



**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: 101

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 διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2004, β)/23-07-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2005 γ)/23-07-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2006, δ)/23-07-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, ε)/23-07-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-

31/12/2004, στ)/23-07-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, ζ)/23-07-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, η)/23-07-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 και θ)/23-07-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.: α)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2004, β)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2005 γ)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2006, δ)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, ε)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, στ)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, ζ)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, η)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 και θ)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 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 διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2004 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 193.957,38 €, πλέον 253.230,76 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών,

β)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2005 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 182.935,01 €, πλέον 238.839,94 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών,

γ)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2006 καταλογίστηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 139.213,51 €, πλέον 167.056,21 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας,

δ)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 52.417,25 €, πλέον 62.900,70 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας,

ε)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 35.344,77 €, πλέον 42.413,73 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας,

στ)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 12.732,88 €, πλέον 15.279,46 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας,

ζ)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 102.013,20 €,

η)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 118.067,61 €,

θ)/23-07-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 114.232,61 €.

1) Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Η διαφορά φόρου προέκυψε:

α) από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2006 (διαχειριστικές περίοδοι 01/01-31/12/2003, 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005), 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 βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας για τα εν λόγω οικονομικά έτη 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 των κρινόμενων οικονομικών ετών, 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 τα ως άνω οικονομικά έτη σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1072/2011 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:

A) Για την διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2003

1) Δεν προσκομίστηκαν στο έλεγχο το βιβλίο εσόδων – εξόδων για το διάστημα από 01/01/2003 έως 09/06/2003, 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 διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων εξόδων – δαπανών,

β) της λήψης, αποδοχής και καταχώρησης στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας τριάντα πέντε (35) 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 446.160,00 €,

γ) της λήψης, αποδοχής και καταχώρησης στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του αναγραφόμενου εκδότη, εκδόσεως της επαγγελματικά ανύπαρκτης επιχείρησης με την επωνυμία "..... του" – ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 53.570,00 €,

δ) της λήψης, αποδοχής και καταχώρησης στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του αναγραφόμενου εκδότη, εκδόσεως της επαγγελματικά ανύπαρκτης επιχείρησης με την επωνυμία "..... του", ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 67.010,00€.

3) Υποβολή ανακριβών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών.

B) Για την διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2004

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) μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων εξόδων – δαπανών,

β) λήψη, αποδοχή και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας τριάντα ενός (31) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του αναγραφόμενου εκδότη, εκδόσεως της επαγγελματικά ανύπαρκτης επιχείρησης με την επωνυμία "..... του" – ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 385.115,28 €,

γ) λήψη, αποδοχή και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του

αναγραφόμενου εκδότη, εκδόσεως της επαγγελματικά ανύπαρκτης επιχείρησης με την επωνυμία “..... του", ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 58.780,00 €,

δ) λήψη, αποδοχή και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του αναγραφόμενου εκδότη, εκδόσεως της επαγγελματικά ανύπαρκτης επιχείρησης με την επωνυμία “..... του", ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 22.030,00 €,

ε) λήψη, αποδοχή και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του αναγραφόμενου εκδότη, εκδόσεως της επαγγελματικά ανύπαρκτης επιχείρησης με την επωνυμία “..... του", ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 122.049,71€,

στ) λήψη, αποδοχή και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας έξι (6) 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 67.989,46 €.

3) Υποβολή ανακριβών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών.

4) Μη καταχώρηση στα βιβλία εσόδων – εξόδων πέντε (5) φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας χωρίς ΦΠΑ 7.414,33 €, που εξέδωσε η προσφεύγουσα στους παρακάτω πελάτες της:

α), ΑΦΜ ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 2.810,00 €,

β), ΑΦΜ ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 704,33 €,

γ), ΑΦΜ δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.900,00 €,

δ), ΑΦΜ ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 1.000,00 €.

Γ) Για την διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2005

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) μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων εξόδων – δαπανών,

β) λήψη, αποδοχή και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας πενήντα ενός (51) 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 611.296,03 €

3) Υποβολή ανακριβών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών.

Λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο από την προσφεύγουσα εταιρεία: α) του βιβλίου απογραφών και β) των φορολογικών στοιχείων εσόδων και εξόδων των ως άνω διαχειριστικών περιόδων και γ) των υφισταμένων, στις ως άνω διαχειριστικές περιόδους, παραβάσεων της λήψης, αποδοχής και καταχώρησης στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του αναγραφόμενου

εκδότη, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 – 31/12/2003, 01/01 – 31/12/2004 και 01/01 – 31/12/2005 ανακριβή, με συνέπεια το εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

2) 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. Βόλουκαι και συγκεκριμένα: α) από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθόσον για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους 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, καθώς και από τη μη αναγνώριση των εξόδων – δαπανών και του αναλογούντος φόρου αυτών των κρινόμενων χρήσεων, 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.

3) 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 στις κρινόμενες χρήσεις 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.

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

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ.

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

Μη νόμιμα (κατά τη διενέργεια του λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών) δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, στις ελεγχόμενες χρήσεις, οι δαπάνες με τα κριθέντα ως εικονικά αλλά για πραγματικές συναλλαγές φορολογικά στοιχεία, η δαπάνη για αμοιβές του προσωπικού,

αλλά και η δαπάνη του ενοικίου, καθόσον τα σχετικά στοιχεία υπήρχαν στη διάθεση της ελεγκτικής αρχής.

3) Μη νόμιμες οι πράξεις 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 των ελεγχόμενων χρήσεων, μάλιστα προσαυξήθηκαν κατά 8%, ενώ η προσαύξηση αυτή δεν προβλέπεται στο ΦΠΑ.

Εσφαλμένα και μη νόμιμα η φορολογική αρχή σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις 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.

4) 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.

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 της παρ. 11 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 57§1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με το νομικό πλαίσιο περί παραγραφής ανέλεγκτων υποθέσεων ορίζονται τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 10 του ν. 3790/2009** (Φ.Ε.Κ. 143/τ.Α'/07.08.2009) περί παράτασης παραγραφής ορίζεται ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.»

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 82 του ν. 3842/2010** ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρα 15 - 17 του ν. 3091/2002)».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 92 παρ. 3α του ν.3862/2010 «Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 καταργείται».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12§7 του ν.3888/2010** Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις ισχύει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 4 παρ. 7 του ν.3899/2010 «Το δεύτερο εδάφιο της παρ.7 του άρθρου 12 του ν.3888/2010 (ΦΕΚ 175 Α) καταργείται.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18§2 του ν. 4002/2011** «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2§§1 και 2 του ν. 4098/2012** ορίζεται ότι :

«1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19§18 του ν.3091/2002 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 22§2 του ν.3212/2003, θεσπίστηκε η παράταση της παραγραφής για 2 επιπλέον έτη πέραν του χρόνου που προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις επί των υποθέσεων πλαστών, εικονικών, νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, εφόσον μέχρι τον ανωτέρω χρόνο έχουν ήδη εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

Επειδή εν προκειμένω έχουν εκδοθεί την 31/01/2011 και κοινοποιηθεί την 31/03/2011 στην προσφεύγουσα εταιρεία:

α) Για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2003 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,

β) Για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 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,

γ) Για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 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.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 23-07-2015 και κοινοποιήθηκαν την 30/07/2015, ήτοι εντός του χρόνου του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση αυτών σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας που προβάλλεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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 οριζομένων 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 τα οικονομικά έτη 2004, 2005 και 2006 ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή λόγω:

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

1) Για την διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2003

Του βιβλίου εσόδων – εξόδων για το διάστημα από 01/01/2003 έως 09/06/2003, του βιβλίου απογραφών και των φορολογικών στοιχείων εσόδων και εξόδων.

2) Για την διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2004

Του βιβλίου απογραφών και των φορολογικών στοιχείων εσόδων και εξόδων.

3) Για την διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2005

Του βιβλίου απογραφών και των φορολογικών στοιχείων εσόδων και εξόδων.

Εκ του γεγονότος αυτού καθίσταται αντικειμενικά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων των οικονομικών δεδομένων του βιβλίου σε σχέση με τα αριθμητικά δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών και κατά συνέπεια ανέφικτος το λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων (ακαθάριστα έσοδα – καθαρά κέρδη) αυτών.

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 στις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Κατά συνέπεια ορθώς ο έλεγχος προέβη στο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών των οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2006 εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 § 2 περίπτωση γ' και 32 § 2 του Ν 2238/94.

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 των ελεγχόμενων χρήσεων, 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 των εν λόγω χρήσεων, 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, στις ελεγχόμενες χρήσεις η

δαπάνη για αμοιβές του προσωπικού, αλλά και η δαπάνη του ενοικίου, 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 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 για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους υφίστανται οι με αριθμό/31-01-2011,/31-01-2011 και/31-01-2011 ΑΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν Ιωνίας Βόλου που αφορούν 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, στις ελεγχόμενες χρήσεις, 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 τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2003, 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005 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 των κρινόμενων χρήσεων 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. πρωτ/27-11-2014 και/13-02-2015 προσκλήσεων.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 23/07/2015 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Βόλου και, οι φορολογητέες εκροές των κρινόμενων διαχειριστικών περιόδων δεν προσαυξήθηκαν από τον έλεγχο κατά 8% όπως αβάσιμα ισχυρίζεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα εταιρεία, αλλά ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000, λαμβάνοντας υπόψη και τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος καθώς και τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών. Συγκεκριμένα οι φορολογητέες εκροές των διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2005 προσδιορίστηκαν ομοίως με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στις οικείες δηλώσεις φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2004 και 2006, της δε διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 ομοίως με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στην οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, προσαυξημένα με την συνολική καθαρή αξία των μη καταχωρηθέντων στα βιβλία εσόδων – εξόδων της προσφεύγουσας εταιρείας, πέντε (5) φορολογικών στοιχείων ποσού 7.414,33 € που εξέδωσε η προσφεύγουσα στους παρακάτω πελάτες της:

α), ΑΦΜ ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 2.810,00 €,

β), ΑΦΜ ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 704,33 €,

γ), ΑΦΜ δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.900,00 €.

Επειδή με την 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 φορολογικά 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 μὲν 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 τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ άρθρου 8 §12 Ν.1882/90 στις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2003, 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005, 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 στις ως άνω διαχειριστικές περιόδους 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.

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

1) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2004	2005	2006
Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	10.062,25 €	14.267,90 €	15.736,49 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλλου ελέγχου	785.891,78€	746.007,93€	595.792,79€
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφαση	785.891,78€	746.007,93€	595.792,79€

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	2004	2005	2006
Διαφορά φόρου εισοδήματος	193.957,38 €	182.935,01€	139.213,51€
Τέλη χαρτοσήμου κερδών	7.758,30 €	7.317,40 €	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου	1.551,66 €	1.463,48 €	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	232.748,86 €	219.522,01€	167.056,21€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη ανακρίβειας 120%	9.309,95 €	8.780,88 €	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	1.861,99 €	1.756,18 €	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	447.188,14 €	421.774,96 €	306.269,72 €

2) 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	01/01-31/12/2003	01/01-31/12/2004	01/01-31/12/2005
Φορολογητέες εκροές βάσει δήλωσης	868.818,57	987.262,91	789.518,24
Φορολογητέες εκροές βάσει φύλλου ελέγχου	924.578,57	994.677,24	794.390,39
Φορολογητέες εκροές με βάση την παρούσα απόφαση	924.578,57	994.677,24	794.390,39
Φορολογητέες εισροές βάσει δήλωσης	233.605,29	188.945,50	43.280,06
Φορολογητέες εισροές βάσει φύλλου ελέγχου	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέες εισροές βάσει της παρούσας απόφασης	0,00	0,00	0,00
Φόρος εκροών βάσει δήλωσης	156.055,84	177.707,32	147.641,09
Φόρος εκροών βάσει φύλλου ελέγχου	166.424,14	179.041,90	148.551,00
Φόρος εκροών με βάση την παρούσα απόφαση	166.424,14	179.041,90	148.551,00
Φόρος εισροών βάσει δήλωσης	42.048,95	34.010,19	11.822,97
Φόρος εισροών βάσει φύλλου ελέγχου	0,00	0,00	0,00
Φόρος εισροών με βάση την παρούσα απόφαση	0,00	0,00	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	1/1-31/12/2003	1/1-31/12/2004	1/1-31/12/2005
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ	52.417,25 €	35.344,77 €	12.732,88 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	62.900,70 €	42.413,73 €	15.279,46 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	115.317,96 €	77.758,50 €	28.012,34 €

3) 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 :

Α) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2003 – 31/12/2003

Ειδική κύρωση άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/90 ποσού: 102.013,20 ευρώ.

Β) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2004 – 31/12/2004

Ειδική κύρωση άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/90 ποσού: 118.067,61 ευρώ.

Γ) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2005 – 31/12/2005

Ειδική κύρωση άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/90 ποσού: 114.232,61 ευρώ.

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).