



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23-4-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Αριθμός απόφασης: 1273

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 31-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού κατά της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση/ τροποποίηση, καθώς και την από 30-11-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΕΠΕ» , 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:

Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 68.705,91€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 63.944,6€, ήτοι 132.650,51€.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 30-11-2018 οικείας έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2018 εντολής ελέγχου. Η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ παρέλαβε το με αριθμό/2017 Δελτίο Πληροφοριών του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, που ελέγχθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., είχε καταχωρήσει στα βιβλία της 2 εγγραφές στις 31-10-2012 ποσού 81.600€ και 195.000€, για τις οποίες ανέφερε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση αρνήθηκε την έκδοση παραστατικού. Η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε καταρτίσει 2 συμβάσεις έργου με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ: α) για το έργο την με αριθμό θεώρησης/2012 σύμβαση υπεργολαβίας με συνολική αμοιβή 161.600€ για την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε εκδώσει το με αριθμό/2012 ΤΠΥ αξίας 80.000€ και Φ.Π.Α. 18.400€ και β) για το έργο την με αριθμό θεώρησης/2012 σύμβαση υπεργολαβίας με συνολική αμοιβή 650.000€ για την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε εκδώσει το με αριθμό/2012 ΤΠΥ αξίας 455.000€ και Φ.Π.Α. 104.650€. Για τη διαφορά μεταξύ της συνολικής αμοιβής που αναγράφεται στις συμβάσεις και των εκδοθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση παραστατικών, ποσού 81.600€ και 195.000€ για κάθε σύμβαση αντίστοιχα, θεώρησε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ότι δεν είχε εκδοθεί φορολογικό στοιχείο. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο επέδωσε στις 3-10-2018, και το με αριθμό/.../2018 Συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο επέδωσε στις 6-11-2018. Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/2018 έγγραφο, σύμφωνα με το οποίο: α) δεν όφειλε να εκδώσει τιμολόγιο για τα συγκεκριμένα ποσά (81.600€ και 195.000€) διότι δεν είχε πληρωθεί, β) η χρήση 2012 έχει παραγραφεί. Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και συνέταξε την οικεία έκθεση ελέγχου και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση/τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Δεν συντρέχει η προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 30 παρ.4 του Π.Δ.186/1992 για απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων ή μη εμφάνιση ως έσοδα της επιχείρησης, διότι τα συγκεκριμένα ποσά δεν τα έχει πληρωθεί από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ – δεν συντρέχει περίπτωση προσαύξησης 8% των ακαθαρίστων εσόδων
- Η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση έχει καταθέσει αίτηση πτώχευσης, η οποία έχει εγκριθεί με την με αριθμό/2013 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών. Η προσφεύγουσα επιχείρηση άσκησε την από 1-11-2012 αγωγή κατά του του

....., κύριου μετόχου της υπό πτώχευση αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης, η οποία εκδικάστηκε στις 20-9-2018 και απόφαση επί της οποίας δεν είχε εκδοθεί μέχρι την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής

- Παραγραφή

Η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέθεσε το με αριθμό ΔΕΔ ΕΙ2019 υπόμνημα, το οποίο ελήφθη υπόψη στην εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος δεν έπρεπε να προσδιορίσει εξωλογιστικά τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης, καθώς ήταν εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός τους.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): *«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.»*

Επειδή η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2012 υποβαλλόταν το 2013 και κατ' επέκταση δεν υφίσταται παραγραφή της χρήσης μέχρι και την 31-12-2018, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 12 «Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.» του Π.Δ.186/1992:

«1.Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επάγγελμα τός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς κα για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο. ...

14. ... Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πόντους μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 31 του ν.3522/2006, και ίσχυε για τη χρήση 2012:

«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) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, ... 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, ...

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) 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.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 30 «Ακαθάριστο εισόδημα» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ν.3296/2004:

«2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσηκουσας 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 ιδίων 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, όπως ορίζει το άρθρο 32 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-

1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ν.3296/2004: «1. Το καθαρό εισοδημάτων 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. 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. ...

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, όπως ορίζει το άρθρο 34 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 12 του ν.3522/2006 και του άρθρου 6 του ν.3842/2010:

«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. ...

2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδά 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. ...

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 ίδιων 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.

Σε περίπτωση μη επίδειξης στον έλεγχο ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων, οι πιο πάνω συντελεστές καθαρού κέρδους διπλασιάζονται, ενώ σε περίπτωση ανεπάρκειας των βιβλίων, προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%).

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

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ.1082/ 4-6-2010 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου από υπεργολάβο για δημόσιο τεχνικό έργο»:

«Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με τη τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων (άρθρο 1).

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., όπως ισχύουν, εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., κ.λπ.), το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων.

3. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι, σε περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.

4. Περαιτέρω, με την αριθ. 1118148/936/3/24.11.1992 (παρ. 12.5.2) ερμηνευτική εγκύκλιο του π.δ. 186/1992 διευκρινίστηκε, ότι το τιμολόγιο τεχνικών έργων εκδίδεται όταν ολοκληρωθεί και παραδοθεί το έργο, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου του υπόχρεου σε έκδοσή του. Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση. Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ' ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση.

5. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994 ορίζεται, ότι 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. Οι πιο πάνω διατάξεις της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 34 δεν αναφέρονται στα έσοδα που αποκτά ο υπεργολάβος από τον εργολήπτη δημόσιου τεχνικού έργου, αλλά περιοριστικά στα έσοδα του εργολήπτη.

6. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για τα δημόσια τεχνικά έργα, τα σχετικά τιμολόγια εκδίδονται μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η πιστοποίησή τους, με βάση τις διατάξεις που αναφέρονται ανωτέρω στην παράγραφο 2 του παρόντος.

7. Από τη διοίκηση είχε γίνει δεκτό κατά το παρελθόν ότι τα κέρδη του υπεργολάβου, που εκτελεί υπεργολαβικά τμήμα δημόσιου τεχνικού έργου, προσδιορίζονται με το συντελεστή καθαρού κέρδους 10%, καθόσον με την ανάθεση αυτή δεν αλλοιώνεται η φύση (σχέση) του όλου έργου που εξακολουθεί να είναι δημόσιο (έγγραφο 1049892/10416/Β0012/30.6.1997) και επομένως ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου του υπεργολάβου είναι ο αυτός με το χρόνο τιμολόγησης του δημόσιου τεχνικού έργου (έγγραφό μας 1052856/301/0015/3.8.2005).

8. Με την εγκύκλιο 1024316/10321/Β0012/ΠΟΛ.1097/9.7.2008 διευκρινίστηκε ότι, όταν η εκτέλεση τμήματος αναληφθέντος δημοσίου έργου ανατίθεται σε υπεργολάβο, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματός του δεν επηρεάζεται από το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος του εργολήπτη που είναι ο χρόνος πιστοποίησης και ορίζεται ρητά από τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. Αντίθετα, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος για τον υπεργολάβο δεν ορίζεται ρητά και κατά συνέπεια, πρέπει να εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, με την επισήμανση ότι κάθε άλλη διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο προς τα ανωτέρω καταργείται.

9. Κατά συνέπεια, με βάση την προαναφερόμενη εγκύκλιο, και για τις χρήσεις 2008 και εξής, όταν η εκτέλεση τμήματος αναληφθέντος δημόσιου τεχνικού έργου ανατίθεται σε υπεργολάβο ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου από τον τελευταίο στον ανάδοχο είναι ο προσδιοριζόμενος με τις προαναφερθείσες διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., ήτοι με την ολοκλήρωση και παράδοση του έργου, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου του υπόχρεου σε έκδοσή του. Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση. Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ' ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση.

10. Επειδή διαπιστώνεται συχνά ότι υπεργολάβοι δημόσιων τεχνικών έργων εξακολουθούν να εφαρμόζουν την ανακληθείσα θέση της Διοίκησης και να εκδίδουν τα σχετικά τιμολόγια στο χρόνο που εκδίδουν τα τιμολόγια δημόσιων τεχνικών έργων οι εργολάβοι προς το Δημόσιο, σε ότι αφορά τα ρυθμιζόμενα με τη παρούσα εγκύκλιο θέματα, και σχετικά με τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ως προς το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου από τον υπεργολάβο για δημόσια τεχνικά έργα, λαμβανομένων επιπλέον υπόψη και των αρχών περί χρηστής Διοίκησης, δεν θα επιβάλλονται τα σχετικά πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, κατά περίπτωση, εφόσον τα σχετικά τιμολόγια εκδοθούν έως 31.7.2010.

11. Κάθε άλλη διαταγή μας με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ.1097/ 9-7-2008 «Χρόνος κτήσης εισοδήματος υπεργολάβου δημόσιου τεχνικού έργου.»:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1.Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του ν.2238/1994, 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.

Οι πιο πάνω διατάξεις της περιπτ. α' της παρ.4 του άρθρου 34 δεν αναφέρονται στα έσοδα που αποκτά ο υπεργολάβος από τον εργολήπτη δημοσίου τεχνικού έργου, αλλά περιοριστικά στα έσοδα του εργολήπτη.

2. Η Συνέλευση των Προϊσταμένων Νομικών Διευθύνσεων με την αριθ.690/1984 γνωμοδότησή της, που έχει γίνει δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, αποφάνθηκε ότι επί εκτελέσεως δημοσίου τεχνικού έργου με ίδια υλικά, και τα καθαρά κέρδη του υπεργολάβου προσδιορίζονται με τη χρήση του συντελεστή 10%, που χρησιμοποιείται και για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του εργολάβου (Ε.14991/267/ΠΟΛ.205/1985).

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 ορίζεται, ότι ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ.1 του άρθρου 101 λαμβάνεται το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του ν.2238/1994 ορίζεται, ότι για τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 (Α.Ε, Ε.Π.Ε, συνεταιρισμοί, κ.λπ.), ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.

Κατά συνέπεια, τα μεν ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, οι δε δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (βέβαιες και εκκαθαρισμένες δαπάνες), ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται (π.21503/139/1958 ερμηνευτική εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958, 1134439/10881/Β0012/18.12.1995 και 1107482 /11297/Β0012/22.12.2000 έγγραφά μας) κ.ο.κ..

5. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται, ότι όταν η εκτέλεση τμήματος αναληφθέντος δημοσίου τεχνικού έργου ανατίθεται σε υπεργολάβο, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος του δεν επηρεάζεται από το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος του εργολήπτη που είναι ο χρόνος πιστοποίησης και ορίζεται ρητά από τις διατάξεις της περ. α' της παρ.4 του άρθρου 34 του ΚΦΕ.

Αντίθετα, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος για τον υπεργολάβο δεν ορίζεται ρητά και κατά συνέπεια, πρέπει να εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος. Δηλαδή,

χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ο χρόνος που παραδίδεται το εκτελεσθέν έργο στον εργολήπτη, οπότε είναι και απαιτητό το τίμημα από τον δεύτερο.

6. Κάθε άλλη διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο δεν ισχύει.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι δεν είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία και δεν είχε καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της ποσό 276.600€ για τη συγκεκριμένη χρήση 2012 και συγκεκριμένα ποσό 81.600€ για το έργο , η αξία του οποίου βάσει της σύμβασης ήταν 161.600€, και ποσό 195.000€ για το έργο , η αξία του οποίου βάσει της σύμβασης ήταν 650.000€. Τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα χρήσης 3.569.630,48€.

Βάσει των ανωτέρω διατάξεων και οδηγιών, η προσφεύγουσα επιχείρηση όφειλε να έχει εκδώσει τιμολόγιο για το σύνολο του ποσού της κάθε σύμβασης. Ορθά ο έλεγχος καταλόγισε τη διαφορά ως εισόδημα της προσφεύγουσας επιχείρησης και πραγματοποίησε εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών του.

Αναφορικά με τις ευνοϊκότερες κυρώσεις, ορθά ο έλεγχος πραγματοποίησε την παρακάτω σύγκριση, βάσει των διατάξεων του άρθρου 72 παρ.17 του ν.4174/2013, κατόπιν των τροποποιήσεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017:

	(Α)	(Β)=(Α)*120%	(Γ)=(Α)*50%	(Δ)=(Α)* 0,73%*59 μήνες	(Ε) = (Γ) + (Δ)	
	Διαφορά φόρου	Άρθρο 1 ν.2523/ 1997	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προστ. παρ.1 άρθρου 49 ν.4509/ 2017	Επιεικέστ. κύρωση μεταξύ (Β) και (Ε)
1278/ 2018	68.705,91€	82.447,09€	34.352,96€	29.591,64€	63.944,59€	63.944,59 €

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30-11-2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 31-12-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 (πράξη/2018):

Διαφορά φόρου	68.705,91€
Πρόστιμο άρθρου 72 παρ.17 ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας	63.944,60€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	132.650,51€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.