



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 13/06/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: **1218**

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: α) της με αριθμό ..**/.../...-2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, β) της με αριθμό ...**/.../...-2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου

01/01/2012-31/12/2012 και γ) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων 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 επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας πρόστιμο ύψους 600,00 €, λόγω της μη ορθής τήρησης του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού και των γενικών αρχών της λογιστικής για την υπό κρίση χρήση.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας πρόστιμο ύψους 600,00 €, λόγω της μη ορθής τήρησης του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού και των γενικών αρχών της λογιστικής για την υπό κρίση χρήση.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας πρόστιμο ύψους 600,00 €, λόγω της μη ορθής τήρησης του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού και των γενικών αρχών της λογιστικής για την υπό κρίση χρήση.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν λόγω της διενέργειας μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2009-2013 από τη Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις της 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. .../...-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 πλεοναοματικού 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 και από τις ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των παρ 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1037/2005, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλογραφικά), διενεργήθηκε έλεγχος και ως προς την ορθή τήρηση του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού για τις υπό κρίση μη παραγραφόμενες χρήσεις, και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

ΧΡΗΣΗ 2011

Μη ορθή τήρηση του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού από την προσφεύγουσα, στο οποίο ήταν καταχωρημένη, για την υπό κρίση χρήση μόνο η ποσοτική και αξιακή απογραφή ειδών τέλους χρήσης. Επίσης από τον έλεγχο προέκυψαν αρνητικά υπόλοιπα σε τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε η προσφεύγουσα συνολικού ποσού ύψους -116,12 € στην υπό κρίση χρήση. Οι παραβάσεις αυτές επισύρουν τις κυρώσεις της περ. ζ' της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, ως ισχύει.

ΧΡΗΣΗ 2012

Μη ορθή τήρηση του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού από την προσφεύγουσα, στο οποίο ήταν καταχωρημένη, για την υπό κρίση χρήση μόνο η ποσοτική και αξιακή απογραφή ειδών τέλους χρήσης. Επίσης από τον έλεγχο προέκυψαν αρνητικά υπόλοιπα σε τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε η προσφεύγουσα συνολικού ποσού ύψους -23,71 € στην υπό κρίση χρήση. Οι παραβάσεις αυτές επισύρουν τις κυρώσεις της περ. ζ' της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, ως ισχύει.

ΧΡΗΣΗ 2013

Μη ορθή τήρηση του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού από την προσφεύγουσα, στο οποίο ήταν καταχωρημένη, για την υπό κρίση χρήση μόνο η ποσοτική και αξιακή απογραφή ειδών τέλους χρήσης. Επίσης από τον έλεγχο προέκυψαν αρνητικά υπόλοιπα σε τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε η προσφεύγουσα συνολικού ποσού ύψους -76,02 € στην υπό κρίση χρήση. Οι παραβάσεις αυτές επισύρουν τις κυρώσεις της περ. ζ' της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, ως ισχύει.

Κατόπιν τούτου, στα πλαίσια του ελέγχου, για τις υπό κρίση χρήσεις επιβλήθηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων 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 φορολογικών παραβάσεων του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη, ελλείπει οποιασδήποτε μορφής υποκειμενικής υπαιτιότητας. Τα αναλυτικώς εκτιθέμενα πραγματικά περιστατικά πρέπει να αξιολογηθούν υπό το πρίσμα του νομοθετικού πλαισίου. 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 (χειρόγραφο 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 extreme 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. 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.

- 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) Παραγραφή της χρήσης 2011. Στην υπό κρίση περίπτωση, η Οριστική Πράξη προστίμου της χρήσης 2011, της επιδόθηκε στις 19 Ιανουαρίου 2018, όταν είχε ήδη παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό. 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 29/12/2017, ημέρα Παρασκευή και τελευταία εργάσιμη ημέρα του έτους 2017. Σημειώνεται

δε, ότι την με αρ. πρωτ. ... έκθεση απόψεων της την κατέθεσε στις2017. Συνεπώς, είναι ανθρωπίνως αδύνατον να πραγματοποιήθηκαν έλεγχοι, αντικρούσεις, να εκδόθηκαν πράξεις, φύλλα και πρόστιμα με δεκάδες υπολογισμούς και όλα αυτά να ελεγχθηκαν 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. Οι επίμαχες πράξεις επιβολής προστίμου έχουν λάβει α/α TAXIS/2018. Είναι προφανής ο χρόνος έκδοσής τους.

- 4) 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.

- 5) 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 κατάστρωση 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 .../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.
- 6) 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 αβάσιμες οι καταλογιζόμενες σ' αυτή πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ 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 υποχρεων, 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 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 1 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.....».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 7 του άρθρου 24 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις, ορίζεται ότι: «7. Οι προθεσμίες που ορίζονται για την εκτύπωση των βιβλίων που προβλέπονται από τις παραγράφους 1 έως και 5 του άρθρου αυτού, τελούν υπό την προϋπόθεση ότι όταν ζητηθεί εγγράφως από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ή από τον εξουσιοδοτημένο από αυτόν υπάλληλο, είναι δυνατή η εκτύπωση σε αθεώρητο μηχανογραφικό χαρτί αμέσως των υπολοίπων όλων ή μερικών λογαριασμών του γενικού καθολικού, του βιβλίου αποθήκης καθώς και του υπολοίπου ταμείου και εντός δύο ημερών όλων ή μερικών των βιβλίων που τηρούνται μέχρι την

ημέρα, που σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού, έπρεπε να έχει γίνει εισαγωγή των στοιχείων στον Η/Υ. Εφόσον είναι αντικειμενικά αδύνατη η εκτύπωση αυτή μέσα στις παραπάνω προθεσμίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο εξουσιοδοτημένος από αυτόν υπάλληλος μπορεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, να τις παρατείνει. Οι προθεσμίες ενημέρωσης και εκτύπωσης των βιβλίων με τις τρέχουσες συναλλαγές παρατείνεται αυτοδίκαια για όσο χρόνο ορίζεται για τις παραπάνω εκτυπώσεις. Τα δεδομένα που είναι αποθηκευμένα σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3, 4 και 6 του άρθρου αυτού, καθώς και της παραγράφου 6 του άρθρου 27 του ίδιου Κώδικα εκτυπώνονται εντός τριών (3) ημερών, όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η ανωτέρω προθεσμία μπορεί να παρατείνεται μέχρι δεκαπέντε (15) ημέρες, εφόσον η εκτύπωση των δεδομένων αυτών είναι εξαιρετικά δυσχερής στην προβλεπόμενη προθεσμία. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ 1, 4, 5 και 6 του άρθρου 27 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις, ορίζεται ότι: «1.Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από το άρθρο 17 του Κώδικα αυτού, **προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας. Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους. 4. Τα πάντα περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία: α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) αποσβέσεις και γ) αναπόσβεστη αξία. Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία. 5. Κατ' εξαίρεση των οριζόμενων στην προηγούμενη παράγραφο, για τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους. 6. Για τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία παρακολουθούνται με περιληπτικούς – γενικούς λογαριασμούς, μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών τα υπόλοιπα μόνο των οικείων λογαριασμών, εφόσον ανάλυση καθενός λογαριασμού καταχωρείται σε καταστάσεις ή ισοζύγια ή αποθηκεύεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης. Ειδικά για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσης και η τρέχουσα αξία».**

Επειδή, σύμφωνα με παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για τη χρήση 2013, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με την περ 2 της παρ 10 του άρθρου 4 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για τη χρήση 2013, ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης: 10.2. **Βιβλίο απογραφών στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου.** ... Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.Δ. 1123/1980. Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται: α) Τα αποθέματα τα οποία καταγράφονται στο βιβλίο ή σε καταστάσεις διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης, την ποσότητα, την κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, καθώς και τη συνολική του αξία, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο. β) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία αναγράφονται κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με την αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, τις αποσβέσεις τους και την αναπόσβεστη αξία τους. Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών. Κατ' εξαίρεση, τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, με το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, τις αποσβέσεις και την αναπόσβεστη αξία τους. γ) Τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών με τα υπόλοιπα μόνο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών, εφόσον ανάλυση καθενός λογαριασμού δίνεται στον έλεγχο. Ειδικά για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσης κι η τρέχουσα αξία. δ) Τα αποθέματα κυριότητας άλλου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στις

εγκαταστάσεις του κατ' είδος και ποσότητα, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία.....».

Επειδή περαιτέρω με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1024/15-02-2007 του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζεται ότι: «Παράγραφος 31.1. Αποθήκευση της ανάλυσης των λοιπών (πλην παγίων και αποθεμάτων) στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (έναρξη ισχύος από 22/12/2006). Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της [παραγράφου 6 του Άρθρου 27](#) και παρέχεται η δυνατότητα αποθήκευσης σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα της ανάλυσης των λοιπών (πλην παγίων και αποθεμάτων) στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, που καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μόνο με τα υπόλοιπα των οικείων λογαριασμών. Με την προϊσχύουσα διάταξη η ανάλυση αυτή έπρεπε να εκτυπώνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού σε αθεώρητες καταστάσεις και για την αποθήκευση των δεδομένων της σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα απαιτείτο έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις της προϊσχύουσας περίπτωσης ιγ' της παραγράφου 2 του Άρθρου 36, η οποία και καταργείται με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του Άρθρου 32 του κοινοποιούμενου νόμου. Η δυνατότητα αυτή δίνεται με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τα τρία τελευταία εδάφια της [παραγράφου 7 του Άρθρου 24](#) και ισχύει από 22/12/2006, καταλαμβάνει δηλαδή τις διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν έχει παρέλθει η προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της [παραγράφου 8 του Άρθρου 17](#)...».

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: «...**Καταχώρηση λοιπών στοιχείων απογραφής.** Όσον αφορά την καταχώρηση στο εν λόγω βιβλίο των λοιπών στοιχείων (πάγια, έπιπλα και σκεύη, λοιπά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού) οι σχετικές διατάξεις της υποπαραγράφου αυτής είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις των [παραγράφων 4, 5 και 6 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. \(Π.Δ. 186/1992\)](#) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων...».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ 3 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:..... ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή ομοίως 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: «β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5 - Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 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), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:... ζ. Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων, ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

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, η λογιστική είναι επιστημονική – διπλογραφική μέθοδος ποσοτικού προσδιορισμού • καταγραφής/παρατήρησης (διαπίστωση λογιστικών γεγονότων με ορισμένα παραστατικά /δικαιολογητικά π.χ. τιμολόγια) • ανάλυσης (καθορισμό λογιστικής εγγραφής και καταχώρισή της με χρονολογική σειρά στο Ημερολόγιο) • κατάταξης (ταξινόμηση στο Καθολικό σε τάξεις) λογιστικών γεγονότων από τα οποία αποκαλύπτει στις ενδιαφερόμενες ομάδες συνοπτικά πληροφοριακά στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις (που σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.1.του άρθρου 42α του Ν. 2190/1920 συνεχής παρακολούθηση των μεταβολών των στοιχείων της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης με τη λειτουργία των λογαριασμών.

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 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 ως προς την ορθή εφαρμογή, από μέρους της, των διατάξεων του άρθρου 27 του Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) και της παρ 10 του άρθρου 4 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ως προς την απογραφή, επικαλείται τις διατάξεις των άρθρων 3 και 4 του ν.4308/2014 και την υπ' αριθ. 1658 ΕΞ/2016 απάντηση σε ερώτηση από την ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ. ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ), αναφορικά με το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού και ότι «.... Τα λογιστικά αρχεία (φορολογικά βιβλία) τηρούνται είτε σε έγγραφη είτε σε ψηφιακή μορφή είτε σε συνδυασμό αυτών αρκεί ο έλεγχος να είναι ευχερής.....», επίσης «... για τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού τα οποία παρακολουθούνται με περιληπτικούς – γενικούς λογαριασμούς, μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μόνο τα υπόλοιπα των οικείων λογαριασμών εφόσον καταχωρείται ανάλυση καθενός λογαριασμού σε καταστάσεις ή ισοζύγια.....».

Επειδή οι διατάξεις του ν.4308/2014 και η απάντηση του ΣΛΟΤ αναφέρονται και εφαρμόζονται σε χρήσεις από 1/1/2015 και επομένως δεν εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής του οι υπό κρίση χρήσεις 2011, 2012 και 2013. Στις χρήσεις 2011 και 2012 ίσχυε το ΠΔ 186/92 και κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 27 ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από το άρθρο 17 του Κώδικα αυτού, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών **όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας**, Στη χρήση 2013 ίσχυε ο ΚΦΑΣ όπου σε αντίστοιχη διάταξη του, περ 2 της παρ 10 του άρθρου 4 του Ν. 4093/2012, ορίζει ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί και Βιβλίο απογραφών στο οποίο μετά από καταμέτρηση **καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου.**

Επειδή περαιτέρω η υπ' αριθμ, 2160/2008 Εγκύκλιος ΥΠΕΕ που επικαλείται η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αφορά σε **προληπτικό έλεγχο της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων.**

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. πρωτ. **1586 πε ΕΞ 31-1-2012** γνωμοδότηση του ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ) με θέμα Λογιστικός χειρισμός αρνητικού υπολοίπου λογαριασμού όψεως τέλους χρήσεως σε σχετικό ερώτημα, το ΣΛΟΤ αποφάνθηκε ότι: «Ο εν λόγω λογαριασμός μπορεί να αποτελεί μέρος των ταμιακών διαθεσίμων και να παρακολουθείται λογιστικά με τα ταμιακά διαθέσιμα (καταθέσεις όψεως). Στο τέλος της χρήσεως

μπορεί επίσης να εμφανίζεται (αφαιρετικά) στα ταμιακά διαθέσιμα, με την προϋπόθεση ότι το σύνολο των ταμιακών διαθεσίμων δεν καταλήγει εκ του λόγου αυτού σε αρνητικό. Τα προαναφερόμενα προβλέπονται από την παράγραφο 8 του Δ.Λ.Π. 7 «Κατάσταση Ταμιακών Ροών», το σχετικό κείμενο του οποίου και παρατίθεται.

[Ο τραπεζικός δανεισμός γενικά θεωρείται ότι αποτελεί μία χρηματοδοτική δραστηριότητα. Όμως, σε μερικές χώρες, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί που είναι εξοφλητέοι όταν ζητηθεί, συνιστούν ένα αναπόσπαστο τμήμα της ταμιακής διαχείρισης μιας οικονομικής οντότητας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί συμπεριλαμβάνονται στα στοιχεία των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων.

Ένα χαρακτηριστικό αυτών των τραπεζικών διακανονισμών είναι ότι το υπόλοιπο στην τράπεζα συχνά μεταβάλλεται από θετικό σε αρνητικό (υπερανάλληψη)]».

Επειδή με «σύμβαση υπερανάλληψης» η τράπεζα επιτρέπει την πραγματοποίηση πληρωμών μέσω του λογαριασμού, ακόμη και αν αυτός δεν έχει τροφοδοτηθεί επαρκώς, για δεδομένο ποσό και για χρονικό διάστημα και κόστος που προκαθορίζονται. Οι συμβάσεις υπερανάλληψης επιβαρύνουν με κάποιο κόστος το οποίο χρεώνεται κάθε μήνα ή εξάμηνο. Ορισμένες τράπεζες προσφέρουν αυτόματα το δικαίωμα της υπερανάλληψης κατά το άνοιγμα τρεχούμενου λογαριασμού. Το ποσό και η διάρκεια της επιτρεπόμενης υπερανάλληψης, αναγράφεται στη συναφθείσα με τη τράπεζα σύμβαση κατά το άνοιγμα του λογαριασμού, ή στους γενικούς όρους της τράπεζας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων λόγω της μη ορθής τήρησης του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού και της μη τήρησης των γενικών αρχών της λογιστικής, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του ΠΔ 186/1992 και ΚΦΑΣ για τις επιχειρήσεις που τηρούν Γ' κατηγορίας-διπλογραφικά βιβλία, αντίστοιχα και όχι της μη τήρησης του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα καταχώρησε στο με αριθμό θεώρησης .../10-2-2011 βιβλίο απογραφών και ισολογισμού μόνο την ποσοτική και αξιακή απογραφή των εμπορευσίμων ειδών τέλους χρήσεως και όχι τους υπόλοιπους λογαριασμούς, όπως προβλέπεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις. Συνεπώς ορθά η φορολογική αρχή επέβαλε το σχετικό πρόστιμο της μη ορθής τήρησης του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού σε κάθε ελεγχόμενη χρήση.

Περαιτέρω για το πρόστιμο της μη τήρησης των αρχών της λογιστικής σχετικά με τα αρνητικά υπόλοιπα μικρής αξίας των λογαριασμών όψεως της εταιρίας με αριθμό, και, αυτά προέκυψαν εξαιτίας των χρεωστικών τόκων και τραπεζικών εξόδων, με τα οποία επιβάρυναν οι τράπεζες τους εν λόγω λογαριασμούς και δεν κατέστη δυνατό να εισπραχθούν λόγω μη ύπαρξης επαρκούς υπολοίπου στους λογαριασμούς αυτούς, πρόκειται δε για λογιστικό υπόλοιπο, το οποίο απεικονίζεται ορθά στα τηρούμενα βιβλία, εφόσον συμφωνεί με τα extre των τραπεζών και είναι επιτρεπτό, σύμφωνα με την αριθμ. πρωτ. 1586/31-1-2012 γνωμοδότηση του ΣΛΟΤ, με την

προϋπόθεση ότι το σύνολο των ταμιακών διαθεσίμων δεν καταλήγει εκ του λόγου αυτού σε αρνητικό υπόλοιπο. Συνεπώς τα επιβαλλόμενα πρόστιμα του άρθρου 5 παρ. 6 του ν. 2523/97 περί μη τήρησης των αρχών της λογιστικής λόγω αρνητικού υπολοίπου στους λογαριασμούς όψεως θα πρέπει να ακυρωθούν.

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 γίνονται μερικώς αποδεκτοί, ως προς το πρόστιμο που καταλόγισε η φορολογική αρχή για τα αρνητικά υπόλοιπα στους λογαριασμούς όψεως.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί της παραγραφής του δικαιώματος του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης που αφορά τη χρήση 2011 και της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων το 2018

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋποχρεώσεων 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

εμπíπτουν 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, πριν εκπνεύσει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για **επιβολή** προστίμου για την εν λόγω χρήση, εκδόθηκε η υπ' αριθ. .../.../...-**2017** επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και ως εκ τούτου η παραγραφή διακόπηκε με την έκδοση της.

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 οι προσβαλλόμενες πράξεις ../., .../.. και/2017 και η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου έχουν εκδοθεί κατά την 29/12/2017.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο πέμπτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί μη επίδειξης των τηρούμενων βιβλίων, 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 με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εξετάζονται τα πρόστιμα του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) και του ΚΦΑΣ(Ν. 4092/2012) και όχι η φορολογία εισοδήματος, ή ΚΦΔ καθίσταται σαφές ότι οι εν λόγω ισχυρισμοί περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, περί μη προσκόμισης βιβλίων και περί των λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος, είναι οπωσδήποτε απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «. ..» - **ΑΦΜ ... και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:** α) της με αριθμό/...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, β) της με αριθμό .../.../...2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και γ) της με αριθμό .../.../...2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης

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

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ

Πρόστιμο ΚΒΣ Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011– 31/12/2011	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
	900,00 /3 = 300,00 € 900,00 /3 = 300,00 € ΣΥΝΟΛΟ: 600,00 €	900,00 /3 = 300,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	300,00 €	

Πρόστιμο ΚΒΣ Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012– 31/12/2012	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
	900,00 /3 = 300,00 € 900,00 /3 = 300,00 € ΣΥΝΟΛΟ: 600,00 €	900,00 /3 = 300,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	300,00 €	

Πρόστιμο ΚΒΣ Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013– 31/12/2013	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
	900,00 /3 = 300,00 € 900,00 /3 = 300,00 € ΣΥΝΟΛΟ: 600,00 €	900,00 /3 = 300,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	300,00 €	

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.