



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 13/06/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: **1219**

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 ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.» - **ΑΦΜ** .., με διακριτικό τίτλο «..» με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο .. και διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού .. αριθ. . - Τ.Κ. ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό **.././.-2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης 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. .. Θεσσαλονίκης, 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 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. ../.-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας πρόστιμο ύψους 500,00 €, λόγω της μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων για τις υπό κρίση χρήσεις.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε λόγω της διενέργειας μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2009-2013 από τη Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ 1159/2011, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. 82/07-03-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση των υπ' αριθ. ../.-2017 και ../.2013 εντολών ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. πρωτ. .../...2013 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012 με την οποία αιτείτο ποσό επιστροφής ύψους 50.000,00 ευρώ. Από τον έλεγχο στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. προέκυψε, ότι σύμφωνα με το ρητ 2, το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ. .../...-2013 εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, η συγκεκριμένη αίτηση επιστροφής ΦΠΑ θα έπρεπε να διεκπεραιωθεί με έλεγχο. Στα πλαίσια του ελέγχου η φορολογική αρχή απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ. ../.-2014 έγγραφο παροχής πληροφοριών προς το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, το οποίο με το υπ' αριθ. πρωτ. ../.-2014 έγγραφο του ενημέρωσε ότι εκκρεμεί έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση και, κατόπιν αιτήσεως της φορολογικής αρχής, απέστειλε τον φάκελο στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αξιολογηθεί στα πλαίσια του διενεργούμενου ελέγχου.

Στον ως άνω φάκελο περιέχονταν ανώνυμη καταγγελία, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα επιχείρηση από το 2008 και μετά, σε συνεννόηση με τους πελάτες της, υπερτιμολογεί τα τιμολόγια που κόβει σε αυτούς, με σκοπό να λάβουν παράνομα διπλάσια επιδότηση από το κράτος, μέσω ένταξης των έργων αυτών σε επιδοτούμενα προγράμματα και να μην επιβαρυνθούν καθόλου για την επένδυση των φωτοβολταϊκών πάρκων και την διαφορά της επιδότησης την μοιράζονται. Για να πετύχουν την παράνομη είσπραξη των επιδοτήσεων χρησιμοποιούν διάφορες μεθόδους όπως: 1) Τριγωνικές αγορές μέσω Κυπριακών και άλλων αλλοδαπών εταιρειών 2) Εικονικές πληρωμές των τιμολογίων μέσω καταθέσεων και επιταγών 3) Καταβολή εικονικών προμηθειών σε αλλοδαπές

εταιρείες (Κυπριακές, αγγλικές κλπ) 4) Εικονικές μειώσεις του μετοχικού κεφαλαίου για την κάλυψη του πλεονασματικού ταμείου και είσπραξη των παράνομων επιδοτήσεων από τον, ο οποίος κρατά μέρος αυτής και το υπόλοιπο το δίνει στους πελάτες του μαύρα.

Στα πλαίσια του ελέγχου, επιδόθηκε την πρώτη μέρα του ελέγχου η υπ' αριθμ. .../-2017 εντολή ελέγχου καθώς και η υπ' αριθμ. πρωτ. ./.-2017 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 ώστε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου όλα τα τηρούμενα βιβλία, τα στοιχεία και κάθε άλλο σχετικό έγγραφο για τις υπό κρίση χρήσεις. Στα δύο ως άνω έγγραφα περιγράφονταν επακριβώς οι ελεγχόμενες χρήσεις, οι ελεγχόμενες φορολογίες ο τόπος διενέργειας του ελέγχου καθώς και ο χρόνος διάρκειας του ελέγχου. Η προσφεύγουσα μέχρι την ολοκλήρωση του παρόντος ελέγχου, δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση της φορολογικής αρχής και δεν επέδειξε στον έλεγχο τα τηρούμενα εμπορικά της βιβλία, τα παραστατικά προκειμένου να διενεργηθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της κλειστής αποθήκης και της ορθής αποτίμησης των αποθεμάτων τέλους χρήσης και τα δελτία αποστολής προκειμένου να διενεργηθεί η ελεγκτική επαλήθευση της έκδοσης των αντίστοιχων τιμολογίων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 του ΠΔ 186/1992 και 13 του ν. 4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις της

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, επιβλήθηκε από τον έλεγχο το αντίστοιχο πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ (Ν. 4174/2013) και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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

- 1) Η αποδιδόμενη στην προσφεύγουσα κατηγορία φορολογικής παράβασης του ΚΦΔ του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη, ελλείπει οποιασδήποτε μορφής υποκειμενικής υπαιτιότητας. Τα αναλυτικώς εκτιθέμενα πραγματικά περιστατικά πρέπει να αξιολογηθούν υπό το πρίσμα του νομοθετικού πλαισίου. Ο ελεγκτής αναφέρεται σε δήθεν μη επιδειχθέντα βιβλία και στοιχεία. Πάγια πρακτική του ελέγχου σε παρούσες περιπτώσεις, είναι η κοινοποίηση συγκεκριμένης των αιτουμένων βιβλίων και στοιχείων πρόσκληση προς την ελεγχόμενη επιχείρηση. Στην παρούσα περίπτωση, ότι ζητήθηκε παραδόθηκε κατά τον επιτόπιο έλεγχο, ο δε ελεγκτής δεν της επέδωσε καμία πρόσκληση. Ο έλεγχος αναφέρθηκε σε δήθεν μη επίδειξη εμπορικών βιβλίων (μετόχων, γενικών συνελεύσεων κλπ.). Αφενός μεν αμέσως μετά τέθηκαν στη διάθεσή του, αφετέρου δε, δεν αφορούν λογιστικά βιβλία και τα οποία, έως το 2012 τηρούντο αθεώρητα, από δε το έτος 2013 έπαψαν να τηρούνται, ως μη έχοντα καμία φορολογική χρησιμότητα. Δεδομένου ότι στη σελίδα 5 του σημειώματός ελέγχου την συγκεκριμένη παράβαση την καταλογίζει στο φορολογικό έτος 2017, είναι κατανοητό ότι ο έλεγχος καταλογίζει φορολογική παράβαση για μη υφιστάμενα φορολογικά αρχεία κατά το συγκεκριμένο έτος.

- 2) Ο ελεγκτής αναφέρεται συνεχώς σε εγκυκλίους διαταγές, προκειμένου να καλύψει τις ελεγκτικές του αδυναμίες. Πέραν του απαραδέκτου της προφανούς προσπάθειας επιβολής αίολης προσωπικής εκτίμησης με νομοθετήματα που έχουν παλαιοντολογική αξία, υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 4174/2013 περί Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.
- 3) Η προσφεύγουσα αμφισβητεί επίσης κατά πόσον οι εκθέσεις ελέγχου, τα φύλλα προσδιορισμού, οι πράξεις και τα πρόστιμα, συντάχθηκαν και ελέγχθηκαν από τέσσερις (4) υπαλλήλους, πήραν δε αριθμούς από χειρόγραφο πρωτόκολλο, την .../2017, ημέρα Παρασκευή και τελευταία εργάσιμη ημέρα του έτους 2017. Σημειώνεται δε, ότι την με αρ. πρωτ. .. έκθεση απόψεων της την κατέθεσε στις ...2017. Συνεπώς, είναι ανθρωπίνως αδύνατον να πραγματοποιήθηκαν έλεγχοι, αντικρούσεις, να εκδόθηκαν πράξεις, φύλλα και πρόστιμα με δεκάδες υπολογισμούς και όλα αυτά να ελέγχθηκαν από το σύνολο της ιεραρχίας της Δ.Ο.Υ., την 29^η δε του μήνα να είχαν υπογραφεί κιάλας, ενώ ο καθ' αυτού έλεγχος κράτησε εννέα μήνες. Η επίμαχη πράξη επιβολής προστίμου έχει λάβει α/α TAXIS .../2018. Είναι προφανής ο χρόνος έκδοσής της.
- 4) Οι αναφερόμενες στο αρ. πρωτ.../2017 υπόμνημά της αιτιάσεις σε σχέση με τις αποδιδόμενες σ' αυτή φορολογικές παραβάσεις, έχουν ως εξής: Η κατάρτιση της απογραφής, επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. ως βασική υποχρέωση των επιχειρήσεων που τηρούν υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα. Η επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής της περιουσίας. Οι οδηγίες της υπ' αριθμόν 2160/2008 Εγκ. ΥΠΕΕ αφορούν τους ελέγχους για την ορθότητα των στοιχείων που καταχωρίζονται στο βιβλίο απογραφών. Ειδικότερα, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, η σχετική εγκύκλιος αναφέρει ότι θα πρέπει να γίνεται ποσοτική επαλήθευση των εμπορεύσιμων ειδών με σημαντική αξία εφόσον η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης. Σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. 1658 ΕΞ/2016 απάντηση σε ερώτηση από την ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ. ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ), σχετικά με τον τρόπο τήρησης του βιβλίου απογραφών, η επιτροπή απάντησε ότι τα σχετικά θέματα καθορίζονται από τα άρθρα 3 και 4 του νόμου 4308/2014, βάσει των οποίων οι οντότητες πρέπει να τηρούν αναλυτικά αρχεία, ενιαία ή συνδυασμούς αυτών από τα οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των φορολογικών υποχρεώσεων, και να είναι ευχερής οποιοσδήποτε έλεγχος. Τα εν λόγω αρχεία μπορούν να τηρούνται σε οποιαδήποτε μορφή (χειρόγραφη ή και ηλεκτρονική). Πέραν αυτών δεν υπάρχουν άλλες υποχρεώσεις. Βάσει των ανωτέρω γίνεται πρόδηλη η θέση της Επιτροπής ΣΛΟΤ πως τα λογιστικά αρχεία

(φορολογικά βιβλία), τηρούνται είτε σε έγγραφη είτε σε ψηφιακή μορφή, είτε σε συνδυασμό αυτών, αρκεί να είναι ευχερής ο έλεγχος. Στην προκειμένη περίπτωση, τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού υφίσταντο σε ηλεκτρονική μορφή η οποία και επιδείχτηκε στον έλεγχο, μη υφισταμένων δε αυτών των στοιχείων δεν θα μπορούσε να συνταχθεί ο ισολογισμός κάθε ελεγχόμενου έτους, καθώς και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων. Φυσικά κάτι τέτοιο δεν συνέβη και η προσφεύγουσα, ως μη έχουσα υποχρέωση και εφόσον δεν της ζητήθηκε, δεν εκτύπωσε εκ των ηλεκτρονικών της αρχείων τις συγκεκριμένες λογιστικές εγγραφές, κάτι που φυσικά άμεσα θα πραγματοποιούσε και μπορεί να παραδώσει και τώρα στην ελέγχουσα αρχή. Ο έλεγχος αναφέρει ότι υφίστανται αρνητικά υπόλοιπα σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας. Με προσχηματικό τρόπο ο οποίος αγγίζει τον δόλο, εμφανίζει δέκα οκτώ (18) τραπεζικούς της λογαριασμούς με μηδενικό υπόλοιπο κατά την 31/12 εκάστου έτους, οι οποίοι χρεώθηκαν με μεταγενέστερη αναδρομική εγγραφή από τις αντισυμβαλλόμενες τράπεζες ένα ελάχιστο ποσό εξόδων που ποικίλει από -0,01€!!! έως και -23,27€, τα δε extre των τραπεζών παραλήφθηκαν από αυτήν αργότερα, πιθανώς δε, λόγω του ανυπάρκτου του ποσού, δεν λήφθηκαν υπόψη από τους υπαλλήλους του λογιστηρίου. Είναι χαρακτηριστικό ότι το χρεωστικό άθροισμα των δέκα οκτώ (18) αυτών τραπεζικών λογαριασμών, ανέρχεται συνολικά σε 95,99€ για το 2011, 41,71€ για το 2012 και 76,92€ για το 2013.

- 5) Ως προς τις καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές από τον έλεγχο. Δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να κρίνει τη σκοπιμότητα της δαπάνης και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών. Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα πρέπει να αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος και έκθεση Φ.Π.Α. με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Στην προκειμένη περίπτωση η απάντηση της Ελεγκτικής Υπηρεσίας στις αιτιολογημένες απόψεις της (σελίδα 39 έκθεσης Φ.Π.Α. και 67 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος) ήταν ότι η ελεγχόμενη με το υπ' αριθμ. πρωτ. .../-2017 υπόμνημα της δεν κομίζει στον έλεγχο νέα στοιχεία τα οποία να διαφοροποιούν το αποτέλεσμα του. Η συγκεκριμένη θέση δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση αιτιολόγηση των δοθέντων απαντήσεών μας, αλλά αγωνιώδη προσπάθεια της ελεγκτικής αρχής να δομήσει υποτιθέμενες φορολογικές παραβάσεις, ώστε τα βιβλία της ελεγχόμενης να καταστούν ανακριβή, τα δε αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου να προσδιοριστούν εξωλογιστικά. Η συγκεκριμένη πρακτική της φορολογικής αρχής με βάση τις διατάξεις του Ν. 2238/1984 Κ.Φ.Ε. που ίσχυσε έως και την 31/12/2013 είναι παγία και οδηγεί στην καταστροφή τις επιχειρήσεις, για τον λόγο δε αυτό ο μεταγενέστερος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 4172/2013 που ισχύει για φορολογικά έτη από 1/1/2014, δεν δίνει το δικαίωμα στη

φορολογική αρχή να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών, αλλά σε περίπτωση θεώρησης απόκρυψης εσόδων, αφού αποδείξει ότι πράγματι πρόκειται περί απόκρυψης, να τα προσθέσει στα δηλωθέντα, χωρίς τη δυνατότητα εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών. Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε με βάση την ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 εγκύκλιο διαταγή. Ο έλεγχος στην 9^η σελίδα της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται στην ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 εγκύκλιο διαταγή του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)» και στην ΠΟΛ. 1165/2.8.2012 εγκύκλιο διαταγή του Υπ. Οικονομικών.

- 6) Από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος(γεγονότα τα οποία επιφέρουν επί πλέον φορολογία και στον Φ.Π.Α.) προκύπτουν: Στη σελίδα (4) και στο κεφάλαιο 2.4 Τηρηθέντα βιβλία αναφέρεται κατά λέξη «Κατηγορία βιβλίων Κ.Β.Σ.: Η επιχείρηση στις χρήσεις 2011 και 2012 τηρούσε βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, ενώ την χρήση 2013 η ελεγχόμενη τήρησε διπλογραφικά βιβλία ΚΦΑΣ». Από που ο έλεγχος είχε πρόσβαση στα βιβλία της ελεγχόμενης εφόσον δεν της επιδείχθηκαν; Στις σελίδες (9 έως 12) της επίμαχης έκθεσης ελέγχου, υφίσταται η κατάσταση λογαριασμών της επιχείρησης και για τα τρία ελεγχόμενα έτη. Ειδικότερα εμφανίζονται επακριβώς τα ποσά ανά έτος του λογαριασμού 24 (Αποθέματα έναρξης α' και β' υλών και υλικών συσκευασίας), Λ. 25 (Αποθέματα αναλωσίμων) κλπ. Είναι άξιον απορροίας πως είναι δυνατόν ο ελεγκτής να μην είχε πρόσβαση στις απογραφές της επιχείρησης και σε λοιπά της βιβλία και να αναλύει όλους τους λογαριασμούς της στην έκθεση ελέγχου. Στη σελίδα (13) της επίμαχης έκθεσης ελέγχου και ειδικά στο κεφάλαιο 5.3.1 (Έλεγχος 1^{ης} ημέρας), αναφέρει κατά λέξη ότι την 29/5/2017 θεωρήθηκε από τον έλεγχο η σελίδα 100 του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού με ΑΠΘ/10-02-2011. Η παράγραφος αναφέρεται αναλυτικά σε όλα τα θεωρηθέντα βιβλία.
- 7) Σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22-12-2017) οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Στην προκειμένη περίπτωση, υπολογίστηκαν προσαυξήσεις σύμφωνα με τον Ν. 2523/1997, αντί για πρόστιμα και τόκους του Ν. 4174/2013 περί Κ.Φ.Δ. Σημειώνουμε ότι η υποτιθέμενη ημέρα έκδοσης των φύλλων, πράξεων και προστίμων, απέχει κατά μία εβδομάδα από τον δημοσιευθέντα στο Φ.Ε.Κ. 201/22.12.2017.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί του ότι είναι αβάσιμη η καταλογιζόμενη σ' αυτή πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ και περί της μνείας του ελέγχου σε εγκυκλίους διαταγές

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, στις παρ 2 και 3 του άρθρου 13 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης. 3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, στις παρ 1 και 2 του άρθρου 14 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε

πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 5 του άρθρου 7 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε για τις χρήσεις 2011-2012, ορίζεται ότι: «5.Οι ανώνυμες εταιρίες τηρούν βιβλίο πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων, βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και βιβλίο μετόχων. Οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης τηρούν βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίο πρακτικών διαχείρισης».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1004/2013 της ΓΓΔΕ, με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ), στη παρ 10 του άρθρου 4, ορίζεται ότι: «Άρθρο 4 - Παράγραφος 10. Μη υποχρέωση τήρησης Διοικητικών και Διαχειριστικών βιβλίων από Α.Ε. και Ε.Π.Ε. Από 1/1/2013 καταργείται η υποχρέωση τήρησης διοικητικών και διαχειριστικών βιβλίων από τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. Έτσι από την ημερομηνία αυτή παύουν να τηρούν, οι Α.Ε. βιβλία πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων, βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και βιβλίο μετόχων και οι Ε.Π.Ε. βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίων πρακτικών διαχείρισης».

Επειδή περαιτέρω, με το αρ. πρωτ. Δ15Α 1008247 ΕΞ 15.1.2013 έγγραφο της ΓΓΔΕ, με θέμα (Μη υποχρέωση τήρησης, για φορολογικούς σκοπούς, διοικητικών και διαχειριστικών βιβλίων από Α.Ε. και Ε.Π.Ε.), ορίζεται ότι: «Σε συνέχεια της εγκυκλίου μας ΠΟΛ.1004/4.1.2013, διευκρινίζουμε τα ακόλουθα, αναφορικά με το θέμα: Η υποχρέωση τήρησης των διοικητικών και διαχειριστικών βιβλίων από τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ., όπως ίσχυαν μέχρι 31/12/2012, είχε θεσπιστεί για φορολογικούς σκοπούς και ήταν ανεξάρτητη από την υποχρέωση τήρησης των εν λόγω βιβλίων από διατάξεις άλλων νόμων όπως των κ.ν. 2190/1920, 3190/1955, κλπ.. Η κατάργηση των προαναφερομένων διατάξεων του Κ.Β.Σ. από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. καταργεί την υποχρέωση αυτή από φορολογικής πλευράς και δεν καταργεί την υποχρέωση τήρησης των εν λόγω βιβλίων που έχει θεσπιστεί από διατάξεις άλλων νόμων».

Επειδή, στις παρ 1 και 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α)....

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,..... **η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.**

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α).....

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1.

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου».

Επειδή περαιτέρω 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:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

.....

γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ')

Για παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σε μη υπόχρεο τήρησης βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακοσίων (500) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. δ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' δ' της παρ. 2 του άρθ. 54).

Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα/πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο.

Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. που ίσχυαν μέχρι 31.12.2014, για τις δραστηριότητές που εντάσσονται σε διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων.

Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης η μη προσκόμιση στοιχείων εκ μέρους του φορολογούμενου, εφόσον γι' αυτά προβλέπεται αυτεπάγγελτη αναζήτηση».

Επειδή σύμφωνα με τη ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013) αναφέρεται ότι:« Κατόπιν των ανωτέρω εφεξής **για εντολές που εκδίδονται** για υποθέσεις που έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1072/8.4.2011 και μέχρι τη χρήση 2009 θα εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν 4174/2013. Για τις μετέπειτα χρήσεις εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.4174/2013. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που δεν έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1072/8.4.2011 Σημειώνεται ότι για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας Κ.Β.Σ. (διπλογραφικά βιβλία) και έχουν κλείσει ισολογισμό μετά την 30.6.2011 εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την ΠΟΛ.1159/22-7-2011 (σχετ.ΠΟΛ.1138/15.6.2011 Α.Υ.Ο.)».

Επειδή, ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ. πρωτ. .../...-2017 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/13, βάσει της οποίας ζήτησε να προσκομιστούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, στα οποία συμπεριλαμβάνονταν και **το βιβλίο πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων, το βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και το βιβλίο μετόχων**, καθώς και κάθε άλλο σχετικό έγγραφο, γεγονός που αποδεικνύει ότι τηρήθηκε από τον έλεγχο η προβλεπόμενη από τις σχετικές διατάξεις διαδικασία.

Επειδή η προσφεύγουσα, προκειμένου να στηρίξει την άποψη της, περί αβασιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, επικαλείται ότι τα ζητηθέντα εμπορικά βιβλία, αφενός μεν αμέσως μετά τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου, αφετέρου δε, δεν αφορούν λογιστικά βιβλία τα οποία έως το 2012 τηρούνταν αθεώρητα.

Επειδή η υποχρέωση τήρησης των διοικητικών και διαχειριστικών βιβλίων για τις χρήσεις 2011-2012 από την προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του ΠΔ 186/1992, όπως ίσχυαν μέχρι 31/12/2012, **είχε θεσπιστεί για φορολογικούς σκοπούς** και ως εκ τούτου όφειλε να προσκομίσει στον έλεγχο **το βιβλίο πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων, το βιβλίο πρακτικών του διοικητικού**

συμβουλίου και το βιβλίο μετόχων, ενημερωμένα μέχρι και τη χρήση του 2012. Στη σελ . 15 της από 29/12/2017 έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι τα προαναφερθέντα (εμπορικά) βιβλία ουδέποτε τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος εξέδωσε τη προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 λόγω της μη ανταπόκρισης της σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (μη επίδειξη των διοικητικών και διαχειριστικών βιβλίων της) και όχι της μη τήρησης των λογιστικών της βιβλίων. Επίσης βάσει των διευκρινήσεων που παρέχονται στην ΠΟΛ 1252/20-11-2015 σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, **η ως άνω παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και το πρόστιμο επιβάλλεται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα/πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο** και σωστά επιβλήθηκε στο φορολογικό έτος 2017.

Επειδή σύμφωνα με τις παρ 1 και 2 του άρθρου 9 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

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.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί του χρόνου έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 παρ. 4 του ΚΔΔ 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 ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά».

Επειδή, στα ημεδαπά δημόσια έγγραφα ο ΚΔΔ απονέμει τεκμήριο γνησιότητας, που καλύπτει τόσο την προέλευση όσο και το ανόθευτο του περιεχομένου τους. Το τεκμήριο αυτό είναι μαχητό, αλλά μόνη δυνατότητα «ανταπόδειξης» εναντίον του προβλέπεται η προσβολή του ως πλαστού.

Ο νομοθέτης καλύπτει το ανόθευτο του περιεχομένου των δημοσίων εγγράφων με τεκμήριο αυξημένης ισχύος. Στο περιεχόμενο του εγγράφου περιλαμβάνεται και η χρονολόγησή του. Επομένως, η **αμφισβήτηση της χρονολόγησης του εγγράφου** μπορεί να γίνει μόνο με την προσβολή του εγγράφου για πλαστότητα (ΑΠ 1754/2007, ΝΟΜΟΣ). Το τεκμήριο αυτό ανατρέπεται αποκλειστικά με την προσβολή των εγγράφων αυτών για πλαστότητα (άρθρο 460 ΚΠολΔ). **Ο σχετικός ισχυρισμός έχει το χαρακτήρα ένστασης** (ΕφΑθ 266/1998, ΕλλΔνη (1998), 623, Π. Αρβανιτάκης, ζητήματα αποδεικτικών εγγράφων (κατά τον ΚΠολΔ), 1992, σελ. 79, Ν.Νίκας, πολιτική δικονομία, τομ. ΙΙ, 2005, σελ. 544). Ο διάδικος που προβάλλει την πλαστότητα φέρει και το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού του (ΕφΑθ 266/1998, ΕλλΔνη (1998), 623). Το δικαστήριο δεν μπορεί να λάβει υπόψη του την πλαστότητα του (δημοσίου ή ιδιωτικού εγγράφου), ακόμα και αν αποδεικνύεται από το αποδεικτικό υλικό που προσκομίζεται, εφόσον δεν έχει προταθεί κατά τρόπο παραδεκτό σχετική ένσταση (βλ. ενδ. ΑΠ 1403/2002, ΝΟΜΟΣ).

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη ../13 και η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου έχουν εκδοθεί κατά την ../2017.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο, πέμπτο, έκτο και έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, περί λογιστικών διαφορών, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και περί της μη εφαρμογής των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του π.δ. 18/89, λόγοι που θεμελιώνουν την αίτηση ακυρώσεως είναι: 1) αναρμοδιότητα της διοικητικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, 2) παράβαση ουσιώδους τύπου που έχει ταχθεί για την ενέργεια της πράξης, 3) παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης του νόμου, 4) κατάχρηση εξουσίας, όταν η πράξη της Διοικήσεως φέρει μεν καθεαυτή όλα τα στοιχεία της νομιμότητας, γίνεται όμως για σκοπό καταδήλως άλλον από εκείνον για τον οποίο έχει νομοθετηθεί. Λόγοι ακυρώσεως που προβάλλονται **αλυσιτελώς** απορρίπτονται.

Επειδή εν προκειμένω, εφόσον με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εξετάζεται το πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 και όχι η φορολογία εισοδήματος, ή ΚΒΣ, καθίσταται σαφές ότι οι εν λόγω ισχυρισμοί περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, περί του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού και περί λογιστικών διαφορών, είναι απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.» - **ΑΦΜ** ..,

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

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2017
	500,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.