



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/5/209

Αριθμ. Αποφ.: 1128

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης τεχνικής εταιρίας «» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα και με έδρα , επί της οδού κατά : **α.** Της υπ' αριθμ./2018 (**TAXIS**/-2018) Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ, Διαχειριστικής περιόδου 2007, **β.** Της υπ' αριθμ./2018 (**TAXIS**/2018) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007), **γ.** Της υπ' αριθμ./2018 (**TAXIS**/2018) Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007, και **δ.** Της υπ' αριθμ./2018 (**TAXIS**/2018) Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007, του Προϊστάμενου της ΔΟΥ Βέροιας.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 31/01/2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας «» με **ΑΦΜ** , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα: **α.** Με την υπ' αριθμ./2018 (**TAXIS**/2018) Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ, Διαχειριστικής περιόδου 2007, του Προϊστάμενου της ΔΟΥ Βέροιας, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα Πρόστιμο ΚΒΣ (άρθρου 5 § 10 Ν.2523/1997 και άρθρου 7 § 3 περ. β' Ν.4337/2015), συνολικού ύψους **2.672,27 €**, για λήψη στην χρήση 2007, δύο (2) εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας **6.680,67 €**, από την επιχείρηση «..... - Χωματουργικές εργασίες - - **ΑΦΜ**» κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§§1, 15, 18§9, 11§1, 12§1, 9, 10, 11 και 14, 18§3, 9 και 30§4,7 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19§4 του ν. 2523/1997.

β. Με την υπ' αριθμ./2018 (**TAXIS** 22/19-12-2018) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007), του Προϊστάμενου της ΔΟΥ Βέροιας, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ύψους **3.458,50 €** πλέον πρόστιμο άρθρου 58 § 1 ν.4174/2013 ύψους **1.729,25 €** και

τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 **1.514,82 €**, ήτοι συνολικά **6.702,57 €**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007). Τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης δύο (2) εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας **6.680,67 €**, από την επιχείρηση

«..... - **Χωματουργικές εργασίες** - - **ΑΦΜ**» γ. Με την υπ' αριθμ./2018 (TAXIS/2018) Οριστική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007, του Προϊστάμενου της ΔΟΥ Βέροιας, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ ύψους **4.532,94 €** πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α § 2 ν.4174/2013 ύψους **2.266,47 €** και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 **1.985,42 €**, ήτοι συνολικά **8.784,83 €**

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών και προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών στο ύψος των προσδιορισθέντων, στη φορολογία του εισοδήματος, ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. των παραπάνω αναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων

δ. Με την υπ' αριθμ./2018 (TAXIS/2018) Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007, του Προϊστάμενου της ΔΟΥ Βέροιας, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρου 6 Ν.2523/1997 και άρθρου 79 Ν.4472/2017), συνολικού ύψους **634,67 €**, καθότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης με βάση τα παραπάνω αναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Βέροιας, δυνάμει της με αριθμ./2015 εντολής ελέγχου, βάσει της από 25-06-2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με την οποία κρίθηκε ότι η επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.», εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς την επιχείρηση του «». για τη χρήση 2007 και συντάχθηκαν οι από 19/12/2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος -Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α.- Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ και Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ ΠΔ.186/92.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/21-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Αβασίμως, εσφαλμένως και απαραδέκτως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις, καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοσή αυτών, είχε υποπέσει σε πενταετή παραγραφή καθόσον: Όλα τα στοιχεία περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, που εξέδωσε η

επιχείρηση «..... - **Χωματοургικές εργασίες**
- - **ΑΦΜ**», ήταν σε γνώση της Φορολογικής –
Ελεγκτικής Αρχής μέσα στην αρχική πενταετία της παραγραφής και ουδέν νέο (συμπληρωματικό)
στοιχείο περιήλθε σε αυτήν μετά την 31/12/2013, που να δικαιολογεί την παράταση της παραγραφής
σε δεκαετή.

2)Ως λήπτης φορολογικών στοιχείων, ενήργησε «καλή τη πίστει», στην εσχάτη των
περιπτώσεων, τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση
«..... - **Χωματοургικές εργασίες** –
..... - **ΑΦΜ**» θα μπορούσαν αυτά να χαρακτηρισθούν
ως «εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη για πραγματικές συναλλαγές», επειδή τα
φορολογικά στοιχεία, τα οποία χαρακτηρίστηκαν από την Ελεγκτική Υπηρεσία, για την εκδότρια
επιχείρηση ως «εικονικά ως προς την συναλλαγή», για την προσφεύγουσα, ως λήπτρια
επιχείρηση, αφορούν πραγματικές συναλλαγές διότι χωρίς τις εργασίες που περιγράφονται σε
αυτά δεν θα ήτο δυνατή η παράδοση των αναληφθέντων από αυτήν τεχνικών έργων. Ο καλής
πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το προσώπου του εκδότη, έχει το
δικαίωμα της έκπτωσης του ΦΠΑ

3)Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός στη φορολογία εισοδήματος και η προσαύξηση
των ακαθαρίστων εσόδων της και η προσαύξηση του ΜΣΚΚ. .

4)Μη νόμιμος ο καταλογισμός του ΦΠΑ και του ειδικού προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς
έκδοσή καταλογιστικών πράξεων είχε υποπέσει σε πενταετή παραγραφή.

Επειδή, στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί
παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις
προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : «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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίζεται ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 57 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. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του

αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της (Στε.1623/2016).

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή σύμφωνα με την ίδια ως άνω γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τη Διοίκηση (ΠΟΛ 1125/2004), ορίζεται: «Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ. κατά τα παραπάνω) ή πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω), δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/94 και 57 παρ. 1 Ν. 2859/2000) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/94 και 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000).»

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι, ο έλεγχος στην εκδότρια επιχείρηση, ξεκίνησε την 21/1/2013 (εντολή/2013) με την επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης και στο Γραφείο του λογιστή της και την κατάσχεση μέρους των βιβλίων και στοιχείων της και όλα τα παραπάνω, τα οποία επικαλείται η ελεγκτική αρχή για τον χαρακτηρισμό των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ως εικονικών ως προς την συναλλαγή, ήταν σε γνώση της κατά το έτος 2013, δηλαδή μέσα στον χρόνο της πενταετούς παραγραφής.

Επειδή η Δ.Ο.Υ Βέροιας στις 31/12/2013 δεν είχε ολοκληρώσει τον έλεγχο της επιχείρησης
«.....- **ΑΦΜ**», και συνεπώς δεν είχε διαπιστώσει κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την προσφεύγουσα εταιρία, ελλείπει δηλαδή από αυτά η τελική κρίση της φορολογικής αρχής περί της ύπαρξης ή μη των ως άνω παράβασης

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αριθμ./2015 εντολή του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Βέροιας, εκδόθηκε κατόπιν της από **25/6/2015 Έκθεσης** Ελέγχου ΚΒΣ, της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ., που συντάχθηκε για την επιχείρηση «..... - **Χωματουργικές εργασίες** - - **ΑΦΜ**», η οποία φέρεται ως εκδότης εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, κατά τις χρήσεις 2007 έως 2012. Μεταξύ των ληπτριών επιχειρήσεων, που φέρεται να έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από τη παραπάνω επιχείρηση, είναι και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε από την παραπάνω, κατά την χρήση 2007, δύο 2 φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας **6.680,67 €** πλέον ΦΠΑ **1.269,33 €**, ήτοι συνολικής αξίας **7.950,00 €**.

Επειδή, η λήψη των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της επιχείρησης δεν εγείρουν υπόνοια εικονικότητας, παρά μόνο μετά από έλεγχο που διενεργεί η φορολογική αρχή σε αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Εν προκειμένω, η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. για τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, της Δ.Ο.Υ Βέροιας περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ, μετά το πέμπτο έτος της παραγραφής και συνεπώς αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής της χρήσης 2007 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βεροίας να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, ότι η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βεροίας δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς η φορολογική αρχή είχε λάβει γνώση περί της ύπαρξης εικονικών φορολογικών στοιχείων από το έτος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η επιχείρηση υπέβαλλε την με αρ./2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 και την με αρ./2008 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής

περιόδου 1/1/2007 - 31/12/2007. Σημειώνεται ότι η επίδικη χρήση δεν έχει περαιωθεί, ούτε έχει διενεργηθεί τακτικός φορολογικός έλεγχος.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγονται τα εξής :

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος και Κ.Β.Σ., ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2007 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Επειδή ωστόσο δεν προκύπτει από την από 19/12/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. ότι υφίσταται αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., που είναι απαραίτητη προϋπόθεση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν. 2859/2000.

Επομένως, έστω και αν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2007 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και δε δύναται να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη επιβολής Φ.Π.Α. καθώς και πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 ν.2523/97, λόγω του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί ακύρωσης, λόγω παραγραφής, της με αρ/2018 (TAXIS/2018) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της με αρ/2018 (TAXIS/2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας **γίνεται αποδεκτός**.

Γενομένου δεκτού του επιμέρους ισχυρισμού περί παραγραφής στη φορολογία ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων σχετικά με την ως άνω φορολογία.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό ότι ως λήπτης φορολογικών στοιχείων, ενήργησε «καλή τη πίστει», και ότι πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 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. 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...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον 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 το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή, στο ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Άρθρο 30§1: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....». Στο άρθρο 32§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 οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Ειδικότερα κατά τις διατάξεις της ανωτέρω γνωμοδότησης ορίζεται ότι εφόσον : - η συναλλαγή είναι πραγματική, - **το ληφθέν φορολογικό στοιχείο είναι τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν είναι πλαστό και έχει εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) - προέρχεται από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή, δεν υφίσταται κώλυμα προς διενέργεια έκπτωσης της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική. Το γεγονός δε, ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη.**

Σημειώνεται, επίσης, (σύμφωνα πάντοτε με την ίδια ΠΟΛ.), ότι η εν προκειμένω, διερευνώμενη περίπτωση δεν έχει καμία απολύτως ταύτιση ή, έστω, έμμεση σχέση με την περίπτωση, κατά την οποία, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, απαγορεύεται η έκπτωση εικονικής δαπάνης, είτε υπό την έννοια ότι αυτή δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993 κλπ). Και τούτο, διότι, ως ελέχθη, η προκείμενη εικονικότητα δεν έχει κανένα από τα χαρακτηριστικά της προαναφερθείσας εικονικότητας (όπου, ευλόγως άλλωστε, δεν νοείται καλή πίστη του λήπτη), αλλά περιορίζεται αυτή μόνο στο πρόσωπο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου, γεγονός, το οποίο, καλοπίστως, αγνοείτο από τον λήπτη.

Ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του

στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης.

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, επιπρόσθετα, με βάση τον οδηγό ελέγχου για πλαστά και εικονικά στοιχεία που εξέδωσε το Σ.Δ.Ο.Ε. με Αρ. Πρωτ.: 1506/30-01-2007, Αθήνα, “Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, θα πρέπει να εξετάζεται κάθε υπόθεση με ιδιαίτερη προσοχή, να στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα και να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, χωρίς ενδοιασμούς και υπεκφυγές το πρόσωπο που ασκεί πράγματι τη δραστηριότητα, είτε πρόκειται για φυσικό, είτε πρόκειται για νομικό πρόσωπο, είτε πρόκειται για άλλης μορφής πρόσωπο. Σκόπιμο κρίνεται επίσης, στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια.

.....Τέλος είναι δυνατόν, τεχνικές επιχειρήσεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 που αναλαμβάνουν δημόσια έργα να εμφανίζουν εκτέλεση εργασιών και προμήθεια υλικών σε μεταγενέστερο χρόνο των πιστοποιήσεων των έργων και σε ποσότητες δυσανάλογες με τις προϋπολογισθείσες εργασίες και την προσφορά ανάληψης του έργου. Σημαντικό στοιχείο ελέγχου

των τεχνικών επιχειρήσεων που κατασκευάζουν δημόσια έργα είναι οι, κατά χρονικά διαστήματα, πιστοποιήσεις σε σχέση με τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται.

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 46 (χρονοδιάγραμμα κατασκευής) του ν. 3669/2008** (Κύρωση της Κωδικοποίησης νομοθεσίας κατασκευής Δημοσίων Έργων), ορίζεται ότι: «1. Σε κάθε σύμβαση κατασκευής έργου ορίζεται προθεσμία για την περάτωσή του στο σύνολο και κατά τμήματα. Μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από την υπογραφή της σύμβασης, ο ανάδοχος με βάση την ολική και τις τμηματικές προθεσμίες, συντάσσει και υποβάλλει στη διευθύνουσα υπηρεσία το χρονοδιάγραμμα κατασκευής του έργου.....

3. Το εγκεκριμένο χρονοδιάγραμμα αποτελεί το αναλυτικό πρόγραμμα κατασκευής του έργου. Το χρονοδιάγραμμα αναλύει ανά μονάδα χρόνου και πάντως ανά ημερολογιακό τρίμηνο τις εργασίες που προβλέπεται να εκτελεσθούν.

4. Ο ανάδοχος κατασκευής του έργου υποχρεούται επίσης μέσα σε έναν (1) μήνα από την υπογραφή της σύμβασης να συντάξει και να υποβάλει οργανόγραμμα του εργοταξίου, στο οποίο θα περιγράφονται λεπτομερώς τα πλήρη στοιχεία στελεχών, εξοπλισμού και μηχανημάτων που θα περιλαμβάνει η εργοταξιακή ανάπτυξη για την εκτέλεση του έργου.»

Με το άρθρο 36 (Διοίκηση του έργου – επίβλεψη) του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «1. Η παρακολούθηση, ο έλεγχος και η διοίκηση των έργων ασκούνται από την αρμόδια τεχνική υπηρεσία του φορέα κατασκευής του έργου (διευθύνουσα ή επιβλέπουσα υπηρεσία), η οποία ορίζει τους τεχνικούς υπαλλήλους που θα ασχοληθούν ειδικότερα με την επίβλεψη, προσδιορίζει τα καθήκοντά τους όταν είναι περισσότεροι από έναν, παρακολουθεί το έργο τους και γενικά προβαίνει σε κάθε νόμιμη ενέργεια και ενεργεί ό,τι απαιτείται για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση των έργων.

2. Η διευθύνουσα υπηρεσία ορίζει ως επιβλέποντες και βοηθούς

3. Στα καθήκοντα των επιβλεπόντων περιλαμβάνονται η παρακολούθηση και ο έλεγχος της ποιότητας και ποσότητας των εργασιών και γενικά η τήρηση των όρων της σύμβασης από τον ανάδοχο. Οι βοηθοί των επιβλεπόντων ασκούν τα καθήκοντα που τους ανατίθενται και έχουν ανάλογες ευθύνες.

4. Στην περίπτωση κατασκευής έργου με ανάθεση σε ανάδοχο η επίβλεψη αποσκοπεί στην πιστή εκπλήρωση από τον ανάδοχο των όρων της σύμβασης και στην κατασκευή του έργου σύμφωνα με τους κανόνες της τέχνης, ώστε να ανταποκρίνεται στον προορισμό του.....

5. Η υποχρέωση της επίβλεψης να προβαίνει σε κάθε ενέργεια για την πιστή εκπλήρωση των όρων της σύμβασης από τον ανάδοχο, δεν μειώνει σε καμιά περίπτωση τις ευθύνες του αναδόχου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τη σύμβαση.....»

Με το άρθρο 47 (Ημερολόγιο του έργου) ορίζεται ότι : «1. Για κάθε εργολαβία, με μέριμνα του αναδόχου τηρείται ημερολόγιο σε βιβλιοδετημένα διπλότυπα αριθμημένα φύλλα. Το ημερολόγιο

συμπληρώνεται καθημερινά και αναγράφονται, με συνοπτικό τρόπο, σε αυτό στοιχεία για τις καιρικές συνθήκες που επικρατούν, αριθμητικά στοιχεία για το απασχολούμενο προσωπικό κατά κατηγορίες, τα χρησιμοποιούμενα μηχανήματα, τα προσκομιζόμενα υλικά, τις εκτελούμενες εργασίες, τις εργαστηριακές εξετάσεις, τις εντολές και παρατηρήσεις των οργάνων επίβλεψης, τυχόν έκτακτα περιστατικά και κάθε άλλο σχετικό με το έργο σημαντικό πληροφοριακό στοιχείο.

2. Το ημερολόγιο υπογράφεται από εντεταλμένο όργανο της επίβλεψης και τον εκπρόσωπο του αναδόχου. Το ένα αποκοπτόμενο φύλλο περιέρχεται στη διευθύνουσα υπηρεσία. Οι εγγραφές στο ημερολόγιο αποτελούν πληροφοριακά στοιχεία για τις καιρικές συνθήκες, τη δύναμη απασχολούμενου προσωπικού και μηχανημάτων και γενικά για την παροχή εικόνας προόδου του έργου.

3. Η διευθύνουσα υπηρεσία μπορεί πάντα να ορίσει την εγγραφή στο ημερολόγιο συμπληρωματικών πληροφοριών ή άλλων στοιχείων που προσιδιάζουν στο συγκεκριμένο έργο ή να ζητήσει από τον ανάδοχο την τήρηση και άλλων στατιστικών στοιχείων. Στις περιπτώσεις μικρών έργων μπορεί η διευθύνουσα υπηρεσία να ορίσει την τήρηση του ημερολογίου κατά άλλο συνοπτικότερο τρόπο, την τήρηση του κατά εβδομάδα ή άλλο χρονικό διάστημα ή και τη μη τήρηση ημερολογίου.»

Με το άρθρο 52 (Επιμετρήσεις), του ίδιου νόμου ορίζεται ότι : «1. Κατά τη διάρκεια της κατασκευής του έργου λαμβάνονται όλα τα αναγκαία στοιχεία για την επιμέτρηση των ποσοτήτων των εκτελούμενων εργασιών. Οι επιμετρήσεις συντάσσονται με μέριμνα και δαπάνη του αναδόχου και υπόκεινται στον έλεγχο της υπηρεσίας. Τα επιμετρητικά στοιχεία λαμβάνονται από κοινού από τον επιβλέποντα και τον εκπρόσωπο του αναδόχου, καταχωρούνται σε επιμετρητικά φύλλα εις διπλούν, που υπογράφονται από τα δύο μέρη και καθένα παίρνει από ένα αντίγραφο.

2. Στο τέλος κάθε μήνα ο ανάδοχος συντάσσει επιμετρήσεις κατά διακριτά μέρη του έργου για τις εργασίες που εκτελέσθηκαν τον προηγούμενο μήνα. Η επιμέτρηση περιλαμβάνει για κάθε εργασία συνοπτική περιγραφή της με ένδειξη του αντίστοιχου άρθρου του τιμολογίου ή των πρωτοκόλλων κανονισμού τιμών μονάδας νέων εργασιών, που εκτελέσθηκαν και τα αναγκαία γι' αυτό επιμετρητικά σχέδια και διαγράμματα, με βάση τα στοιχεία απευθείας καταμέτρησης των εργασιών ή των πρωτοκόλλων της επόμενης παραγράφου. Οι επιμετρήσεις, συνοδευόμενες από τα αναγκαία επιμετρητικά σχέδια, υποβάλλονται από τον ανάδοχο στη διευθύνουσα υπηρεσία για έλεγχο, αφού υπογραφούν από αυτόν με την ένδειξη «όπως συντάχθηκαν από τον ανάδοχο». Η διευθύνουσα υπηρεσία μετά την παραβολή προς τα επιμετρητικά στοιχεία, τον έλεγχο και τυχόν διόρθωση των υπολογισμών, εγκρίνει τις επιμετρήσεις και τις κοινοποιεί στον ανάδοχο. Η κοινοποίηση αυτή θεωρείται πράξη της διευθύνουσας υπηρεσίας κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 76 του παρόντος και ο ανάδοχος αν δεν αποδέχεται τις διορθώσεις μπορεί να ασκήσει το προβλεπόμενο δικαίωμα της ένστασης.....

5. Δύο (2) μήνες το αργότερο μετά τη βεβαιωμένη περάτωση του έργου ο ανάδοχος είναι υποχρεωμένος να υποβάλει στη διευθύνουσα υπηρεσία τυχόν επί μέρους επιμετρήσεις που λείπουν και την «τελική επιμέτρηση», δηλαδή τελικό συνοπτικό πίνακα που ανακεφαλαιώνει τις ποσότητες όλων των τμηματικών επιμετρήσεων και των πρωτοκόλλων της παραγράφου 3. Αν αυτές έχουν ελεγχθεί από τη διευθύνουσα υπηρεσία, οι ποσότητες τίθενται όπως διορθώθηκαν, έστω και αν εκκρεμούν κατ' αυτών ενστάσεις του αναδόχου ή αιτήσεις θεραπείας.

Η τελική επιμέτρηση υπογράφεται από τον ανάδοχο με την ένδειξη «όπως συντάχθηκε από τον ανάδοχο». Η διευθύνουσα υπηρεσία έχει υποχρέωση να προβεί στον έλεγχο της τελικής επιμέτρησης, μέσα σε δύο (2) μήνες από την υποβολή της και να κοινοποιήσει στον ανάδοχο την ελεγμένη και τυχόν διορθωμένη επιμέτρηση. Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 έχει εφαρμογή για την τελική επιμέτρηση.

Με το άρθρο 53 Λογαριασμοί – Πιστοποιήσεις, ορίζεται ότι : «1. Η πληρωμή στον ανάδοχο του εργολαβικού ανταλλάγματος γίνεται τμηματικά, με βάση τις πιστοποιήσεις των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί μέσα στα όρια του χρονοδιαγράμματος εργασιών. Αν από τον ανάδοχο κατασκευασθούν εργασίες πέρα από τις προβλεπόμενες στο χρονοδιάγραμμα, ο κύριος του έργου έχει το δικαίωμα να αναβάλει την πληρωμή των επιπλέον εργασιών, ώστε να συμπίσει με τα προβλεπόμενα στο χρονοδιάγραμμα. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται όταν στη σύμβαση προβλέπεται πρόσθετη καταβολή (πριμ) στον ανάδοχο για τη γρηγορότερη περάτωση του έργου.

2. Η πραγματοποίηση τόσο των τμηματικών πληρωμών όσο και της οριστικής πληρωμής του εργολαβικού ανταλλάγματος, καθώς και η εκκαθάριση όλων των αμοιβαίων απαιτήσεων από την εργολαβική σύμβαση, γίνεται με βάση τους λογαριασμούς και τις πιστοποιήσεις.

3. Μετά τη λήξη κάθε μήνα ή άλλης χρονικής περιόδου που τυχόν ορίζει η σύμβαση για τις τμηματικές πληρωμές, ο ανάδοχος συντάσσει λογαριασμό των οφειλόμενων σε αυτόν ποσών από εργασίες που εκτελέστηκαν.

Οι λογαριασμοί αυτοί στηρίζονται στις καταμετρήσεις των εργασιών και στα πρωτόκολλα παραλαβής αφανών εργασιών. Κατ' αρχήν απαγορεύεται να περιλαμβάνονται στο λογαριασμό εργασίες που δεν έχουν καταμετρηθεί. Για τμήματα του έργου που, κατά την κρίση του επιβλέποντα μηχανικού, δεν ήταν δυνατή η σύνταξη επιμετρήσεων κατά διακριτά και αυτοτελώς επιμετρήσιμα τμήματα του έργου, επιτρέπεται να περιλαμβάνονται στο λογαριασμό εργασίες βάσει προσωρινών επιμετρήσεων, για τις οποίες όμως έχουν ληφθεί επιμετρητικά στοιχεία. Η τελευταία αυτή εξαίρεση γίνεται μόνο για τον πρώτο μήνα, μετά την εκτέλεση της εργασίας.

6. Στους λογαριασμούς περιλαμβάνονται επίσης η αναθεώρηση τιμών, αποζημιώσεις κάθε είδους που έχουν εγκριθεί, αντίτιμο απολογιστικών εργασιών που εκτελέστηκαν μέσω της εργολαβίας και κάθε άλλη εγκεκριμένη δαπάνη που καταβάλλεται στον ανάδοχο.....

Από τους λογαριασμούς αφαιρούνται όλες οι εκκαθαρισμένες απαιτήσεις του εργοδότη και ιδίως ποινικές ρήτρες, περικοπές τιμών των άρθρων 60 και 73 του παρόντος, συμπληρωματική κράτηση εγγύησης, αν γι' αυτή δεν έχουν κατατεθεί εγγυητικές επιστολές, οπότε γίνεται σχετική μνεία, απόσβεση προκαταβολών, παρακράτηση αξίας τυχόν χορηγούμενων υλικών, πληρωμές που έγιναν σε βάρος και για λογαριασμό του αναδόχου και γενικά κάθε απαίτηση του εργοδότη που δεν έχει ικανοποιηθεί με άλλον τρόπο.

7. Οι λογαριασμοί συντάσσονται πάντοτε ανακεφαλαιωτικοί και για την πληρωμή συνοδεύονται μόνο από ανακεφαλαιωτικό συνοπτικό πίνακα των εργασιών που εκτελέσθηκαν από την αρχή του έργου, τα παραστατικά στοιχεία των τυχόν απολογιστικών εργασιών, το συνοπτικό πίνακα του υπολογισμού της αναθεώρησης και από τις αποφάσεις που αναγνωρίζουν αποζημιώσεις ή επιβάλλουν ποινικές ρήτρες ή περικοπές ή άλλες απαιτήσεις του εργοδότη. Από κάθε νεότερο λογαριασμό αφαιρούνται τα ποσά που πληρώθηκαν με τους προηγούμενους λογαριασμούς.

8. Οι λογαριασμοί υποβάλλονται στη διευθύνουσα υπηρεσία που τους ελέγχει και τους διορθώνει, αν είναι ανάγκη, μέσα σε έναν (1) μήνα. Αν ο λογαριασμός που έχει υποβληθεί έχει ασάφειες ή ανακρίβειες, σε βαθμό που να είναι δυσχερής η διόρθωσή του, η διευθύνουσα υπηρεσία, με διαταγή της προς τον ανάδοχο, επισημαίνει τις ανακρίβειες ή ασάφειες που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο και παραγγέλλει την ανασύνταξη και επανυποβολή του. Στην περίπτωση αυτή η οριζόμενη μηνιαία προθεσμία για τον έλεγχο του λογαριασμού αρχίζει από την επανυποβολή, ύστερα από την ανασύνταξη από τον ανάδοχο. Ο έλεγχος του λογαριασμού μπορεί να γίνει από συνεργείο της υπηρεσίας, στο οποίο συμμετέχει ο επιβλέπων το έργο. Ο επιβλέπων υπογράφει το λογαριασμό, βεβαιώνοντας έτσι ότι οι ποσότητες είναι σύμφωνες με τις επιμετρήσεις και τα επιμετρητικά στοιχεία, οι τιμές σύμφωνες με τη σύμβαση και τις σχετικές διατάξεις και γενικά ότι έχουν διενεργηθεί στο λογαριασμό όλες οι περικοπές ή εκπτώσεις ποσών, που προκύπτουν από το νόμο και την εφαρμογή της σύμβασης. Ο λογαριασμός, μετά τον έλεγχο, εγκρίνεται από τη διευθύνουσα υπηρεσία και έτσι εγκεκριμένος αποτελεί την πιστοποίηση για την πληρωμή του αναδόχου. Η έγκριση του λογαριασμού από τη διευθύνουσα υπηρεσία είναι δυνατή και χωρίς την υπογραφή του επιβλέποντα.

9. Αν η πληρωμή ενός λογαριασμού καθυστερήσει χωρίς υπαιτιότητα του αναδόχου, πέρα του διμήνου από την υποβολή του, οφείλεται.....

10. Για την πληρωμή της δαπάνης κατασκευής του έργου επιτρέπεται πάντοτε η έκδοση ενταλμάτων προπληρωμής, χωρίς να εφαρμόζεται στην περίπτωση αυτή άλλη σχετική γενική ή ειδική διάταξη.

11. Επιτρέπεται η εκ μέρους του αναδόχου του έργου εκχώρηση χρηματικής απαίτησης, για την οποία έχει συνταχθεί και εγκριθεί πιστοποίηση εκ της κατασκευής έργου,....

12. Όλες οι πληρωμές που γίνονται στον ανάδοχο κατά τη διάρκεια κατασκευής του έργου με βάση τις πιστοποιήσεις αποτελούν πάντοτε καταβολές έναντι του εργολαβικού ανταλλάγματος που εκκαθαρίζεται μετά την οριστική παραλαβή.

13. Μετά τη διενέργεια της προσωρινής παραλαβής ο ανάδοχος συντάσσει και υποβάλλει «προτελικό λογαριασμό», με βάση τις ποσότητες που περιλαμβάνονται στο σχετικό πρωτόκολλο. Μετά τη διενέργεια της οριστικής παραλαβής και την έγκριση του πρωτοκόλλου ο ανάδοχος συντάσσει και υποβάλλει «τελικό λογαριασμό».

Για τον προτελικό και τελικό λογαριασμό εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου αυτού. Με τον τελικό λογαριασμό γίνεται εκκαθάριση του εργολαβικού ανταλλάγματος και όλων των αμοιβαίων απαιτήσεων που έχουν σχέση με την εκτέλεση της σύμβασης.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα είναι ετερόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» η οποία έκανε **έναρξη εργασιών στις 07/07/2006** στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με αντικείμενο εργασιών ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΑΛΛΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ και έδρα την, επί της οδού, η οποία, κατά την υπό κρίση χρήση τηρούσε βιβλία Β' κατηγορίας.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι κατά την χρήση 2007 καταχώρησε στα βιβλία της, τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης «..... του **ΑΦΜ** - **ΑΛΛΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΚΣΚΑΦΗΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΓΑΙΩΝ** -,,.....»:

2007

	ΕΙΔΟΣ	ΑΡ. & ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ
1	ΤΠΥ	/2007	5.000,00	950,00	5.950,00	Χωματουργικές εργασίες-εκσκαφές, αποκατάσταση στο έργο "επέκταση τσιμέντινων δεξαμενών στο
2	ΤΠΥ	/2007	1.680,67	319,33	2.000,00	Εκσκαφές, επιχώσεις μεταφορά προϊόντων εκσκαφής και αμμοχάλικων στο έργο "βελτιώσεις στο αρδευτικό
			6.680,67	1.269,33	7.950,00	

Η φορολογική αρχή υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 25-06-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, η οποία συντάχθηκε για την εκδότρια

«.....», έκρινε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότηρια των στοιχείων:

Η εκδότηρια υπέβαλε την από 8/11/2007 Δήλωση Έναρξης Δραστηριότητας, με αντικείμενο εργασιών «Άλλες εργασίες εκσκαφής και μετακίνησης γαιών», με έδρα την - Από το ηλεκτρονικό και φυσικό αρχείο του Μητρώου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι δεν είχε δηλώσει την από 24/04/2006, έγγαμη σχέση της με τον Η φορολογική αρχή στα πλαίσια διενεργηθέντος ελέγχου, κατάσχε με την από 21/1/2013 έκθεση κατάσχεσης, ορισμένα βιβλία και στοιχεία, ενώ για τα υπόλοιπα, παρέλαβε την από 12/03/2013 υπεύθυνη δήλωση απώλειας των βιβλίων και στοιχείων της. Παράλληλα, την ίδια ημέρα δήλωσε προφορικά στη φορολογική αρχή, ότι με το αριθμ. 33/18-4-2011 τιμολόγιο πώλησης, αγόρασε από την επιχείρηση «....., Α.Φ.Μ.» το μηχάνημα έργου με περιγραφή «.....» καθαρής αξίας 57.317,07€ πλέον Φ.Π.Α., το οποίο εν τέλει δεν έθεσε σε λειτουργία, καθότι δεν ολοκληρώθηκε η διαδικασία έκδοσης πινακίδων του. Επίσης, από τον ίδιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχάνημα έργου, αλλά ούτε και την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων. Δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα. Επιπλέον, όπως διαπιστώθηκε τόσο από το αρχείο της υπηρεσίας, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α., η επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό. Σύμφωνα με την ίδια ως άνω έκθεση ελέγχου, φέρεται να εκτέλεσε στην πενταετία που ακολούθησε από της έναρξής της δραστηριότητάς της και μέχρι την 31/12/2012, διάφορα τεχνικά έργα από τον Μαλιακό Κόλπο μέχρι το Κιλκίς και από την Φλώρινα μέχρι την Κατερίνη, που η συνολική τους αξία, ξεπερνούσε το ύψος των 4.000.000,00€. Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς τρίτους, οι υποτιθέμενες προσφερόμενες υπηρεσίες που αναγράφονται είναι κυρίως εκσκαφή, φόρτωση, διάστρωση, διαμόρφωση και μεταφορά μπαζών, ογκωδών αντικειμένων, μπαζοχαλικών, καλουπιών, άλατος, με τη χρήση οχημάτων, φορτωτή (.....), τσάπας (.....), τσαπάκι, φορτηγά (4αξονικά). Σε αρκετά από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία η περιγραφή στην παρεχόμενη υπηρεσία είναι ελλιπής - γενική και ο γραφικός χαρακτήρας αλλάζει από λήπτη σε λήπτη. Η ελεγχόμενη για να φαίνεται συνεπής ως προς τις υποχρεώσεις της στο Δημόσιο, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας εισοδήματος με εικονικά ποσά, φροντίζοντας ειδικά για τον Φ.Π.Α., οι φορολογητέες εισροές να είναι περίπου ισόποσες με τις φορολογητέες εκροές, ούτως ώστε το καταβαλλόμενο κάθε φορά ποσό να μη ξεπερνά τις μερικές δεκάδες ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω, σε συνδυασμό και με το νεαρό της ηλικίας της (κατά τον χρόνο υποβολής της έναρξης

δραστηριότητας στις 20/10/2007, ήταν είκοσι (20) ετών, στις 22/12/2008 έγινε μητέρα στο δεύτερο τέκνο της) αλλά και το γεγονός ότι δεν διέθετε την εμπειρία ή τις κατάλληλες σπουδές, δεν κατείχε επαγγελματική άδεια οδήγησης φορτηγών αυτοκινήτων ή άδεια χειριστή μηχανημάτων έργων, η φορολογική αρχή κατέληξε ότι όλα τα εκδοθέντα εκ μέρους της φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Έτσι ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω πορίσματα και αφού διαπίστωσε την καταχώρηση των με αριθμ./2007, και/2007 τιμολογίων παροχής υπηρεσιών στα βιβλία της προσφεύγουσας, εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα έργα πραγματοποιήθηκαν ισχυριζόμενη την κατάρτιση σύμβασης εκτέλεσης έργου μεταξύ της ελεγχόμενης και του και και ότι σε αυτά περιελάμβανε και χωματουργικές εργασίες (εκσκαφές, επιχώσεις κ.λπ.).

Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, βάσει ενδείξεων, χρησιμοποιώντας τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εκδότριας ως στοιχείο, που θεμελιώνει την εικονικότητα των συναλλαγών, δίχως να προβεί σε ουσιαστικό και ενδελεχή έλεγχο στην δική του επιχείρηση. Επίσης προσθέτει, ότι ακόμη και αν αποδεικνύεται ότι ο εκδότης δεν ήταν πράγματι σε θέση να παράσχει τις σχετικές υπηρεσίες, αυτή η αδυναμία του δεν αποδεικνύει οπωσδήποτε την ανυπαρξία των συναλλαγών ως προς το λήπτη των τιμολογίων, γι αυτό απαιτείται έλεγχος και στο λήπτη των στοιχείων δια του οποίου και μόνο δύναται τελικά να θεμελιωθεί η ανυπαρξία των συναλλαγών. Τέλος επικαλείται ότι όταν πρόκειται για κατασκευή ή τεχνικό έργο, πρέπει να διενεργείται αυτοψία, καθώς η κατασκευή υφίσταται, ανεξαρτήτως των λοιπών περιστάσεων, δε δύναται να γίνεται λόγος για ανύπαρκτη συναλλαγή, η δε πραγματική καταβολή του τιμήματος εκ μέρους του λήπτη αναιρεί την ανυπαρξία της συναλλαγής, σε κάθε δε περίπτωση ενήργησε καλοπίστως.

Για την απόδειξη των ανωτέρω ισχυρισμών, προσκόμισε ενώπιον της φορολογικής αρχής τα παρακάτω αποδεικτικά στοιχεία :

α. Την από 5/7/2007, σύμβαση εκτέλεσης έργου «.....» μεταξύ της ιδίας και του, η οποία καταρτίσθηκε, ύστερα από δημόσιο διαγωνισμό που διενεργήθηκε την 29/6/2007 και την αριθμ./2007 απόφαση, που κατακύρωσε την εκτέλεση του έργου στην προσφεύγουσα συνολικής δαπάνης **29.700,00€**, με ημερομηνία περαίωσης δύο μήνες από την κατάρτιση της σύμβασης ήτοι έως την 30/8/2007.

Συνημμένα δε σε αυτήν προσκόμισε (Τεχνική Περιγραφή, Τεχνική Έκθεση, Προϋπολογισμός, Τιμολόγιο Μελέτης) του έργου.

β. Την από 11/7/2007, σύμβαση εκτέλεσης έργου «**Επέκταση τσιμεντένιων δεξαμενών στο**» μεταξύ της ιδίας και του Δήμου, η

οποία καταρτίσθηκε, ύστερα από δημόσιο διαγωνισμό που διενεργήθηκε την 28/6/2007 και την αριθμ./2007 απόφαση της Δ.Ε. του Δήμου, με την οποία εγκρίθηκε το πρακτικό της δημοπρασίας και αποφασίστηκε η ανάθεση του έργου στην προσφεύγουσα συνολικής δαπάνης **45.000,00€**, με ημερομηνία περαίωσης τρεις μήνες από την κατάρτιση της σύμβασης ήτοι έως την 11/10/2007. Συνημμένα δε σε αυτήν προσκόμισε (Τεχνική Περιγραφή, Τεχνική Έκθεση, Προϋπολογισμός, Τιμολόγιο Μελέτης) του έργου .

Σχετικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί πραγματικών συναλλαγών των εργασιών που περιγράφονται στα με αριθμ./2007, και/2007 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως της στα πλαίσια των ανωτέρω έργων επισημαίνονται τα εξής :

Στην κρίση περί εικονικότητας, εν προκειμένω, κατέληξε η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα προηγηθέντος ελέγχου που είχε διενεργηθεί στις εγκαταστάσεις της εκδότριας των στοιχείων όπου διαπιστώθηκε ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχανήμα έργου, αλλά ούτε και απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων. Δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα. Επιπλέον, όπως διαπιστώθηκε τόσο από το αρχείο της υπηρεσίας, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α., η επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό. Κατά τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 φέρεται να εκτέλεσε, διάφορα τεχνικά έργα από τον Μαλιακό Κόλπο μέχρι το Κιλκίς και από την Φλώρινα μέχρι την Κατερίνη, που η συνολική τους αξία, ξεπερνούσε το ύψος των 4.000.000,00€, ενώ παράλληλα η επιχείρηση δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ύψους, 24.752,12 €, 56.032,68 €, 154.363,17 €, 56.132,06 € και 31.750,57 €, αντίστοιχα, και καθαρά κέρδη 13.662,24 €, 13.681,65 €, 1.301,63€, 4.647,79 € και 9.633,93 €, αντίστοιχα.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε τα απαραίτητα μηχανήματα και εξοπλισμό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες, επιπλέον δε, δεν προσκόμισε ποτέ τα βιβλία και στοιχεία της προς έλεγχο και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Ενόψει των εκτεθέντων και λαμβάνοντας υπόψη τα καταγραφέντα στην από 19/12/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, στοιχεία, καθώς και τα επισυναπτόμενα στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα και ειδικότερα το γεγονός ότι :

Επειδή η εκδότης των εικονικών παραστατικών είναι από τις 24/4/2006 παντρεμένη με τον του, με ΑΦΜ, όπως προκύπτει από το με αριθμ. πρωτ./13 πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης του Δήμου, - ο σύζυγος της, με ΑΦΜ, όπως προκύπτει από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, έκανε στις 30/01/2006 έναρξη επαγγέλματος με δραστηριότητα «ΑΛΛΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΚΣΚΑΦΗΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΓΑΙΩΝ» και είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία.

Επειδή από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκαν:

- α) στοιχεία που να αποδεικνύουν την εξόφληση των με αριθμ./2007, και/2007 τιμολόγιων παροχής υπηρεσιών εκδόσεως της,
- β) οι επιμετρήσεις που συντάσσονται στο τέλος κάθε μήνα για τις εργασίες που εκτελέστηκαν στον προηγούμενο μήνα και υποβάλλονται από τον ανάδοχο στη διευθύνουσα υπηρεσία για έλεγχο πιστοποιούμενων, από τον επιβλέποντα του έργου μηχανικό, εργασιών και στις οποίες να αναφέρονται οι περιγραφόμενες εργασίες στα επίμαχα Τ.Π.Υ (χωματουργικές εργασίες- εκσκαφές- επιχώσεις-μεταφορά προϊόντων εκσκαφής και αμμοχάλικων στα έργα) καθώς και τα μηχανήματα και φορτηγά τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των έργων που είχε αναλάβει.
- γ) Εντολές πληρωμής με συνημμένους πίνακες με τις εκτελεσθείσες εργασίες και στις οποίες να αναφέρονται οι περιγραφόμενες εργασίες στα επίμαχα Τ.Π.Υ (χωματουργικές εργασίες- εκσκαφές- επιχώσεις-μεταφορά προϊόντων εκσκαφής και αμμοχάλικων στα έργα) καθώς και
- δ) και στοιχεία ολοκλήρωσης και παράδοσης των έργων που επικαλείται.

Επειδή, στις περιπτώσεις κατασκευής δημοσίων έργων, όπως προβλέπουν άλλωστε οι διατάξεις του ν. 3669/2008 που διέπουν τη συγκεκριμένη σύμβαση, η παρακολούθηση και ο έλεγχος της ποιότητας και ποσότητας των εργασιών ασκείται από την αρμόδια τεχνική υπηρεσία του φορέα κατασκευής του έργου, η οποία ενεργεί για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση των εργασιών και γενικά την τήρηση των όρων της σύμβασης από τον ανάδοχο.

Επειδή δεν προσκομίστηκαν αρκετά και ικανά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα η πραγματοποίηση των συγκεκριμένων συναλλαγών

Συνεπώς, υπό τα δεδομένα αυτά και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζουν οι προπαραταθείσες 1071/31-3-2015 και 1097/2016, ΠΟΛ. (ακριβή βιβλία, συναλλαγές υπαρκτές, τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο), αφενός, δεν τίθεται ζήτημα έκπτωσης των συγκεκριμένων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα και από το ΦΠΑ εισροών, και αφετέρου, θέμα καλοπιστίας του λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

Ενόψει των ανωτέρω τα με αριθμ./2007 και/2007 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών **συνολικής καθαρής αξίας 6.680,67 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.269,33 ευρώ** κρίνονται εικονικά ως προς τη συναλλαγή, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 §§ 1, 9, 10, 11 & 14, 18 § 9 του ΠΔ.186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997 και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) παρ. 2,4,7, και 8 ορίζεται ότι : « 1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

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.»

3,

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

α)....,β....,

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,

δ),ε),στ)....., ζ) ...,η) ...,θ)

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..»

56,

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' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) ..., β) ..., γ), δ),

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 τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : 1. Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248 Α') όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής

δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής.

Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου. Ειδικά, όταν το προσύμφωνο υπογράφεται με τον όρο της αυτοσύμβασης, που προβλέπεται από το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα και εφόσον καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η νομή του ακινήτου, χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα υπογραφής του προσυμφώνου αυτού.

Ως πωλήσεις θεωρούνται και αυτές που έγιναν απευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη.

Η αντικειμενική ή η πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέρχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσης τους. Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έσοδα αυτά φορολογείται στο όνομα των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, με το συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 κατά το έτος που διαλύεται η εταιρία, κοινωνία ή κοινοπραξία.

2. "Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδα τους.

Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων με λυόμενα ή προκατασκευασμένα στοιχεία.

3. Προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών ατομικών επιχειρήσεων και προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία δεν συμμετέχει νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., όταν τα καθαρά κέρδη τα οποία προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών, που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2, ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της διαφοράς προστίθεται στα τεκμαρτά καθαρά κέρδη και το απομένον υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται και εμφανίζεται στο λογαριασμό "Αφορολόγητα κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων". Κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106. Ειδικά, για ατομική επιχείρηση, το αφορολόγητο αποθεματικό που αναλαμβάνεται ή κεφαλαιοποιείται προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου του οικείου οικονομικού έτους και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου

Τυχόν επιπλέον κέρδη που προσδιορίζονται από το φορολογικό έλεγχο προστίθενται στα δηλωθέντα κέρδη και φορολογούνται στο σύνολο τους με τους ισχύοντες συντελεστές φορολογίας φυσικών ή νομικών προσώπων.

Όταν κατά τις διαχειριστικές περιόδους μέσα στις οποίες κτώνται έσοδα από την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, δεν έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση της οικοδομής, ο προσδιορισμός των φορολογητέων καθαρών κερδών των χρήσεων αυτών ενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 και στη συνέχεια, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών της χρήσης εντός της οποίας ολοκληρώνεται η ανέγερση της οικοδομής, εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών πρώτων εδαφίων της παραγράφου αυτής. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της τελευταίας δήλωσης, εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2.

4. Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής:

α) Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

β) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης.

γ) Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ιδίων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών.

5. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών ισχύουν οι πιο κάτω συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται στα αντίστοιχα, κατά περίπτωση, ακαθάριστα έσοδα:

α) Για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, δέκα τοις εκατό (10%) στα ακαθάριστα έσοδα που ορίζονται στην παράγραφο αυτή.

β) Για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου, δώδεκα τοις εκατό (12%) στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30.

γ) Για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου, είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30.

Επίσης, όταν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32."

*** Το άρθρο 34 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.12 παρ.1 Ν.3522/2006,ΦΕΚ Α 276/22.12.2006.Με τις παρ.2 και 3 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι:

" 2. Οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. εφαρμόζονται για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής **εκδίδεται από 1ης Ιανουαρίου 2007** και μετά και των παραγράφων 4 και 5 για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την ίδια ημερομηνία και μετά.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.2. του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο : «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

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 στη νόθευση αυτών.

β).....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο

μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

Επειδή από το συνδυασμό των διατάξεων των παραπάνω άρθρων, προκύπτει ότι σαφώς ότι για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου εφαρμόζεται η ειδική διαδικασία του άρθρου 34, βάσει της οποίας τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών σε κάθε περίπτωση τεκμαρτά, δι' εφαρμογής συντελεστού επί των ακαθαρίστων εσόδων. Ως ακαθάριστα δε έσοδα τούτων και στην περίπτωση ακόμα της μη τηρήσεως βιβλίων και στοιχείων ή ανακριβούς τηρήσεως τούτων, θεωρούνται τα εργολαβικά ανταλλάγματα, τα οποία καθορίζονται με κάθε νόμιμο μέσο. Η μέθοδος δε αυτή, όπως παλιά γίνεται δεκτό από τη νομολογία εφαρμόζεται υποχρεωτικά από το νόμο, ανεξάρτητα από την ανακρίβεια ή την ανεπάρκεια των βιβλίων (Σ.τ.Ε. 1111/88, 1633/80, ΠΟΛ ΠΟΛ1295/1997 κ.α.).

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται αποδεκτοί ως προς προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων χωρίς προσαύξηση στην περίπτωση της ανακριβούς τηρήσεως των Βιβλίων και στοιχείων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της επιχείρησης .

Επειδή στην ΠΟΛ 1024/2007 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 27-35 του Ν. 3522/2006» αναφορικά με το κύρος το βιβλίων δίνονται οι εξής οδηγίες :

« 31.6.1. Προϋποθέσεις κρίσης του κύρους των βιβλίων ως ανακριβών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει: α) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' έως ε', ζ' και η' της παραγράφου αυτής (άρθρο 30 παρ. 4) να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά

αποτελέσματα. Η κάλυψη ή μη της προϋπόθεσης αυτής είναι θέμα πραγματικό, που κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο.

β) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις στ' και θ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το φορολογικό έλεγχο. Στην περίπτωση αυτή για την ύπαρξη της αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναφέρονται στα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 3 του άρθρου 30».

Επειδή, όπως έχει κριθεί, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 2, 31 παρ. 1 και 32 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. **2238/1994** Α' 151) και του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. **186/1992**, Α' 84) προκύπτει ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση αμφισβήτησεως, του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου (ΣΤΕ 67/1997, 3^η σκέψη 762/97, 473/200, 3820/2000, 1465/2018, 544/2018, 1685/2014, 3170/2013, 4236, 1998/2011, 3277/2010, 2246/2008, 2434/2007, 1646/2005, 2929/2002, 1214/1994 κ.ά.). Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους εξαιτίας των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, δεν είναι δε επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκάως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης (ΣτΕ ΣτΕ 1224/2017, ΣτΕ 1684/2014, ΣτΕ 3081/2008, ΣτΕ 3277/2010, 1389/1998, 4236/2011, 3277/2010, 3083/2008, 762/1997, 473/2000.).

Επειδή περαιτέρω, δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης, μόνο το γεγονός ότι είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα ως λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο άλλωστε θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρειών των βιβλίων (ΣτΕ 5975/96, 393/97, 3012/97, 4089/97, 2061/99 κ.ά.). Προκειμένου δε το δικαστήριο να

κρίνει αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, απαιτείται να προβεί σε συνολική αξιολόγηση της επίπτωσης των πλημμελειών στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και όχι να εκτιμήσει, μεμονωμένα την καθεμιά από αυτές (ΣΤΕ 1646/2005, 865/03). Περαιτέρω, δεν είναι αναγκαίο να καταλογίζεται πρόθεση απόκρυψης εσόδων, ή να ερευνάται αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες οφείλονται σε συγγνωστή πλάνη ή παραδρομή, αλλά αρκεί, εξ αιτίας των πλημμελειών που διαπιστώνονται, είτε καθεμίας χωριστά, είτε συνδυασμένα, μερικών ή όλων, να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των λογιστικών επαληθεύσεων και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων (ΣΤΕ 1214/94, 1929/1994). Τέλος, δεν αποκλείεται η προσθήκη λογιστικών διαφορών στα οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης, τα οποία κρίθηκαν ανεπαρκή και απορρίφθηκαν, με συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, τα στοιχεία δε αυτά, μπορούν να ληφθούν υπόψη, τόσο από τη φορολογική αρχή, όσο και από τα δικαστήρια της ουσίας, προκειμένου να επιλέξουν το ΣΚΚ που θα εφαρμοστεί, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος (βλ. ΣΤΕ 4420/1996, 6η σκέψη)» (ΣΤΕ 3083/2008 κ.α

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι, για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της επιχείρησης, σε περίπτωση που αυτή κριθεί ότι τηρεί ανακριβή βιβλία, εξαιτίας πράξεων ή παραλείψεων που προβλέπονται ρητά στη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κώδικα βιβλίων και στοιχείων, δεν είναι αρκετή απλώς και μόνο η διαπίστωση της συνδρομής των πλημμελειών αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες ως άνω πλημμέλειες να είναι μεγάλης έκτασης ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά της αποτελέσματα ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών της υποχρεώσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών της αποτελεσμάτων.

Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους **6.680,67 €**, ο έλεγχος θεώρησε ότι καθίστανται ανακριβή τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, κατ εφαρμογή της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, αφενός δεν καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων, ως προς τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία που προέκυψαν από τον παρόντα επανέλεγχο, αφετέρου δε, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, τον Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους των πινάκων που προβλέπονται για την εν λόγω επιχείρηση (10%), το ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων του συνόλου των διαπιστωθεισών παραβάσεων, ήτοι το ύψος των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού **6.680,67€, €** ως προς τα ακαθάριστα έσοδα της εν λόγω χρήσης ($6.680,67/214711,42=$) είναι 3,1% , οι ανωτέρω πράξεις ή παραλείψεις δεν χαρακτηρίζονται όμως

μεγάλης έκτασης και δεν επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της υπό κρίση χρήσης.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και συγκεκριμένα το γεγονός ότι οι παρατυπίες και παραλείψεις ότι δεν είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, αφού ως ποσοστό ανέρχονται σε 3,1% % επί των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης 2007, τα βιβλία με την παρούσα απόφαση κρίνονται επαρκή, με εφαρμογή του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ως προς τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών στη φορολογία εισοδήματος.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας αποδεκτοί .

Αποφασίζουμε

Την **μερική Αποδοχή** της με αριθμό πρωτ./21-1-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης τεχνικής εταιρίας «» **με ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα και με έδρα, επί της οδού και : **α.** την επικύρωση της υπ' αριθμ./2018 (TAXIS/2018) Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ, Διαχειριστικής περιόδου 2007, **β. την τροποποίηση** της υπ' αριθμ./2018 (TAXIS/2018) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007), **γ. Την ακύρωση** της υπ' αριθμ./2018 (TAXIS/2018) Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007, και **δ. Την ακύρωση** της υπ' αριθμ./2018 (TAXIS/2018) Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007, του Προϊστάμενου της ΔΟΥ Βέροιας.

Φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση.

1.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Η με αριθμ./2018 (TAXIS/2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008)

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Αποτελέσματα

Επειδή για την διαχειριστική αυτή περίοδο κρίθηκαν τα βιβλία **ΕΠΑΡΚΗ** προσδιορίζονται τα αποτελέσματα λογιστικά ως ακολούθως:

Λογιστικός προσδιορισμός

Από τον λογιστικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο προκύπτουν καθαρά κέρδη ως κατωτέρω:

Καθαρά κέρδη	24.447,37€
Πλέον / μείον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00€
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	6.680,67€
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ λογιστικού ελέγχου	<u>31.128,04€</u>

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
κέρδη χρήσης	24.447,37	41.739,90	31.128,04
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν			
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου			
Φορολογητέα Κέρδη	24.447,37	41.739,90	31.128,04
Αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής ομόρρυθμου εταίρου	12.223,68	12.223,68	12.223,68
Συνολικά φορολογητέα κέρδη	12.223,68	29.516,22	18.904,36

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		12.223,68	29.516,22	18.904,36	6.680,68
ή ζημιά					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.444,74	5.903,24	3.780,87	1.336,13
Φόρος που παρακρατήθηκε		6.403,52	6.403,52	6.403,52	0,00
Ποσό για επιστροφή		3.958,78	500,28	2.622,65	1.336,13
Τέλος επιτηδεύματος(αρθ. 31 ν.3986/2011)					

Χρεωστικό υπόλοιπο			3.458,50	1.336,13	1.336,13
Πρόστιμο φόρου αρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας			1.729,25	334,03	334,03
Τόκοι αρθρου53 ΚΦΔ			1.514,82	585,22	585,22
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		6.702,57	2.255,38	2.255,38
	για επιστροφή	3..958,78			

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 αναδιαμορφώνονται ως εξής

Διαφορά φόρου: 1.336,13	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (25%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ(60 μήνες Χ 0,73% =43,80 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.603,35	334,03	585,22	919,25	919,25

Υπ'αρ./2018 (ΤΑΧΙΣ/2018) Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ, Διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2007 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν 4337/2015.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 & 5 ν. 4337/2015	2.672,27 (6.680,67 χ 40%)	2.672,27 (6.680,67 χ 40%)

Υπ'αρ./2018 (ΤΑΧΙΣ/2018) Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ(άρθρου 6 του Ν. 2523/1997), Διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2007

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 6 του Ν. 2523/1997	634,67	0,00

Υπ'αρ. /2018 (TAXIS /..... /2018) Οριστική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ
Διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2007

ΕΤΟΣ	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
1/1/2007-31/12/2007	0,00	8.784,83	0,00

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.