



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 10/07/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: **1366**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-...-**2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες επεξεργασίας και διανομής νερού μέσω αγωγών και διεύθυνση έδρας στην, επί της οδού αριθ. 0 - Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό .../**06-02-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από ...-...-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας δημοτικής επιχείρησης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./06-02-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας δημοτικής επιχείρησης πρόστιμο ύψους 22.573,86 €, λόγω της μη ζήτησης-λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τουλάχιστον μία περίπτωση αξίας 90.295,44 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε λόγω της διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου στις χρήσεις 2011-2013 και στα φορολογικά έτη 2014-2016 από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ./2012 εντολής ελέγχου και της υπ' αριθ./23-01-2014 εντολής έρευνας του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθμό πρωτοκόλλου/22-9-2011 και .../2016 έγγραφα της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, τα οποία έλαβαν αριθμό πληροφοριακού δελτίου Νο .../2012 & .../2016, προκειμένου να διενεργηθεί από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης φορολογικός έλεγχος στην Δ.Ε.Υ.Α σχετικά με την έκδοση από την προσφεύγουσα μεταχρονολογημένων επιταγών και την μη ζήτηση-λήψη φορολογικών στοιχείων από τους προμηθευτές της.

Σε εκτέλεση της ως άνω εισαγγελικής παραγγελίας αρχικά συνεργείο ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης μετέβη στην και στο Δημαρχείο όπου βρίσκεται το γραφείο του συμπαραστάτη του Δημότη του Δήμου όπου και διενεργήθηκε συλλογή στοιχείων από τον φάκελο του αρχείου του, κατόπιν της έρευνας που διεξήγαγε ο ίδιος και συμπληρωματική κατάσταση σχετικά με τις μεταχρονολογημένες επιταγές.

Επίσης το ως άνω συνεργείο ελέγχου μετέβη στην ελεγχόμενη δημοτική επιχείρηση, η οποία επίσης εδρεύει στο κτίριο του Δήμου από την οποία ζητήθηκε με πρόσκληση και η οποία προσκόμισε στην ως άνω υπηρεσία τα ακόλουθα:

α) Τα αντίγραφα και τα πρωτότυπα των μεταχρονολογημένων επιταγών σύμφωνα με την κατάσταση που έλαβε το Σ.Δ.Ο.Ε. από τον συμπαραστάτη του Δημότη

β) Όλα τα στοιχεία που αφορούν στις ως άνω επιταγές (ήτοι: ένταλμα πληρωμής, εκδοθέν φορολογικό στοιχείο, σύμβαση, απόφαση του προέδρου, πρακτικό παραλαβής του εκτελεσθέντος έργου).

γ) Ταμειακά υπόλοιπα του ταμείου και των καταθέσεων όψεως (λογαριασμός 38 του ΓΛΣ) για το πρώτο τρίμηνο του 2011.

δ) Καρτέλες όλων των προμηθευτών της ως άνω δημοτικής επιχείρησης από την 01-01-2008 έως και την ημέρα του ελέγχου.

Περαιτέρω από την επεξεργασία των ως άνω στοιχείων διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν επιχειρήσεις-προμηθευτές οι οποίες εμφανίζονται στις καρτέλες της προσφεύγουσας με χρεωστικό υπόλοιπο (δηλαδή είχαν πληρωθεί μεγαλύτερα χρηματικά ποσά από την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων).

Για το λόγο αυτό το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης προέβη στον φορολογικό έλεγχο των ακόλουθων αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων:

- 1) - ΑΦΜ
- 2) - ΑΦΜ
- 3) - ΑΦΜ
- 4) - ΑΦΜ
- 5) - ΑΦΜ
- 6) - ΑΦΜ
- 7) - ΑΦΜ
- 8) - ΑΦΜ
- 9) - ΑΦΜ
- 10) - ΑΦΜ
- 11) - ΑΦΜ
- 12) - ΑΦΜ
- 13) - ΑΦΜ
- 14) - ΑΦΜ
- 15) - ΑΦΜ
- 16) - ΑΦΜ
- 17) - ΑΦΜ

Περαιτέρω ο έλεγχος της προσφεύγουσας επιχείρησης συνεχίστηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στην οποία διαβιβάστηκε η ως άνω εισαγγελική παραγγελία, βάσει της υπ' αρ./2017 εντολής ελέγχου. Από τον διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. με τις προμηθεύτριες εταιρίες, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2015 δε ζήτησε - δεν έλαβε παραστατικά αξίας από την επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ, ποσού 90.295,44 €, που

αντιστοιχούν στο χρεωστικό υπόλοιπο της καρτέλας προμηθευτή κατά την ημερομηνία διακοπής της επιχείρησης του προμηθευτή, ήτοι κατά την 05/01/2015. Η προσφεύγουσα παρέδωσε στην ως άνω προμηθεύτρια επιχείρηση, κατά την 29/09/2010, δύο (2) μεταχρονολογημένες επιταγές συνολικής αξίας 7.000,00 € και στις 24/11/2010 μία (1) μεταχρονολογημένη επιταγή αξίας 4.500,00 € οι οποίες σύμφωνα με την καρτέλα του ως άνω προμηθευτή δεν εξοφλήθηκαν αλλά επέστρεψαν στην προσφεύγουσα δημοτική επιχείρηση και έγινε αντιλογισμός στις 28-12-2011. Επίσης η προσφεύγουσα δημοτική επιχείρηση έδωσε στις 23/09/2010 μεταχρονολογημένη επιταγή (με ημερομηνία λήξης κατά την 20-02-2011) αξίας 3.300,00 € για την οποία η προσφεύγουσα προέβη σε αντιλογισμό κατά την 31/12/2015.

Ο έλεγχος αναζήτησε τα δικαιολογητικά από την προσφεύγουσα δημοτική επιχείρηση, από τα οποία να αποδεικνύεται η μη είσπραξη των επιταγών από τον προμηθευτή, βάσει των οποίων έγιναν οι αντιλογισμοί, όμως δεν κατέστη δυνατόν να ανεβρεθούν. Ως εκ τούτου, προέβη στον καταλογισμό της παράβασης στο φορολογικό έτος 2015 της μη ζήτησης-λήψης φορολογικών στοιχείων αξίας ισόποσης με το ποσό των τεσσάρων επιταγών δηλαδή ποσού 14.800,00 €.

Με τα με αρ. πρωτ./28-11-2017 και ΕΜΠ/1-12-2017 - έγγραφα της τράπεζας ALPHA BANK που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο, κατόπιν της κοινοποίησης του υπ' αριθ./2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήσης προς ακρόαση, πιστοποιείται ότι:

Ως προς την επιχείρηση «.....», οι υπ' αρ.,, και επιταγές συνολικής αξίας 11.500,00 € δεν εισπράχθηκαν ποτέ, ενώ για την υπ' αριθ. επιταγή ποσού 3.300,00 €, η οποία σφραγίστηκε κατά την 05/04/2011, η προσφεύγουσα προσκόμισε την υπ' αριθ. ../23-02-2010 Απόδειξη Πληρωμής, με την οποία αποδεικνύεται ότι η επιταγή δόθηκε σε άλλο πρόσωπο.

Κατόπιν τούτου, στα πλαίσια του ελέγχου, για το φορολογικό έτος 2015 επιβλήθηκαν το αντίστοιχα πρόστιμο των ΕΛΠ (ν. 4308/2014) και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/...-...-**2018** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής Αρχής είναι αόριστοι, αβάσιμοι και μη νόμιμοι για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή των χρήσεων 2008, 2009 και 2010. Η περίοδος κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν πληρωμές σύμφωνα με την καρτέλα συναλλασσομένου ήταν αρχικά τα έτη 2008, 2009 και 2010 και όχι το φορολογικό έτος 2015. Στην υπό κρίση περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου, για τη διενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής εγγραφής και για την επιβολή προστίμου στις ως άνω χρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας, από τη λήξη του έτους κατά το οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης. Η εν λόγω παραγραφή ισχύει και για τις

παραβάσεις του ΚΒΣ, στο οποίο παραπέμπει το ΠΔ 186/1992. (άρθρο 9 παρ 5 του Ν. 2523/1997). Σχετική με τα ανωτέρω είναι και η υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση του ΣτΕ. (βλ. υπ' αριθ. 1623/2016 απόφαση του ΣτΕ). Εσφαλμένα οι προσδιορισμοί που αναφέρονται στην οριστική πράξη επιβολής προστίμου, αναφέρουν ότι αφορούν τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015, όπου το ποσό των 90.295,44 ευρώ φαίνεται ως χρεωστικό υπόλοιπο με 31.12.2015, ενώ αφορά πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν στα έτη 2008, 2009 και 2010. Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε μετά την πάροδο της προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

- 2) Ελαττωματική και ανεπαρκής η προσβαλλόμενη πράξη. Παράβαση της αρχής της νομιμότητας κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, (με την έννοια του όρου της ΕΣΔΑ). Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου από τη φορολογική αρχή.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, περί παράβασης της αρχής της νομιμότητας και περί ελλιπούς αιτιολογίας

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή με τις διατάξεις των παρ 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α'251/24-11-2014), ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας

παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. ...».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση.... 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. 5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).** Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) **Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.** β) **Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.** γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. ...9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως

και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων. 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. 11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού...14. **Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου** από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής: α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα».

Επειδή με τις διατάξεις των παρ 3, 4, 5, 7, 10 και 11 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο. 4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας. 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή....7. **Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.** 10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου. γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών. ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής. στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων. 11. **Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου».**

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ 2 περ ε΄ του άρθρου 11 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύνатаι να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση».

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1003/31-12-2014 της ΓΓΔΕ με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις») διευκρινίστηκε ότι: «3.1.1 Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία» όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και στοιχεία» ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) του παρόντος νόμου. 3.1.2 Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων. Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:.... ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων, ια) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών, 3.1.3 Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις. ...8.11.1 **Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι η λύση της παραγράφου 10 ακολουθείται και στην περίπτωση που η οντότητα συναλλάσσεται ως αγοραστής με άλλη υποκείμενη στον παρόντα νόμο οντότητα, η οποία για οποιοδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης άρνησης έκδοσης τιμολογίου για το σύνολο ή μέρος της συναλλαγής**».

Επειδή περαιτέρω, στο Παράρτημα Α- Ορισμοί του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «**Λογιστικό σύστημα (accounting system)**: Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα λογιστικά αρχεία και τις διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία, αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την

καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία», όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι: ...ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την εισπραξη χρημάτων και χρεογράφων, ζ) τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας, θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών, ια) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών, ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της, ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών, ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία».

Επειδή βάσει των προπαρατεθεισών διατάξεων είναι προφανές ότι η οντότητα οφείλει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει αναλυτικά, από τις εγγραφές στα βιβλία της και τα σχετικά παραστατικά, και να θέτει την τεκμηρίωση αυτή στη διάθεση του ελέγχου. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις.

Επειδή με τις διατάξεις των παρ 3 και 5 του άρθρου 7 του Ν4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ...στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170)».

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/20-11-2015 με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.

4174/2013, άρθρα 53-62), ορίζεται ότι: «**5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)** Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 9 ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 3 ν. 4342/2015, Α' 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' ν. 4337/2015). Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων: α. Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ... Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013) και μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω».

Επειδή για τα φορολογικά έτη (τις χρήσεις) από το έτος 2014 και μετά εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), τόσο για τη φορολογία εισοδήματος όσο και στα πρόστιμα ΚΦΔ, οι οποίες προβλέπουν πενταετή παραγραφή και κατ' εξαίρεση εικοσαετή παραγραφή για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Ειδικότερα με την παρ. 1 του εν λόγω άρθρου 36 προβλέπεται ότι η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός 5 ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός 5 ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. Δηλαδή για τη φορολογία εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (Φυσικών και Νομικών Προσώπων), που οι σχετικές δηλώσεις υποβάλλονται εντός του επομένου έτους 2016, ο χρόνος παραγραφής εντός του οποίου η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να εκδώσει τις σχετικές πράξεις καταλογισμού αρχίζει την 1.1.2017 και περατώνεται στις 31.12.2021.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 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».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1...Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων...3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο 64 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, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι

δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν.4337/15, συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης» (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.).

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή στην περίπτωση 5 της παρ. 2.2.501 του [Ε.Γ.Λ.Σ.](#) ορίζεται ότι: « στο λογαριασμό 50.05 «προκαταβολές σε προμηθευτές» είναι δυνατό να παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται σε προμηθευτές προκαταβολικά για την εκτέλεση παραγγελιών, εκτός από όσα αφορούν πάγια στοιχεία, τα οποία παρακολουθούνται, ή στο λογαριασμό 15.09 «προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων» ή στο λογαριασμό 50.08 «προμηθευτές εσωτερικού λογ. παγίων στοιχείων» ή στο λογαριασμό 32.00 «παραγγελίες παγίων στοιχείων», σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτ. 5 της παρ. 2.2.109. Ο λογαριασμός 50.05 κινείται στις περιπτώσεις που, κατά την κρίση της οικονομικής μονάδας, οι προκαταβολές οι οποίες δίνονται σε προμηθευτές αφορούν σημαντικές παραγγελίες που η εκτέλεσή τους απαιτεί πολύ χρόνο. Στις άλλες περιπτώσεις οι προκαταβολές σε προμηθευτές χρεώνονται απευθείας στους οικείους προσωπικούς λογαριασμούς τους. Με την ολική ή μερική εκτέλεση της παραγγελίας το υπόλοιπο - ολικό ή μερικό - του λογαριασμού 50.05 μεταφέρεται στη χρέωση του οικείου προσωπικού λογαριασμού του προμηθευτή».

Επειδή στο άρθρο 266-Δημοτικές και κοινοτικές ανώνυμες εταιρείες του Ν. 3463/2006 (Κύρωση του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων), ορίζεται ότι: «4. Η πρόσληψη προσωπικού, η σύναψη συμβάσεων μίσθωσης έργου, καθώς και η σύναψη συμβάσεων ανάθεσης έργων, προμηθειών, μελετών και υπηρεσιών από τις δημοτικές ή κοινοτικές ανώνυμες εταιρείες διενεργούνται βάσει των αντίστοιχων κανόνων που ισχύουν για τις δημοτικές ή κοινοτικές

κοινοφελείς επιχειρήσεις» στην παρ 2 του άρθρου 257 ορίζεται ότι: «2. Η σύναψη συμβάσεων ανάθεσης των έργων, υπηρεσιών, μελετών και προμηθειών των κοινοφελών επιχειρήσεων, καθώς και η σύναψη συμβάσεων μίσθωσης έργου διενεργείται σύμφωνα με τις αντίστοιχες ρυθμίσεις που ισχύουν για τους Ο.Τ.Α.».

Επειδή η σύναψη συμβάσεων μίσθωσης έργου, καθώς και η σύναψη συμβάσεων ανάθεσης έργων, προμηθειών, μελετών και υπηρεσιών από τις δημοτικές ανώνυμες εταιρείες, οι προϋποθέσεις και οι όροι ανάθεσης και η ανάλογα εφαρμοζόμενη διαδικασία (ανοικτός, κλειστός διαγωνισμός, ανάθεση με διαπραγμάτευση) τα κριτήρια και η διαδικασία αξιολόγησης και επιλογής, πρέπει να διέπονται από τις αρχές της διαφάνειας και αντικειμενικότητας, όπως αυτές συνάγονται από την ισχύουσα νομοθεσία.

Επειδή κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων λαμβάνονται υπόψη οι γενικές αρχές της λογιστικής μεταξύ των οποίων είναι και η ακόλουθη γενική λογιστική **αρχή της πλήρους ή επαρκούς αποκάλυψης της δράσης της οικονομικής μονάδας**, βάσει της οποίας η οικονομική μονάδα (οντότητα) οφείλει να παρέχει, μεταξύ άλλων και πληροφορίες για σημαντικά γεγονότα και υποχρεώσεις που προέρχονται από αναθέσεις ή αναλήψεις συμβατικών υποχρεώσεων και άλλες συμβατικές ή από την ισχύουσα νομοθεσία επιβαλλόμενες υποχρεώσεις, εφόσον η πληροφορία αυτή είναι ουσιώδης για τη χρηματοοικονομική της θέση.

Επειδή, από την προσφεύγουσα δεν διευκρινίστηκαν το είδος των προμηθειών, τα κριτήρια και η διαδικασία αξιολόγησης και επιλογής των φερόμενων ως προμηθευτών, ούτως ώστε να εξασφαλίζονται οι αρχές της διαφάνειας και αντικειμενικότητας, όπως αυτές συνάγονται από την ισχύουσα νομοθεσία.

Δεδομένου ότι από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο συμβάσεις ανάθεσης προμηθειών ή έργου, ή υπηρεσιών με τον φερόμενο ως «προμηθευτή», που να αποδεικνύουν το αληθές των ως άνω ισχυρισμών περί προκαταβολών στα έτη 2008 2009 και 2010, στις οποίες να αποτυπώνεται η συμφωνία αυτή περί «ανάθεσης έργου ή προμηθειών ή υπηρεσιών» και συνακόλουθα οι «δοθείσες προκαταβολές», σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ως άνω νομοθετικές διατάξεις και βάσει της νόμιμης διαδικασίας που όφειλε να ακολουθηθεί από την προσφεύγουσα και δεν νοείται κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, αλλά ούτε είναι σύνηθες σε συναλλαγές των Δήμων και των αντίστοιχων δημοτικών επιχειρήσεων (και κατ' επέκταση του Δημοσίου) να δίδονται προκαταβολές και μάλιστα τέτοιου ύψους, χωρίς συμβάσεις αναδοχής έστω και με απευθείας ανάθεση και να μην έχει εξασφαλίσει, η «χορηγούσα την προκαταβολή» δημοτική επιχείρηση, όλα τα εχέγγυα και τα αποδεικτικά μέσα που να αποδεικνύουν ότι υφίσταται σχέση, βάσει έγγραφης σύμβασης ανάθεσης, ήτοι ως «αναθέτουσας αρχής» που ανέθεσε τη συγκεκριμένη

προμήθεια ή υπηρεσία στον προμηθευτή «ανάδοχο», στον οποίο χορήγησε την επίμαχη «προκαταβολή».

Επειδή, το γεγονός της ύπαρξης προκαταβολών (απαίτησης) σε τηρούμενους λογαριασμούς και στα βιβλία της προσφεύγουσας, για χρονικό διάστημα πέντε και πλέον ετών, (χωρίς μάλιστα να τηρούνται και σε λογαριασμούς τάξεως), δε συνάδει με τα συναλλακτικά ήθη. **Επιπροσθέτως από την προσφεύγουσα δεν έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης, δεδομένου ότι δεν άσκησε δικαστική αγωγή, όπου, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αφορούσε σε έργο που δεν εκτελέστηκε.**

Επειδή οι προκαταβολές, βάσει των Αρχών δημοσιονομικής διαχείρισης-εποπτείας (Ν. 4270/2014), χορηγούνται μετά την υπογραφή της σύμβασης και εφόσον προβλέπεται απ' αυτήν, χορηγείται δε στον προμηθευτή προκαταβολή σε ποσοστό μέχρι 50% της συνολικής συμβατικής αξίας, χωρίς ΦΠΑ. Η προκαταβολή είναι έντοκη από της καταβολής, επιβαρυνόμενη με το ύψος επιτοκίου που καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών βάσει των διατάξεων του άρθρου 84 του ν. 2362/95 και χορηγείται με κατάθεση ισόποσης εγγύησης. Το ποσό της προκαταβολής που χορηγείται και ο τόκος που αντιστοιχεί σε αυτήν μέχρι την οριστική ποσοτική και ποιοτική παραλαβή του υλικού από τον φορέα συμψηφίζεται κατά την εξόφληση της συμβατικής αξίας ή της αξίας κάθε τμηματικής παράδοσης.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, φορολογικά παραστατικά (Τιμολόγια-ΔΑ ή ΤΠΥ) εκδόσεως του προμηθευτή, συμβάσεις ανάθεσης προμηθειών ή έργων, εντάλματα πληρωμής, πρακτικά παραλαβής, που να αποδεικνύουν τους ως άνω ισχυρισμούς.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθμό πρωτοκόλλου .../22-9-2011 και .../2016 έγγραφα της Εισαγγελίας Πρωτοδικών ..., τα οποία έλαβαν αριθμό πληροφοριακού δελτίου Νο ../2012 & ../2016, προκειμένου να διενεργηθεί αρχικά από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης και κατόπιν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης φορολογικός έλεγχος στην Δ.Ε.Υ.Α σχετικά με την έκδοση από την προσφεύγουσα μεταχρονολογημένων επιταγών και την μη ζήτηση-λήψη φορολογικών στοιχείων από τους προμηθευτές της, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι υπ' αριθ./2012 και/23-01-2014

εντολές ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης και η υπ' αριθ.....
.../2016 εντολή ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, συντάχθηκε η από 08/12/2017 έκθεση
ελέγχου ΚΒΣ από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και απεστάλη με το αριθ. πρωτ. /11-12-2017 διαβιβαστικό
έγγραφο στη Δ.Ο.Υ. (αριθ. εισερχομένου εγγράφου /18-12-2017). Στη συνέχεια εκδόθηκε
από τη φορολογούσα αρχή η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου φορολογικού έτους
2015.

Βάσει των ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2015 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 36
παράγραφος 1 του ν. 4174/2013, περί πενταετούς παραγραφής, και ως εκ τούτου δεν έχει παρέλθει
ο χρόνος παραγραφής για το υπό κρίση έτος.

Κατά συνέπεια, οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία
αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της
Δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ** και της επικύρωση της υπ' αριθ.
.../06-02-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 φορολογικού
έτους 2015, του Προϊσταμένου της

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την
παρούσα απόφαση:**

Πρόστιμο ΕΛΠ:

Πρόστιμο άρθρου 7 § 5 του Ν. 4337/2015	Φορολογικό έτος 2015
	90.295,44 X 25% = 22.573,86 €
	Σύνολο: 22.573,86 €

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 ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.