



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη : 29-5-2018

Αριθμός απόφασης: 1099

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 εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «...» – **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στη, επί της οδού - Τ.Κ. κατά: **1)** της με αριθμό .../.../.....**2017** πράξης επιβολής προστίμου επί

παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017, **2)**της με αριθμό .../...../.....**2017** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 **3)**της με αριθμό .../...../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011) και **4)**της με αριθμό/..../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από-2018 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 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./...../.....**2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ποσού **500,00€**, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής να θέσει στη διάθεση του ελέγχου ακριβή αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων.
2. Με την υπ' αριθμ./...../.....**2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ποσού **300,00 €**, λόγω ανακριβούς υποβολής στοιχείων του άρ.20 παρ.1 του Π.Δ/τος 186/92.
3. Με την υπ' αριθμόν/..../2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 (οικονομικού έτους 2012), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 6.997,50€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 8.397,00€ ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό 15.394,50€**. Από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/2011-31/12/2011, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 7

και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων.

4. Με την υπ' αριθμόν .../...../2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος προστιθέμενης αξίας 8.190,60€, πλέον πρόσθετος φόρος 9.828,72 €, ήτοι **συνολικό ποσό 18.019,32€**,

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από-2017 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ., Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α και Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ., οι οποίες συντάχθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1159/2011, δυνάμει της υπ' αριθμ./2014 εντολής ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. ΔΕΣ Α 1102646/2012 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών ελέγχων προς την Δ.Ο.Υ., με το οποίο κοινοποιήθηκε στην ως άνω Δ.Ο.Υ., το υπ' αριθμ. πρωτ./.....2012 έγγραφο της Οικονομικής Επιθεώρησης, σύμφωνα με το οποίο θα έπρεπε να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος στην παραπάνω επιχείρηση για όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις κατά τις οποίες η ελεγχόμενη διοικούνταν ή είχε σχέση με τον «.....» ΑΦΜ αλλά και συναλλαγές με συγκεκριμένες επιχειρήσεις οι οποίες αναλυτικά αναφέρονται στο παραπάνω έγγραφο.

Κατόπιν αυτού, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέστειλε στην προσφεύγουσα επιχείρηση την υπ' αριθμ. πρωτ. /.....2016 γνωστοποίηση ελέγχου, ενώ στις-2017 θυροκολλήθηκε στην έδρα της προσφεύγουσας η με αρ. πρωτ./.....2017 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013 για να ορίσει τον τόπο και το χρόνο ελέγχου και να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο. Στις-2017 απεστάλη με ταχυδρομική επιστολή στο διαχειριστή της ελεγχόμενης, η υπ' αριθμ. πρωτ. /.....2017 «ΕΙΔΙΚΗ ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ Οικιοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών» και η με αρ. πρωτ./.....2011 πρόσκληση ελέγχου προκειμένου αυτός να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία – στοιχεία για την ελεγχόμενη χρήση.

Η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αθεώρητες εκτυπώσεις μηνιαίων ισοζυγίων τριτοβάθμιων λογαριασμών και αντίγραφα των περιοδικών δηλώσεων και εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προέβη στις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζει η Πολ. 1159/2011 με βάση όσα στοιχεία διέθετε. Επειδή ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας κατέστη αδύνατος, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων αυτής στη φορολογική αρχή, τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Στη φορολογία Φ.Π.Α. ο έλεγχος δέχθηκε τις δηλωθείσες εκροές στην εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., καθώς αυτές συμφωνούσαν με τις δηλωθείσες εκροές της δήλωσης Φ.Ε., αλλά δεν δέχθηκε τις δηλωθείσες εισροές και τον αναλογούντα σε αυτές φόρο εισροών, λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, με εξαίρεση αυτές που προσδιορίστηκαν σε

προγενέστερο προσωρινό έλεγχο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και αφορούν το μήνα Απρίλιο.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-**2018** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Άκυρη εντολή ελέγχου καθώς σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 4174/2013, οι εντολές ελέγχου που εκδίδονται μετά την 1/1/2014 έχουν χρόνο ισχύος έξι μήνες. Στην προκειμένη περίπτωση, εκδόθηκε εντολή ελέγχου το 2014 και χωρίς να υπάρχει οποιαδήποτε παράταση ισχύος αυτής, μετά από τρία και πλέον χρόνια εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Η παραπάνω παρανομία της διοίκησης προκαλεί στην προσφεύγουσα πρόδηλη βλάβη, καθώς επέβαλε εξοντωτικά πρόστιμα και φόρους, ενώ ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε πολύ μετά την παρέλευση εύλογου χρόνου.
- 2) Παράτυπη πρόσκληση. Δεν υπήρξε καμία άρνηση για ανταπόκριση της προσφεύγουσας στο φορολογικό έλεγχο, καθώς μόλις η προσφεύγουσα έλαβε γνώση της πρόσκλησης ελέγχου, άμεσα, προσκόμισε στον έλεγχο τα στοιχεία που της ζητήθηκαν. Η απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών λόγω προσκόμισης αθεώρητων καταστάσεων είναι προδήλως αβάσιμη, καθώς με τον Κ.Φ.Α.Σ η θεώρηση των βιβλίων καταργήθηκε, ενώ οι αθεώρητες καταστάσεις δεν δημιουργούν κανένα πρόβλημα στον έλεγχο καθώς το ηλεκτρονικό αρχείο είναι αυτό που ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα.
- 3) Παράνομος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.1 του Κ.Β.Σ. στις επιχειρήσεις με βιβλία Γ' κατηγορίας δεν προβλέπεται δυνατότητα ελέγχου εκτός της επαγγελματικής έδρας του ελεγχόμενου, εκτός και αν έχει γίνει κατάσχεση στοιχείων. Οι προσβαλλόμενες εκθέσεις δεν πληρούν κανένα από τα παραπάνω στοιχεία. Συνεπώς, είναι ανατιολόγητες.
- 4) Έλλειψη αιτιολογίας της υπ' αριθμ./...../.....2017 ΑΕΠ.
- 5) Εφαρμογή ευμενέστερης διάταξης. Από το σύνολο των διατάξεων των άρθρων 14, 23, 25 και 27 του Ν. 4174/2013 δεν προκύπτει ότι υφίσταται η διαδικασία προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατά συνέπεια, η πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων δεν επάγει έννομα αποτελέσματα και η σχετική αιτιολογία για τον καταλογισμό προβάλλεται αβάσιμα. Περαιτέρω, με το άρθρο 4 παρ.1 του Ν. 4110/2013 καταργήθηκε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ενώ με το άρθρο 14 του Ν. 4093/2012 καταργήθηκε ο Κ.Β.Σ. και κατά συνέπεια οι διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος. Αντίστοιχα, με το άρ.71 του Ν. 4337/2015 καταργήθηκαν τα άρθρα 19 ως 21 του Ν.2523/97.
- 6) Διογκώνεται ο φερόμενος ως οφειλόμενος Φ.Π.Α. καθώς κατά την έκδοση της πράξης εφαρμόστηκε η διάταξη του άρ. 38 παρ. 3 του Ν. 1642/1986 και προσδιορίστηκαν

εξωλογιστικά τα εισοδήματα της προσφεύγουσας. Δεν αναγνωρίστηκαν οι εκροές και προέκυψε διογκούμενο ποσό Φ.Π.Α.

7) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 «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.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

«α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ.1 του ν. 4174/2013 «Ο οριζόμενος «ή οι οριζόμενοι», από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος «ή υπάλληλοι», «φέρουν», έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου,

η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, «ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης»

και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
 - β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
 - γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
 - δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
 - ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
 - στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.
- Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ.4 του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013 «Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η προθεσμία διάρκειας του ελέγχου δεν είναι ανατρεπτική ή αποκλειστική ως προς τον έλεγχο.

Επειδή, στην περίπτωση β' της παρ. 5 του άρθρου 79 του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται κάποια συγκεκριμένη βλάβη, η οποία να προήλθε, αποκλειστικά και μόνο, από τη μη επίδοση ή μη γνωστοποίηση της τροποποιηθείσας εντολής ελέγχου και η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της προσβαλλομένης πράξεως.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό.

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 προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Επειδή, κατά την ελεγχόμενη χρήση 2011 ίσχυαν οι διατάξεις του Π.Δ/τος 186/92 (Κ.Β.Σ.) και όχι οι διατάξεις του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 4 παρ.1 & 2 του Π.Δ/τος 186/92 «1.Ο επιτηδευματίας εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου."

2. "Στην τρίτη κατηγορία:

α) Οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 1,2 &3 του Κ.Β.Σ. «1. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α` 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβαθμίου λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβάθμιων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία.

"Επίσης τηρεί και μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης."

3. Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4 του Κ.Β.Σ. «τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α), β), γ), δ), ε), στ) Δεν διαφυλλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις2017 η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέστειλε με συστημένη επιστολή στον διαχειριστή της ελεγχόμενης την αρ. πρωτ. /.....2017 «ΕΙΔΙΚΗ ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ Οικειοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών και την με αρ. πρωτ./.....2011 πρόσκληση ελέγχου να ορίσει τον τόπο και τον χρόνο ελέγχου και να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία – στοιχεία για τις ελεγχόμενες χρήσεις.
- Στις2017 απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στο διαχειριστή της προσφεύγουσας την με αρ. πρωτ./.....2011 πρόσκληση ελέγχου να ορίσει τον τόπο και τον χρόνο ελέγχου και να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία – στοιχεία για τις ελεγχόμενες χρήσεις
- Στις2017 θυροκολλήθηκε παρουσία μάρτυρα στην έδρα της ελεγχόμενης η με αρ. πρωτ./.....2017 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013 για να ορίσει τον τόπο

και το χρόνο ελέγχου και να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.

Επειδή, η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου μόνο αθεώρητες εκτυπώσεις μηνιαίων ισοζυγίων τριτοβάθμιων λογαριασμών και αντίγραφα των περιοδικών δηλώσεων και εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ., Από τα ως άνω προσκομισθέντα βιβλία και χωρίς την προσκόμιση στοιχείων δεν κατέστησαν δυνατές οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, με συνέπεια την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της κρινόμενης χρήσης.

Κατά συνέπεια, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 20 του Π.Δ/τος 186/92 «Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου" κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο. Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής:

α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.

"Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ».

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ.3 περ.ζ' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «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».

Περαιτέρω, το άρθρο 5 παρ.1 & 6 περ. ζ' του Ν. 2523/97, ρητά όριζε την επιβολή προστίμου σε περίπτωση παράλειψης καταχώρησης αντισυμβαλλόμενου στις υποβληθείσες καταστάσεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.

Επειδή, από τις διαπιστώσεις της από/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., προκύπτει ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. από τα στοιχεία της Υπηρεσίας, αντιπαρέβαλε τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών της προσφεύγουσας με εκείνες των αντισυμβαλλόμενων και διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα κατάσταση προμηθευτών δύο παραστατικά καθαρής αξίας 1.054,75€ και 500,00€ αντίστοιχα το κάθε ένα.

Κατά συνέπεια, νομίμως εξέδωσε την υπ' αριθμ./.....2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. .

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 2α του Ν. 4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 40 παρ.9 του Ν. Ν.4410/2016, (ΦΕΚ Α 141/3.8.2016): «Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

«α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ.1 & 2 του Ν. 4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 40 παρ.9 του Ν. 4410/3-8-2016 «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

«2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της

μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή».

Επειδή στο άρθρο 2§1 του ΠΔ. 186/92 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 ελεύθερο 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»

Περαιτέρω στην την παρ. 2 του άρθρου 21 του ιδίου ως άνω ΠΔ ορίζεται ότι: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου...»

Επειδή στο άρθρο 30§4 του ΠΔ. 186/92 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ..στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν».

Περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 1163/2012) ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, διότι η περίπτωση αυτή **εξομοιώνεται, από την άποψη**

προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία.....

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 1 του Ν.4110/2013 «Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.» Ο ανωτέρω νόμος ψηφίστηκε 21-1-2013 και ισχύει από τη δημοσίευσή του στο Φ.Ε.Κ.».

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.)».

Επειδή με τις αποφάσεις ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010, αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Επειδή, στο Ν. 4110/2013 ρητά αναφέρεται ότι οι διατάξεις του ισχύουν από 21-1-2013. Αντίστοιχα, στο άρθρο 14 του Ν. 4093/2012 – ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ – ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΟΥ

ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΑΝ Ή ΜΕΤΑΦΕΡΘΗΚΑΝ, παρ.1 ορίζεται ότι: «Σε ό,τι αφορά τις διατάξεις περί του κύρους των βιβλίων (αρ.30) του ΚΒΣ καταργήθηκαν από την έναρξη ισχύος (1-1-2013) του Κ.Φ.Α.Σ. Σε ισχύ τίθενται οι διατάξεις του άρ. 32 του ΚΦΕ, όπως ισχύουν που καθορίζουν τον τρόπο προσδιορισμού του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο».

Από τα προεκτεθέντα γίνεται σαφές ότι οι ευνοϊκότερες διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ισχύουν για χρήσεις από 1/1/2013 και μετά.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός δε γίνεται απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 32 παρ.1β' του Ν. 2859/2000 «*Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:*

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν»

Επειδή, η Δ/νση του Φ.Π.Α. έχει δεχτεί με το 1056290/779/2005 έγγραφο ότι στην περίπτωση κατά την οποία στο διενεργούμενο έλεγχο δεν προσκομίζονται, λόγω απώλειας τα τιμολόγια ή τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου και επί των οποίων στηρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. θα αναγνωρίζεται ο εκπεσθείς Φ.Π.Α. εφόσον από το σύνολο των στοιχείων που θα τεθούν υπόψη του ελέγχου (π.χ. φωτοαντίγραφα των στοιχείων, συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών άρθρου 20 Κ.Β.Σ. στελέχη των στοιχείων των αντισυμβαλλόμενων εκδοτών, καταχώρηση στα βιβλία τους, απόδοση του Φ.Π.Α. κ.λπ.) είτε από οποιαδήποτε ελεγκτική ενέργεια ή επαλήθευση αποδεικνύεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά το κρίσιμο χρόνο που γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. κατείχε τα εν λόγω στοιχεία με την προϋπόθεση βεβαίως ότι δεν τίθεται θέμα απόρριψης του φόρου εισροών από άλλο λόγο (π.χ. εικονικά στοιχεία, εικονικές εγγραφές κ.λπ.). Επίσης, για το θέμα του πρωτοτύπου τιμολογίου το ΔΕΚ (Υπόθεση c-85/95) έχει αποφανθεί ότι τα άρθρα 18 και 22 της 6ης οδηγίας επιτρέπουν στα Κράτη-μέλη να θεωρούν ως «τιμολόγιο» όχι μόνον το πρωτότυπο, αλλά και κάθε άλλο επέχον θέση τιμολογίου έγγραφο το οποίο πληροί τα καθορισθέντα από τα Κράτη-Μέλη κριτήρια, και τους παρέχουν την εξουσία να απαιτούν την προσκόμιση του πρωτοτύπου του τιμολογίου προς δικαιολόγηση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου, καθώς και την εξουσία να δέχονται, όταν ο υποκείμενος στο φόρο δεν κατέχει πλέον το πρωτότυπο του τιμολογίου, άλλα στοιχεία αποδεικνύοντα ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που αποτελεί το

αντικείμενο της αιτήσεως εκπτώσεως του φόρου. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όπως αναφέρθηκαν πιο πάνω, ο υποκείμενος Φ.Π.Α. μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης με επικυρωμένο αντίγραφο του τιμολογίου [Δημήτρης Γκλεζάκος, Φ.Π.Α. ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ & ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ, σελ. 614].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την από/2017 έκθεση Φ.Π.Α. σελ. 9, προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2011 όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος και συμφωνούν με τις φορολογητέες εκροές της εκκαθαριστικής δήλωσης. Περαιτέρω, δεν αναγνώρισε το σύνολο των φορολογητέων εισροών και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών, λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό

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, ο φορολογικός έλεγχος, ως εργαλείο του κράτους προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των πολιτών και να αυξηθεί το επίπεδο φορολογικής συμμόρφωσής τους, προβλέπεται σε κάθε φορολογικό νόμο. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 84 παρ.4 του Ν. 2238/94 προβλέπεται υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις το δικαίωμα του Δημοσίου για επανέλεγχο σε ήδη ελεγμένες ή περαιωμένες χρήσεις. Αντίστοιχη πρόβλεψη υπάρχει και στο μεταγενέστερο Κ.Φ.Δ. άρθρο 25 παρ.5 του Ν. 4174/2013, όπως επίσης και στο άρθρο 49 παρ.3 του Ν. 2859/2000.

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει –κατ’αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου. (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95).

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από/2017 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Φ.Ε., Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινο5. 5.Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου ποιηθεί στον φορολογούμενο.[...].

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της

επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται στο Άρθρο 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης): 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ.2 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί α) της υπ' αριθμ. .../..../.....-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και β) της υπ' αριθμ./..../.....-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθώς είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθμ. .../..../.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 -31/12/2011):

Διαφορά φόρου: 6.997,50 €

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	(Γ) ΤΟΚΟ Ι ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	8.397,00	3.498,75	2.707,33	6.206,08	6.206,08

– Υπ' αριθμ./..../.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 -31/12/2011:

Διαφορά φόρου: 8.190,60€

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	(Β) ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	(Γ) ΤΟΚΟ Ι ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕ ΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	9.828,72	4.095,30	3.168,94	7.264,24	7.264,24

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία « **Ε.Π.Ε. – Α.Φ.Μ.**, ως ακολούθως:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάσει την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ./..../.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92), χρήσης 2011

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	300,00 €	300,00 €

2) Επί της υπ' αρ. .../.../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92) χρήσης 2017

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	500,00 €	500,00 €

11) Επί της υπ' αριθμ./.../...-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012-(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Κύριος φόρος	0,00	6.997,50	
Διαφορά φόρου		6.997,50	6.997,50
Πρόσθετος φόρος		8.397,00	
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013			3.498,75
Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013			2.707,33
Συνολικό ποσό καταλογισμού	0,00	15.394,50	13.203,58

21) Υπ' αριθμ./.../...-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 - 31/12/2011 (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

Διαχ/κή περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	8.190,60	8.190,60
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	9.828,72	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		4.095,30
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		3.168,94
Σύνολο φόρου για καταβολή	18.019,32	15.454,84

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της

**Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.