



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

08.05.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Αριθμός απόφασης: 1375

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604514

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **15.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ και με έδρα στην, κατά **α)** της υπ' αριθ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον.έτους 2013 και **β)** της υπ'αρ/2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ για την διαχ/κή περίοδο 01/01.-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ΔΟΥ Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **15.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ'/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/20012) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 2.625,62 € πλέον πιστωτικό υπόλοιπο που έλαβε βάση της αρχικής εκκαθάρισης ποσού 3.785,24 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 6.013,39 € ήτοι , συνολικό ποσό 12.424,25 €.

β) Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄Αθηνών για την διαχ/κή περίοδο 01/01.-31/12/2012, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος Φ.Π.Α 3.876,02 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 3.635,71 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **7.511,73 €**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των διαπιστώσεων των από 05/12/2018 εκθέσεων μερικού ελεγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ οι οποίες συντάχθηκαν μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, κατόπιν της με αρ./26-10-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Α' Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ. Η ως άνω εντολή εκδόθηκε συνέπεια των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν για την ελεγχόμενη εταιρεία βάση της από 29-12-2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ186/1992 (ΚΒΣ) και του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) της Α'Δ.Ο.Υ Πατρών και της σχετικής ΑΕΠ με αρ./2018. Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα την χρήση 2012 εξέδωσε σε δημόσιους φορείς τέσσερα (4) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Έργου και Τ.Π.Υ) κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 12§1 και 18§2και §9 του ΠΔ 186/92 περί Κ.Β.Σ.,ως εξής:.

Α/Α	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΠΛΗΘΟΣ	ΛΗΠΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΑΞΙΑ (€)	ΦΠΑ(€)
1	Τιμ. Έργου/21-	1		4.728,45	1.087,54

	11-2012				
2	Τ.Π.Υ/10- 12-2012	1		8.000,00	1.840,00
3	Τ.Π.Υ/20- 12-2012	1		12.000,00	2.760,00
4	Τ.Π.Υ/18- 12-2012	1		3.333,33	766,67
ΣΥΝΟΛΟ				28.061,78	6.454,21

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση η άλλως μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς

1. Ως προς την εικονικότητα των τιμολογίων

Η εικονικότητα των συναλλαγών, δεν διαπιστώθηκε κατόπιν ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας μετά την έκδοση της με αρ./26-10-2018 εντολής ελέγχου, αλλά στηρίχθηκε στο περιεχόμενο της από 29/12/2017 εκθέσεως ελέγχου των διατάξεων του Π.Δ186/1992 (ΚΒΣ) και του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) της Α'Δ.Ο.Υ Πατρών, σχετικά με την έκδοση των τεσσάρων ως εικονικών τιμολογίων προς το,

2. Ως προς τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων

Τα συγκεκριμένα τιμολόγια ύψους 28.061,78 € έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και αποτελέσαν μέρος των ακαθαρίστων εσόδων και υπολογίστηκαν κατά τη διαμόρφωση του καθαρού αποτελέσματος της εταιρείας. Κατά συνέπεια, ο υπολογισμός εκ νέου του άνω ποσού των 28.061,78 € στη διαμόρφωση των ακαθαρίστων εσόδων το οποίο είχε ήδη συμπεριληφθεί στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, τυγχάνει ανεπίτρεπτος και παράνομος αφού το ποσό αυτό είχε συμπεριληφθεί στο ύψος των ακαθαρίστων εσόδων. Ως εκ τούτου δεν δύναται να υποστηριχθεί ότι η εταιρεία μας προέβη στην απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων ύψους 28.061,78 € προσαυξημένου κατά το ποσό των 4.489,19 € λόγω, κατά την άποψη της φορολογικής αρχής, ανακρίβειας των βιβλίων ως προς το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων.

Κατά συνέπεια ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων από το ποσό των 112.462,60 € που προκύπτει από τα βιβλία μας στο ποσό των 145.014,26 € του ελέγχου τυγχάνει ανατιολόγητος, λαμβανομένου υπόψη ότι ουδεμία άλλη περίπτωση απόκρυψης ακαθαρίστων εσόδων αναφέρεται.

3. Ως προς τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών

Από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή αναγνωρίζει τις αγορές, δαπάνες-έξοδα που

προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία . Επίσης από τα έσοδα ύψους 112.462,60 € δεν αναγνωρίζει ως πραγματικά έσοδα το ποσό των 28.061,78 € αφού ισχυρίζεται ότι δεν αποτελεί πραγματικό έσοδο αλλά προέρχεται από έκδοση τιμολογίων εικονικών ως προς την συναλλαγή.

Εν όψει των άνω πραγματικών δεδομένων ο υπολογισμός συντελεστού καθαρού κέρδους τυγχάνει, βάσει των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής και των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων αβάσιμος και οδηγεί σε μη νομότυπα συμπεράσματα.

Κατά συνέπεια ο προσδιορισμός των φορολογητέων καθαρών κερδών δεν ανταποκρίνεται ούτε στις ισχύουσες διατάξεις κατά το έτος 2012 του ν. 2238/94, ούτε στις ευνοϊκότερες διατάξεις του ν. 4174/2013.

4. Ως προς τον υπολογισμό Φ.Π.Α

Το ποσό των 28.061,78 €, έχει συμπεριληφθεί στις εκροές κατά την υποβολή των σχετικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου έχει αποδοθεί ο παρακρατηθείς Φ.Π.Α. βάσει των τιμολογίων που εκδόθηκαν προς τον με την υποβολή δηλώσεων μας βάσει υποκειμένων σε Φ.Π.Α. εισροών και εκροών.

Επίσης από τον οριστικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. προκύπτει ότι η φορολογική αρχή αναγνωρίζει το ύψος των φορολογητέων εισροών και τον εξ' αυτών προκύπτοντα Φ.Π.Α.

Κατά συνέπεια δεν τυγχάνει σύννομος ο καταλογισμός Φ.Π.Α. δύο φορές επί του ποσού των 28.061,78 € και επί της προσαύξησης ανερχομένης στο ποσό των 4.489,19 €, δεδομένου ότι δεν υφίσταται απόκρυψη συναλλαγών υποκειμένων σε Φ.Π.Α. για τις οποίες δεν εκδόθηκαν στοιχεία και δεν αποδόθηκε Φ.Π.Α. βάσει δηλώσεως.

Επιπλέον, είναι μη ορθή η άποψη να καταβληθεί το πιστωτικό υπόλοιπο της 31-12-12 ύψους 3.610,87 € πλέον των ανάλογων προσαυξήσεων 3.334,28 € .

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.2 του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ. ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:«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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο

αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013** όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ** ορίζεται ότι :
«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **65 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υποθέσεως, και των από 01.11.2018 εκθέσεων Μερικού ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και μερικού ελέγχου Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) της αρμόδιας ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α΄ΠΑΤΡΩΝ ,, στις οποίες γίνεται ρητή μνεία της από 19.12.2017 έκθεσης ελέγχου της ίδια ΔΟΥ τα πορίσματα της οποίας σαφώς υιοθετούνται, προκύπτουν τα εξής πραγματικά περιστατικά:

- **Για το Τιμολόγιο Έργου α/α/21-11-2012** προς το με ΑΦΜ συνολικής αξίας 5.815,99€ (καθαρή αξία 4.728,45€ πλέον ΦΠΑ 23% 1.087,54€) το οποίο αφορά εργασίες συντήρησης στο, η ελεγχόμενη δεν είχε τη δυνατότητα πραγματοποίησης του

έργου που περιγράφεται στην/14-11-2012 σύμβαση και στην από 8-8-2012 τεχνική έκθεση (ελαιοχρωματισμούς/σοβατά σε διάστημα 6 ημερών σε κτίριο επιφάνειας 1.450,00τμ χωρίς εξειδικευμένο προσωπικό και αγορές πρώτων υλών) και το έκρινε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 19§ 4 του Ν 2523/97, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§112§1 και 18§2 και §9 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ καθώς:

- Από τα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης για τη χρήση 2012 δεν προκύπτουν αγορές πρώτων υλών για τις εργασίες συντήρησης του που αναφέρονται στην από 8-8-2012 τεχνική έκθεση του,

- Από τα τηρούμενα βιβλία, τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθώς το έγγραφο του ΙΚΑ Πατρών με αρ. πρωτ./7-6-2017 (...../9-6-2017 της Α' Δ.Ο.Υ) δεν προκύπτει ότι η ελεγχόμενη τη χρήση 2012 απασχόλησε προσωπικό που να δύναται να εκτελέσει τις εργασίες που αναφέρονται στην από 8-8-2012 τεχνική έκθεση του,

- στην με αρ.πρωτ./14-11-2012 σύμβαση δεν αναφέρεται ότι το εν λόγω έργο θα πραγματοποιούνται με υλικά ή προσωπικό του,

- Από το αρ.πρωτ./20-6-2017 έγγραφο της ελεγχόμενης δεν προκύπτει το προσωπικό που τελικά εκτέλεσε τις εν λόγω εργασίες.

- Στο με αρ.πρωτ./12-9-2017 (...../21-9-2017 της Α' Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ) έγγραφο ο δηλώνει ότι σε τακτά διαστήματα προμηθεύεται διάφορα υλικά τα οποία έχει στις αποθήκες του και χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των διάφορων έργων αλλά από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η υποχρέωση και η διάθεση υλικών του για το συγκεκριμένο έργο.

- Στο με αρ.πρωτ./12-9-2017 (...../21-9-2017 της Α' Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ) έγγραφο ο δηλώνει ρητά ότι δεν απασχόλησε προσωπικό για το συγκεκριμένο έργο.

- Σύμφωνα με την κοινή πείρα, η εκτέλεση εργασιών ελαιοχρωματισμού σε κτίριο επιφάνειας 1.450,00τμ και σε διάστημα έξι (6) ημερών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί χωρίς εξειδικευμένο προσωπικό (ελαιοχρωματιστές) ακόμα και με προσωπική εργασία των μελών της εταιρείας .

- Για το έργο συντήρησης του δεν έχει γίνει αναγγελία στο ΙΚΑ Πατρών,

- **Για το Τ.Π.Υ αρ./10-12-2012** συνολικής αξίας 9.840,00€ (καθαρή αξίας 8.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 1.840,00€) και το Τ.Π.Υ. αρ./20-12-2012, συνολικής αξίας 14.760,00€ (καθαρή αξίας 12.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 2.760,00€) προς το με ΑΦΜ που αφορά εργασίες καθαρισμού γραφείων, η ελεγχόμενη δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις εργασίες καθαρισμού στα οχτώ (8) κτίρια του όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στην από 19-10-2012 συγγραφή υποχρεώσεων, στην από 19-10-2012 τεχνική περιγραφή και στην 29-11-2012 προσφορά (χωρίς αγορές υλικών καθαρισμού και προσωπικό) και τα έκρινε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 19§ 4 του Ν 2523/97, κατά

παράβαση των διατάξεων των διατάξεων των άρθρων 2§1 12§1 και 18§2 και §9 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ καθώς:

- Η διάρκεια της/3-12-2012 σύμβασης για το έργο καθαρισμού οχτώ (8) κτιρίων σε ορίστηκε σε 28 ημέρες ήτοι από την υπογραφή της σύμβασης στις 3-12-2012 έως 31-12-2012, ενώ στην από 19-10-2012 συγγραφή υποχρεώσεων, στην από 19-10-2012 τεχνική περιγραφή και στην από 29-11-2012 προσφορά της ελεγχόμενης ορίζεται ότι υπηρεσίες θα είναι επαναλαμβανόμενες. Ήτοι, στην από 19-10-2012 συγγραφή υποχρεώσεων ορίζεται ότι στα κτίρια που στεγάζονται οι κεντρικές υπηρεσίες του θα παρέχονται υπηρεσίες καθαρισμού τρεις (3) φορές την εβδομάδα, στα κτίρια των, των λοιπών μια (1) φορά την εβδομάδα ανά κτίριο και στην από 19-10-2012 τεχνική περιγραφή αναφέρεται ότι ο καθαρισμός υαλοπινάκων στα κτίρια των, των μια (1) φορά το μήνα.

- Από το από 10-12-2012 έγγραφο του προκύπτει ότι οι εργασίες του αρ./10-12-2012 Τ.Π.Υ. (δεν αναφέρει ποιες) ολοκληρώθηκαν ποιοτικά και ποσοτικά σε οχτώ (8) μέρες και από το από 20-12-2012 έγγραφο προκύπτει ότι οι εργασίες του αρ./20-12-2012 Τ.Π.Υ. δεν αναφέρονται ποιες, ολοκληρώθηκαν ποιοτικά και ποσοτικά σε δέκα οχτώ (18) μέρες. Συνεπώς τα είδη και τα μεγέθη των εργασιών δεν συνάδουν με το χρόνο εκτέλεσης τους, ήτοι από την υπογραφή της σύμβασης έως την τιμολόγηση τους.

« Από τα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης για τη χρήση 2012 δεν προκύπτουν αγορές υλικών καθαρισμού για τις εργασίες καθαρισμού στις οχτώ (8) κτιριακές εγκαταστάσεις των υπηρεσιών του όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στην από 19-10-2012 τεχνική περιγραφή και στην από 19-10-2012 συγγραφή υποχρεώσεων του,

β Από τα τηρούμενα βιβλία, τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθώς το με αρ. πρωτ./7-6-2017 (...../9-6-2017 της Α' Δ.Ο.Υ) έγγραφο του ΙΚΑ Πατρών δεν προκύπτει ότι η ελεγχόμενη τη χρήση 2012 απασχόλησε προσωπικό που να δύναται να εκτελέσει εργασίες καθαριότητας που αναφέρονται στην/3-12-2012 σύμβαση και που αναλυτικά περιγράφονται στην από 19-10-2012 τεχνική περιγραφή και στην από 19-10-2012 συγγραφή υποχρεώσεων του

- στην με αρ.πρωτ./3-12-2012 σύμβαση δεν αναφέρεται ότι οι εργασίες καθαρισμού θα πραγματοποιούνται με υλικά ή προσωπικό του

« Στο με αρ.πρωτ./12-9-2017 (...../21-9-2017 της Α' Δ.Ο.Υ ΓΙΑΤΡΩΝ) έγγραφο ο δηλώνει ότι σε τακτά διαστήματα προμηθεύεται διάφορα υλικά τα οποία έχει στις αποθήκες του και χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των διάφορων έργων αλλά από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η υποχρέωση και η διάθεση υλικών από το για το συγκεκριμένο έργο.

- Στο με αρ.πρωτ./12-9-2017 (...../21-9-2017 της Α' Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ) έγγραφο ο δηλώνει ρητά ότι δεν απασχόλησε προσωπικό για το συγκεκριμένο έργο.

β Από το αρ.πρωτ./20-6-2017 έγγραφο της ελεγχόμενης δεν προκύπτει το προσωπικό που τελικά εκτέλεσε τις εν λόγω εργασίες,

-Για το Τ.Π.Υ α/α/18-12-2012 προς τον με ΑΦΜ συνολικής αξίας 4.100,00€ (καθαρή αξίας 3.333,33€ πλέον ΦΠΑ 23% 766,67€) που αφορά εργασίες για τις οποίες υπεγράφη το από 20-12-2012 ιδιωτικό συμφωνητικό ο έλεγχος συμπέρανε ότι η ελεγχόμενη δεν είχε τη δυνατότητα να παράσχει τις εργασίες που αναφέρονται στο από 20-12-2012 ιδιωτικό συμφωνητικό και στην από 19-10-2012 προσφορά εργασιών (έλεγχος και συντήρηση κερκίδων, στεγάστρων, πάγκων ομάδων, εισόδων και ανοιγμάτων χωρίς προσωπικό και αγορές υλικών) και έκρινε το ανωτέρω εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 19§ 4 του Ν 2523/97, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§112§1 και 18 §2και §9 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ καθώς:

- Το από 20-12-2012 Ιδιωτικό Συμφωνητικό εργασιών υπεγράφη μεταγενέστερα του α/α/18-12-2012 Τ.Π.Υ που εξέδωσε η ελεγχόμενη,

- Από τα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης για τη χρήση 2012 δεν προκύπτουν αγορές πρώτων υλών για τις εργασίες συντήρησης και επισκευής γηπέδων (έλεγχος και συντήρηση κερκίδων, στεγάστρων, πάγκων ομάδων, εισόδων και ανοιγμάτων) που αναφέρονται στο από 20-12-2012 Ιδιωτικό Συμφωνητικό τουκαι στην από 19-10-2012 προσφορά εργασιών της ελεγχόμενης,

« .. Από τα τηρούμενα βιβλία, τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθώς το με αρ. πρωτ./7-6-2017 (...../9-6-2017 της Α' Δ.Ο.Υ) έγγραφο του ΙΚΑ Πατρών δεν προκύπτει ότι η ελεγχόμενη τη χρήση 2012 απασχόλησε προσωπικό που να δύναται να εκτελέσει εργασίες συντήρησης και επισκευής γηπέδων,

- στο από 20-12-2012 Ιδιωτικό Συμφωνητικό δεν αναφέρεται ότι το εν λόγω έργο θα πραγματοποιούνται με υλικά ή προσωπικό του

- Στο με αρ.πρωτ./13-7-2017 έγγραφο ο αναφέρει ότι προμήθευσε την ελεγχόμενη με χρώματα και υλικά για τη συντήρηση των αθλητικών εγκαταστάσεων αλλά από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η υποχρέωση και η διάθεση αυτών για το συγκεκριμένο έργο.

- Από το αρ.πρωτ./20-6-2017 έγγραφο της ελεγχόμενης δεν προκύπτει το προσωπικό που τελικά εκτέλεσε τις εν λόγω εργασίες,

- Στο με αρ.πρωτ./13-7-2017 έγγραφο αναφέρεται ρητά ότι ο δεν απασχόλησε προσωπικό.

- Για το εν λόγω έργο δεν έχει γίνει αναγγελία στο ΙΚΑ Πατρών,

Για τις ανωτέρω παραβάσεις με την από 29-12-2017 έκθεση ελέγχου του Π.Δ186/1992 (ΚΒΣ) και του Ν.4093/2011 (ΚΦΑΣ) η Α'Δ.Ο.Υ Πατρών καταλόγισε στην ελεγχόμενη επιχείρηση για την χρήση 2012 με την ΑΕΠ με αρ./2018, πρόστιμο για την έκδοση σε δημόσιους φορείς τεσσάρων (4) εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τιμολόγια Έργου και Τ.Π.Υ)

κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 12§1 και 18§2 και §9 του ΠΔ 186/92 περί Κ.Β.Σ.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος αφού η από 29-12-2017 έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ. Α΄ΠΑΤΡΩΝ, την οποία έλαβε υπ' όψη, περιέχει πληροφορίες, διπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν στον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 ορίζονται:

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

.....

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

α),

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,.....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.....

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ'εξάιρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές,

στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3,4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **30§2 του Ν. 2238/1994** ορίζεται ότι «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α), β), 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 δανείων και των πιστώσεων, 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 περαιτέρω, στο άρθρο **32 παρ.1 και 2 του ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και

Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα..... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά **σαράντα τοις εκατό (40%)**.

..... Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών, β)....., γ) ».

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. [3296/2004](#) θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων (4% ή 8%, κατά περίπτωση), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών.

Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση ή την έκδοση πλαστών-εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι σε περιπτώσεις επιτηδευματιών με δραστηριότητα τόσο πώλησης εμπορευμάτων ή μεταποίησης όσο και παροχής υπηρεσιών (μικτές επιχειρήσεις), εφόσον διαπιστώνονται παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 του ν. [3296/2004](#) που επισύρουν μεν ανακρίβεια των βιβλίων αλλά αδιαμφισβήτητα και αποδεδειγμένα αφορούν αποκλειστικά μόνο τη μία από τις παραπάνω δραστηριότητες, τότε προσαυξάνονται κατά τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/2004, όπως πλέον αυτές ισχύουν, οι Μ.Σ.Κ.Κ. και για τις δύο δραστηριότητες, προκειμένου κατά τα οριζόμενα από τις ίδιες διατάξεις να προσδιορισθούν τα καθαρά κέρδη, αλλά σε ότι αφορά τα ακαθάριστα έσοδα, προσαυξάνονται κατά 4 ή 8%, κατά περίπτωση, τα ακαθάριστα έσοδα μόνο της δραστηριότητας αυτής που σχετίζεται με τη διαπιστωθείσα ως άνω παράβαση. »

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, στην υπ' αριθ./29.05.2013 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2013, έχει συμπεριληφθεί από την προσφεύγουσα στα ακαθάριστα έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών προς το Δημόσιο το ποσό των 28.061,78 ευρώ. Ως εκ τούτου δεν υπάρχει απόκρυψη φορολογητέας ύλης και μη ορθώς ο έλεγχος πρόσθεσε την αξία των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων στα βάσει βιβλίων ακαθάριστα έσοδα και στη συνέχεια εφαρμόσε ποσοστό προσαύξησης 8% σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2γ' του Ν.2238/94 .

Κατόπιν των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2γ του Ν.2238/94 για τη χρήση 2012 προσδιορίζονται ως ακολούθως:

Μ.Σ.Κ.Κ	Ακαθάριστα Έσοδα Δήλωσης	Ακαθάριστα Έσοδα ελεγχου (εξωλογιστικά)	Ακαθάριστα Έσοδα ΔΕΔ (εξωλογιστικά)
Κωδ. 1201: Έμπορος οικοδομήσιμων υλικών γενικά	11.738,65€	11.738,65€	11.738,65€
Κωδ.8401: Εργολάβος δημοσίων και δημοτικών τεχνικών έργων (που δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 2238/94)	28.061,78	8.061,78	8.061,78
Κωδ.8401: Πλέον η αξία εικονικών φορ. στοιχείων		8.061,78	-
Προσαύξηση Κωδ.8401 λόγω ανακρίβειας 8% (8.061,78x8%)	-	1.289,88	644,94
Κωδ.8106: Εργολάβος Καθαριότητας	-	20.000,00	20.000,00
Κωδ.8106: Πλέον η αξία εικονικών φορ. στοιχείων		20.000,00	-
Προσαύξηση Κωδ. 8106 λόγω ανακρίβειας 8% (20.000,00 x 8%)		3.200,00	1.600,00
Κωδ.8402: Γενικός εργολάβος ιδιωτικών τεχνικών έργων, που χρησιμοποιεί ίδια υλικά (που δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 34 Ν.2238/94)	50.500,00	50.500,00	50.500,00
Δήλωσης Κωδ.8404: Εργολάβος ή υπεργολάβος των αυτών ως άνω οικοδομικών εργασιών γενικά, άνευ ιδίων υλικών (που δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 34 Ν.2238/94)	6.562,65	6.562,65	6.562,65
Δήλωσης Μελέτες Μηχανικών 23%	15.599,52	15.599,52	15.599,52
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	112.462,60	145.014,26	114.707,54 €

Επειδή, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα εταιρεία στη χρήση 2012 είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματά της (ποσοστό 25% επί των ακαθαρίστων εσόδων 112.462.60 /28.061,78).ο έλεγχος ορθώς έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος ανακριβή, διότι επηρεάζουν σημαντικά το λογιστικό αποτέλεσμα και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, εφόσον σύγκρινε το αποτέλεσμα του εξωλογιστικού προσδιορισμού με αυτό του λογιστικού προσδιορισμού, με προσαύξηση αυτών σε 8% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2γ' του Ν.2238/94 και των καθαρών κερδών με τη χρήση μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους που προβλέπονται από τους πίνακες του ΥΠ.ΟΙΚ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/94 με προσαύξηση του ΜΣΚΚ κατά 80%..:

Κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπ'όψη τα δεδομένα του ελέγχου ως έχουν προκύπτουν τα κατωθι:

Εξωλογιστικός Σ.Κ.Κ.	33,71%
----------------------	--------

Λογιστικός Σ.Κ.Κ.	11,95%
Τελικός Σ.Κ.Κ. εξωλογιστικού προσδιορισμού	33,71%

Ως εκ τούτου ο προσδιορισμός τελικών εξωλογιστικών καθαρών κερδών διαμορφώνεται ως εξής

Τελικός Σ.Κ.Κ. ελέγχου	33,71%
Ακαθάριστα έσοδα ΔΕΔ	114.707,54
Εξωλογιστικά καθαρά κέρδη ελέγχου (114.707,54 x 33,71%)	<u>38.667,91€</u>

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου **3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000** (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000) ορίζεται ότι «εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβειαν 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 ΔΟΥ 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 περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Εν προκειμένω οι φορολογητέες εκροές προσδιορίζονται από την Διευθυνση Επίλυσης Διαφορών με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά στην φορολογία εισοδήματος ήτοι σε 114.707,54 €.

Επειδή σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για τον καταλογισμό του πιστωτικού υπολοίπου ύψους 3.610,87€ πλέον των ανάλογων προσαυξήσεων ο έλεγχος αναφέρει ότι δεν καταλόγισε το εν λόγω ποσό καθώς με τις αρ.πρωτ./26-11-2018 έγγραφες απόψεις της προσφεύγουσας, σε απάντηση στο αρ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων, δέχτηκε τις απόψεις της ελεγχόμενης και επειδή από τον έλεγχο διαφοροποιείται το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης 2012, ήτοι μηδενίζεται, η προσφεύγουσα υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ στις επόμενες διαχειριστικές περιόδους προκειμένου να το αναμορφώσει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.3 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) και της παρ. Ι της ΠΟΛ.1219/6-8-1998. Ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση του εν λόγω ισχυρισμού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **15.01.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με ΑΦΜ και την τροποποίηση α) της με αριθ./5-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και β) της υπ' αριθ/5-12-2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών για την διαχ/κή περίοδο 01/01.-31/12/2012.

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

Α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018)

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	Βασει ελέγχου	Βασει ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Καθαρά κέρδη η ζημία	13.433,70	48.883,50	38.667,91	
Ζημία παρελθουσών χρήσεων	16.829,22	16.829,22	16.829,22	
Τελικά καθαρά κέρδη	-3.395,52	32.054,28	21.838,69	25.234,21
Φόρος που αναλογεί 20%	--	6.410,86	4.367,73	4.367,73
Φορος που παρακρατήθηκε	3.785,24	3.785,24	3.785,24	
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό	3.785,24	-	-	
Χρεωστικό ποσό		2.625,62	582,49	582,49
Πρόστιμο αρθ.72 παρ.17 Κ.Φ.Δ		6.013,39	4.096,93	4.096,93
Προς επιστροφή ποσό δηλώσης		3.785,24	3.785,24	3.785,24
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		12.424,25 €	8.464,66	8.464,66
Ποσό για επιστροφή	3.785,24 €			

Ανάλυση προστίμου αρθ.72 παρ.17 Κ.Φ.Δ

Ημερομηνία υποβολής δηλώσης	Διαφορά φόρου	Πλέον πιστωτικό δήλωσής	Άρθρο 1 ν.2523/1997	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ. 50%	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. 60μΧ0,73 43,80%	Σύνολο Προστ. παρ.1 άρθρου 49 ν.4509/2017	Επιεικέστ. κύρωση μεταξύ (Α) και (Δ)
Ημερομηνία εκδόσης ΔΠ							
08/07/2013	4.367,73		5.124,78 €	2.183,87	1.913,06	4.096,93 €	4.096,93 €
05/12/2018							

Β) Φ.Π.Α 1/1-31/12/2012 (Αρθ. Πράξης/2018)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	112.462,60	145.014,26	114.707,54	2.244,94

ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ		118.488,18	118.488,18	118.488,18	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		25.866,39	33.353,28	26.382,73	516,34
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		29.477,26	29.477,26	29.477,26	
Πιστωτικό Υπόλοιπο		3.610,87			
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			3.876,02		516,34
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013			1.938,01		258,17
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013			1.697,70		245,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			7.511,73		1.016,51
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ	Για έκπτωση	3.610,87			3.610,87
	Για επιστροφή				

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 .