



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 17-12-2020

Αριθμός απόφασης: 2569

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- 1.** Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 28-7-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα στον, κατά της με αριθ. / 1-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθ. / 1-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 1-7-2020 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-7-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» 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:

Με την με αριθμό/ 1-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 37.151,20€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 39.729,49€.

Η προαναφερθείσα προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 1-7-2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, κατόπιν της με αριθ. / 9-4-2020 εντολής ελέγχου, συνεπεία του με αριθ. πρωτ. / 17-9-2018 Δελτίου Πληροφοριών καθώς και της από 14-6-2018 έκθεσης ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, σύμφωνα με την οποία, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010, η προσφεύγουσα εταιρία είναι λήπτης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 55.224,00€, πλέον Φ.Π.Α. 11.597,04€ με εκδότη την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ Μετά την έκδοση της με αριθ. / 20-1-2020 εντολής ελέγχου σε αντικατάσταση της με αριθ. / 8-1-2019, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ κοινοποίησε στον λογιστή της προσφεύγουσας εταιρίας, κο με ΑΦΜ το με αριθ. πρωτ. / 14-1-2019 αίτημα αντιγράφων βιβλίων καθώς και την με αριθ. πρωτ. / 14-1-2019 γνωστοποίηση. Σημειωτέον, ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία έχουν κατασχεθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με την με αριθ. / 5-10-2015 έκθεση κατάσχεσης. Τα αντίγραφα των στοιχείων αλλά και της έκθεσης κατάσχεσης προσκομίστηκαν στον έλεγχο από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρίας κο με ΑΦΜ, μαζί με την με αριθ. πρωτ. / 2-6-2010 υπεύθυνη δήλωση, με την οποία δηλώνει ότι είναι ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων.

Η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ κατόπιν:

- του με αριθ. πρωτ. / 2-7-2012 Δελτίου αίτησης πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ,
- του με αριθ. πρωτ. / 9-10-2015 Δελτίου αίτησης πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ,
- του με αριθ. πρωτ. / 27-11-2013 εγγράφου του ΣΔΟΕ ΠΕΡΙΦ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ και της συνημμένης σε αυτό έκθεσης ελέγχου και
- του με αριθ. πρωτ. / 23-10-2015 εγγράφου του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚ. ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ και της συνημμένης σε αυτό έκθεσης ελέγχου

διενήργησε έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, βάσει του οποίου διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εκδότρια επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθώς

- Η ανωτέρω επιχείρηση κατά το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων τύποις είχε επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς καμία συναλλακτική δραστηριότητα και απλά προέβη στην ενοικίαση ενός χώρου προκειμένου να πραγματοποιηθεί η έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

χωρίς ωστόσο να λειτουργήσει ποτέ, όπως ανέφεραν τόσο οι περίοικοι όσο και ο ιδιοκτήτης του ακινήτου που φερόταν ως έδρα αυτής.

- Δεν διέθετε προσωπικό, γραφεία, μηχανολογικό εξοπλισμό, μεταφορικά μέσα και γενικότερα καμίας μορφής υλικοτεχνική υποδομή.
- Δεν είχε υποβάλει ποτέ δηλώσεις εισοδήματος, δηλώσεις Φ.Π.Α. από ενάρξεως λειτουργίας της μέχρι και τη διενέργεια του ελέγχου, μη τηρώντας ουσιαστικά καμία φορολογική της υποχρέωση από ενάρξεως λειτουργίας της.
- Δεν επέδειξε στον έλεγχο το με Π.Θ. / 23-12-2009 βιβλίο εσόδων-εξόδων.
- Εξέδιδε κατά βούληση πλαστά στοιχεία μη καταχωρημένα στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
- Είχε εμπλακεί στην έκδοση και διοχέτευση στο εμπόριο πλαστών φορολογικών στοιχείων, τα οποία απεικόνιζαν επιπλέον και εικονικές συναλλαγές.

Ως εκ τούτου, τόσο τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε όσο και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, κατά τις χρήσεις 2010 και 2011, αντίστοιχα, είναι εικονικά στο σύνολό τους, εκ των οποίων τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε

A/A	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	ΤΙΜ.-ΠΥ	135	10/04/2010	22.500,00	4.725,00	27.225,00
2	ΤΙΜ.-ΠΥ	145	20/04/2010	22.500,00	4.725,00	27.225,00
3	ΤΙΜ.-ΠΥ	164	07/05/2010	6.816,00	1.431,36	8.247,36
4	ΤΙΜ.-ΠΥ	178	28/05/2010	3.408,00	715,68	4.123,68
ΣΥΝΟΛΟ				55.224,00	11.597,04	66.821,04

έχουν ληφθεί από την προσφεύγουσα εταιρία, σύμφωνα με τον υποβληθέντα πίνακα πελατών-προμηθευτών της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ κοινοποίησε την 6-5-2020 στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρίας με ΑΦΜ

- το με αριθ. / 10-4-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)
- τον με αριθ. /1 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2010,
- τον με αριθ. /2 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α., χρήσης 2010,

- τον με αριθ./3 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 7§3 του ν.4337/2015, χρήσης 2010,
- τον με αριθ./4 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του ν.2523/1997, χρήσης 2010.

Η προσφεύγουσα εταιρία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./ 21-5-2020 έγγραφο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ προέβη στην έκδοση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης καθώς και της από 1-7-2020 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της με αριθ./ 1-7-2020 προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση, κατά το έτος 2020, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010).
2. Παραβίαση των προθεσμιών του άρθρου 28 του ν.4174/2013.
3. Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ, ΓΙΑ ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011 (ΧΡΗΣΗ 2010)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις παρ.2 του άρθρου 46 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α΄ 287), ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. ...».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:« 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

...

4.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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1100/10-4-2001 με θέμα: «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων» αναφέρεται ότι:

«... Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣΤΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986).

Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣΤΕ.2985-88/1981).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣΤΕ.2397/1990).

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 οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία", αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ.1426/2000 αδημ.) ...».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, με αριθ. / 1-7-2020 προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 1-7-2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, κατόπιν της με αριθ. / 9-4-2020 εντολής ελέγχου, συνεπεία του με αριθ. πρωτ. / 17-9-2018 Δελτίου Πληροφοριών καθώς και της από 14-6-2018 έκθεσης ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, σύμφωνα με την οποία, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010, η προσφεύγουσα εταιρία είναι λήπτης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 55.224,00€, πλέον Φ.Π.Α. 11.597,04€ με εκδότη την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ Μετά την έκδοση της με αριθ. / 20-1-2020 εντολής ελέγχου σε αντικατάσταση της με αριθ. / 8-1-2019, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ κοινοποίησε στον λογιστή της προσφεύγουσας εταιρίας, κο με ΑΦΜ το με αριθ. πρωτ. / 14-1-2019 αίτημα αντιγράφων βιβλίων καθώς και την με αριθ. πρωτ. / 14-1-2019 γνωστοποίηση. Σημειωτέον, ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία έχουν κατασχεθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με την με αριθ. / 5-10-2015 έκθεση κατάσχεσης. Τα αντίγραφα των στοιχείων αλλά και της έκθεσης κατάσχεσης προσκομίστηκαν στον έλεγχο από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρίας κο με ΑΦΜ, μαζί με την με αριθ. πρωτ. / 2-6-2010 υπεύθυνη δήλωση, με την οποία δηλώνει ότι είναι ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων.

Η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ κατόπιν:

- του με αριθ. πρωτ. / 2-7-2012 Δελτίου αίτησης πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ,
- του με αριθ. πρωτ. / 9-10-2015 Δελτίου αίτησης πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ,
- του με αριθ. πρωτ. / 27-11-2013 εγγράφου του ΣΔΟΕ ΠΕΡΙΦ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ και της συνημμένης σε αυτό έκθεσης ελέγχου και
- του με αριθ. πρωτ. / 23-10-2015 εγγράφου του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚ. ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ και της συνημμένης σε αυτό έκθεσης ελέγχου

διενήργησε έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, βάσει του οποίου διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εκδότης επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθώς

- Η ανωτέρω επιχείρηση κατά το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων τύποις είχε επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς καμία συναλλακτική δραστηριότητα και απλά προέβη στην ενοικίαση ενός χώρου προκειμένου να πραγματοποιηθεί η έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χωρίς ωστόσο να λειτουργήσει ποτέ, όπως ανέφεραν τόσο οι περίοικοι όσο και ο ιδιοκτήτης του ακινήτου που φερόταν ως έδρα αυτής.
- Δεν διέθετε προσωπικό, γραφεία, μηχανολογικό εξοπλισμό, μεταφορικά μέσα και γενικότερα καμίας μορφής υλικοτεχνική υποδομή.

- Δεν είχε υποβάλει ποτέ δηλώσεις εισοδήματος, δηλώσεις Φ.Π.Α. από ενάρξεως λειτουργίας της μέχρι και τη διενέργεια του ελέγχου, μη τηρώντας ουσιαστικά καμία φορολογική της υποχρέωση από ενάρξεως λειτουργίας της.
- Δεν επέδειξε στον έλεγχο το με Π.Θ. / 23-12-2009 βιβλίο εσόδων-εξόδων.
- Εξέδιδε κατά βούληση πλαστά στοιχεία μη καταχωρημένα στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
- Είχε εμπλακεί στην έκδοση και διοχέτευση στο εμπόριο πλαστών φορολογικών στοιχείων, τα οποία απεικόνιζαν επιπλέον και εικονικές συναλλαγές.

Ως εκ τούτου, τόσο τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε όσο και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, κατά τις χρήσεις 2010 και 2011, αντίστοιχα, είναι εικονικά στο σύνολό τους, εκ των οποίων τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	ΤΙΜ.-ΠΥ	135	10/04/2010	22.500,00	4.725,00	27.225,00
2	ΤΙΜ.-ΠΥ	145	20/04/2010	22.500,00	4.725,00	27.225,00
3	ΤΙΜ.-ΠΥ	164	07/05/2010	6.816,00	1.431,36	8.247,36
4	ΤΙΜ.-ΠΥ	178	28/05/2010	3.408,00	715,68	4.123,68
ΣΥΝΟΛΟ				55.224,00	11.597,04	66.821,04

έχουν ληφθεί από την προσφεύγουσα εταιρία, σύμφωνα με τον υποβληθέντα πίνακα πελατών-προμηθευτών της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010.

Επειδή, το γεγονός ότι τα ως άνω φορολογικά στοιχεία έχουν κατασχεθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με την με αριθ. / 5-10-2015 έκθεση κατάσχεσης δεν εγείρει σε καμία περίπτωση υπόνοια εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, περί της εικονικότητάς τους.

Επειδή, η κρίση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο με ΑΦΜ, ως εικονικών, η οποία αποτυπώνεται τόσο στο με αριθ. πρωτ. / 17-9-2018 Δελτίο Πληροφοριών όσο και στην από 14-6-2018 έκθεση ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, αποτελούν νέα στοιχεία για την Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, τα οποία ήλθαν σε γνώση της μετά το πέρας της πενταετούς παραγραφής της χρήσης 2010 και τα οποία δικαιολογούν την εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ.2 του ν.2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η δεκαετής προθεσμία παραγραφής, συμπληρώνεται ως προς το οικ. έτος 2011 (χρήση 2010), την **31-12-2021**.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η με αριθ. / 1-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, εκδόθηκε την 1-7-2020, ήτοι εντός της προβλεπόμενης, από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ.2 του ν.2238/1994, δεκαετίας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας, ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση, κατά το έτος 2020, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΤΗΣ ΜΕ ΑΡΙΘ. / 1-7-2020 ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡΟΔΟ ΤΗΣ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΗΣ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 28 ΠΑΡ.2 ΤΟΥ Ν.4174/2013 ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 η φορολογική διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου....».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η ως άνω τεθείσα προθεσμία δεν είναι αποκλειστική αλλά ενδεικτική και δεν άγει σε καμία περίπτωση σε ακύρωση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης καθώς έχει τεθεί από το νομοθέτη προκειμένου να προσδιοριστεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να δρα η φορολογική διοίκηση γεγονός που σε κάθε περίπτωση εξαρτάται από το πλήθος των υποθέσεων προς διεκπεραίωση. Εξάλλου σύμφωνα με την παγία αρχή του δημοσίου δικαίου, η οποία αποτυπώνεται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Αντιστοίχως, νομολογιακά γίνεται παγίως δεκτό ότι οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές, αν δεν ορίζονται ρητώς ως αποκλειστικές ή δεν προκύπτει σαφώς αντίθετη βούληση του νομοθέτη, δηλαδή η Διοίκηση δύναται να ενεργήσει και μετά τη λήξη των πιο πάνω προθεσμιών μέσα σε εύλογο χρόνο (ενδεικτικά ΣτΕ 2993/2014, 2809/2012, βλ. επίσης ΣτΕ 3762/2009, 4311, 4876/2012).

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας, ως προς την έκδοση της με αριθ. / 1-7-2020 προσβαλλόμενης πράξης μετά την πάροδο της προβλεπόμενης στο άρθρο 28 παρ.2 του ν.4174/2013 προθεσμίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΕΙΨΗ ΝΟΜΙΜΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΟΥΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ

Επειδή, η έκδοση της με αριθ. / 1-7-2020 προσβαλλόμενης πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή, των διατάξεων

του άρθρου 113 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994), 13 §2γ και 65 του Κ.Τ.Χ, των διατάξεων των άρθρων 2,23,25,28,30,34,37&72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) και των διατάξεων των άρθρων 1&2 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της §17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: *«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«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 τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: *«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της

οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Ακαθάριστο εισόδημα» του ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253) ορίζεται ότι: «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 προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

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

α)

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, σύμφωνα με το άρθρο 32 «Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.3296/2004, ορίζεται ότι:

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

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά 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.

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.».

Επειδή στην συγκεκριμένη περίπτωση σύμφωνα με την ΠΟΛ.1027/4-2-2008 «Κωδικοποίηση ΜΣΚΚ Κωδικοποίηση ΜΣΚΚ και ΣΚΚ - Ελ. Επαγγελμ.» αναφέρεται ότι για την δραστηριότητα «Ναυπηγείο πλωτών μέσων (κατασκευή ή επισκευή), εκτός των αναφερομένων στους Κ.Α. 2110, 2115 και 2116» (Κωδ. 2026) ο Μικτός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Σ.Κ) ανέρχεται σε **11%.**

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 6 της ΠΟΛ.1018/ 7-2-2007 «Κοινοποίηση διοικητικής κωδικοποίησης των πινάκων των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, που εφαρμόζονται κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων» αναφέρεται ότι: «6. Για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των

επιχειρήσεων της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών, (μετά την προσθήκη των λογιστικών διαφορών), με τον συντελεστή που προκύπτει με βάση όσα έχουν προαναφερθεί και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή που περιλαμβάνεται στον κοινοποιούμενο πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα με τον τρόπο αυτό 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 διπλασίου του οικείου συντελεστή του πίνακα.».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την από 1-7-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρίας, οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010), ανέρχονται σε ποσό 392.777,35€, ενώ τα δε εικονικά φορολογικά στοιχεία ανέρχονται σε ποσό 55.224,00€, ήτοι ποσοστό 14,05% επί των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος ορθώς εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 32 «Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του ν.2238/1994 για τη διαχειριστική χρήση 2010 (οικονομικό έτος 2011). Συνεπώς ο προσδιορισμός από τον έλεγχο των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας εταιρίας είναι νόμιμος και ο περί αντιθέτου ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 1-7-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ επί της οποίας εδράζεται η με αριθ./1-7-2020 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010) της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 28-7-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθμό/ 1-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ.

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

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/ 1-7-2020) Οικονομικού Έτους 2011 (Χρήση 2010)

Διαφορά φόρου	37.151,20€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	39.729,49€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	76.880,69€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη νομική οντότητα.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.