαγγελματικά ανύπαρκτων επιχειρήσεων στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Γ) της έκδοσης από την προσφεύγουσα εταιρεία φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς τη συναλλαγή.

Κατά συνέπεια ορθώς ο έλεγχος προέβη στο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών του οικονομικού έτους 2008 εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 § 2 περίπτωση γ' και 32 § 2 του Ν 2238/94.

Επειδή με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν 2238/94, ορίζεται ότι:

γ. Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των πιστώσεων και των δανείων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

Επειδή ορθώς προστέθηκε από τον έλεγχο η συνολική καθαρή αξία των εκδοθέντων από την προσφεύγουσα εταιρεία προς την ΑΦΜ εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων στα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, το δε άθροισμα αυτών ορθώς προσαυξήθηκε κατά 8% σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις. Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαμένου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και μη νόμιμης προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων κατά 8%, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι:

«2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της υποπερίπτωσης α' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν 2238/94, ορίζεται ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 του παρόντος άρθρου:

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.»

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι:

«1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.»

Επειδή εν προκειμένω ορθώς ο έλεγχος προέβη στη μη αναγνώριση των δαπανών και των εξόδων της ελεγχόμενης χρήσης, καθόσον όπως προκύπτει από την από 23/07/2015 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Βόλου και, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στο έλεγχο κατόπιν των υπ' αριθμ. πρωτ/27-11-2014 και/13-02-2015 προσκλήσεων τα φορολογικά στοιχεία εσόδων και εξόδων της εν

λόγω χρήσης, γεγονός που καθιστά αδύνατη την επαλήθευση των προϋποθέσεων που απαιτεί ο νόμος προκειμένου να διενεργηθεί η έκπτωση αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν 2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας που προβάλλεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ότι δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, στην χρήση 2007 η δαπάνη για αμοιβές του προσωπικού, καθόσον τα σχετικά στοιχεία υπήρχαν στη διάθεση της ελεγκτικής αρχής, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι:

«9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.»

Επειδή για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο υφίσταται η με αριθμό/31-01-2011 ΑΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν Ιωνίας Βόλου που αφορά τη λήψη, αποδοχή και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του αναγραφόμενου εκδότη. Δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας που προβάλλεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ότι δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, στη κρινόμενη χρήση, οι δαπάνες με τα κριθέντα ως εικονικά αλλά για πραγματικές συναλλαγές φορολογικά στοιχεία, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

3. 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 περιέρχονται 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 με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α).....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, ορθώς προέβη: α) στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων με βάση τα υπόψη του στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν. 2859/2000, καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή και β) στη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών της κρινόμενης χρήσης κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών καθόσον πρόκειται για μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, καθώς και στη μη αναγνώριση των λοιπών εισροών, εξόδων – δαπανών και του αναλογούντος φόρου αυτών, λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων εσόδων και εξόδων κατόπιν των υπ' αριθμ./27-11-2014 και/13-02-2015 προσκλήσεων.

Επειδή με της διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν 1882/90, ορίζεται ότι:

« Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του ΦΠΑ που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του Φόρου Προστιθεμένης Αξίας αυτού, εφόσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

Επειδή με την Εγκ. ΠΟΛ. 1226/28.9.2001, το Υπουργείο Οικονομικών κοινοποίησε την 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία το Γ' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους διατύπωσε κατά πλειοψηφία την άποψη, η οποία έγινε αποδεκτή, ότι η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν 1882/90, αναφερόμενη σε ειδική κύρωση, χρηματικού μөн περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως από το νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, έχουσα δε κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, συνεχίζει να ισχύει και μετά την έναρξη ισχύος του Ν 2523/97 με τις διατάξεις του οποίου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή μόνο πρόσθετων φόρων και προστίμων, ενώ δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν " άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας".

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, κατόπιν των προαναφερομένων διατάξεων ορθώς καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 στη κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, η κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν 1882/90, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της από 23/07/2015 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ άρθρου 8§12 Ν 1882/90 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Βόλου και, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο

υποχρεούται να αποδώσει στο Δημόσιο το φόρο προστιθεμένης αξίας των εκδοθέντων, από επαγγελματικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις, εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του αναγραφόμενου εκδότη, τα οποία αποδέχθηκε και ενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών που αναγράφονται σε αυτά, δεδομένου ότι ο αναλογών φόρος αυτών δεν είχε αποδοθεί στο Δημόσιο από τις εκδότριες αυτών επιχειρήσεις.

Επειδή με της διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 6 και της παραγράφου 2 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδωσε ως όφειλε τον αναλογούντα ΦΠΑ των οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς τη συναλλαγή που εξέδωσε προς την ΑΦΜ Κατά συνέπεια ορθώς εκδόθηκε η υπ' αριθμ./23-07-2015 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 και επιβλήθηκε το πρόστιμο με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν 4174/2013, δεδομένου ότι υπεβλήθη από την προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθμό πρωτ./20-07-2015 αίτημα εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 55 του Ν 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ./24-09-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ

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:

1) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΒΣ

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007

Πρόστιμο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν 4174/2013 ποσού:
92.080,00 €

2) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2008
Καθαρά κέρδη βάσει βιβλίων	170.212,70 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλλου ελέγχου	739.549,47 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	739.549,47 €

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:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2008
Διαφορά φόρου εισοδήματος	147.909,89 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής 120%	177.491,87 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	325.401,77 €

3) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

Φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01-31/12/2007
Φορολογητέες εκροές βάσει δήλωσης	740.997,00
Φορολογητέες εκροές βάσει φύλλου ελέγχου	986.065,96
Φορολογητέες εκροές με βάση την παρούσα απόφαση	986.065,96
Φορολογητέες εισροές βάσει δήλωσης	358.304,42
Φορολογητέες εισροές βάσει φύλλου ελέγχου	0,00
Φορολογητέες εισροές βάσει της παρούσας απόφαση	0,00
Φόρος εκροών βάσει δήλωσης	140.789,43
Φόρος εκροών βάσει φύλλου ελέγχου	187.352,53
Φόρος εκροών με βάση την παρούσα απόφαση	187.352,53
Φόρος εισροών βάσει δήλωσης	56.812,45
Φόρος εισροών βάσει φύλλου ελέγχου	0,00
Φόρος εισροών με βάση την παρούσα απόφαση	0,00

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

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1-31/12/2007
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ	103.375,55 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	124.050,66 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	227.426,21 €

4) Επιβολή Ειδικής Κύρωσης της παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν 1882/90

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2007 – 31/12/2007

Ειδική κύρωση άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/90 ποσού: **55.488,38 ευρώ**.

5) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2007 – 31/12/2007

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν 2523/1997, σε συνδυασμό με την παράγραφο 2 του άρθρου 55 του Ν 4174/2013 ποσού: **17.495,20 €** (34.990,40 X 50%)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).