



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη : 25-5-2018

Αριθ. Πρωτ.: 1080

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4.Την από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α)της ήδη λυθείσας από-2013 ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «... **ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.**» με ΑΦΜ:, που έδρευε στην, στην οδό αρ....., β)του **του** , ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή της προαναφερθείσας επιχείρησης και γ) της .. **του** ετερόρρυθμης εταίρου, κατά α)της με αρ./.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου αρ.7 παρ.3 &5 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/7/2011 – 30/6/2012, β)της με αρ./.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 15/07/2013, γ)της με αρ./.....-2017 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/7/2011 – 30/6/2012) και δ)της με αρ...../.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/7/2011 – 30-6/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτές έγγραφα.

5.Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις από-2018 απόψεις της φορολογικής αρχής.

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 ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «. **ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.**», με Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ./.....-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ.7 παρ.3 & 5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/7/2011 - 30/6/2012, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ποσού 45.805,57€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων πώλησης εμπορευμάτων, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των φορολογικών στοιχείων, σε μία τουλάχιστον περίπτωση συνολικής αξίας 183.222,26€.
- Με την υπ' αριθμ./.....-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. , διαχειριστικής περιόδου 1/7/2012 – 15/07/2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ποσού 600,00€ λόγω μη ανταπόκρισης στο αίτημα για παροχή πληροφοριών της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
- Με την υπ' αρ./.....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/7/2011 – 30/06/2012) μειώθηκε το ύψος της ζημιάς της ελεγχόμενης χρήσης, ενώ το πιστωτικό υπόλοιπο της δήλωσης φόρου εισοδήματος παρέμεινε το ίδιο

- Με την υπ' αριθμόν/.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2011 – 30/06/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 36.814,84€, πλέον πρόσθετος φόρος 44.177,81€, ήτοι **συνολικό ποσό 80.992,65€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ./.....-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε με αφορμή το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΗΛΕΔ Α ΕΞ 2014 έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης που αφορά επιχειρήσεις, οι οποίες δικαιούνται επιστροφή φόρου εισοδήματος κατόπιν ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτελεί η επιστροφή φόρου εισοδήματος της προσφεύγουσας επιχείρησης που προέκυψε κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, ύψους 1.073,93€. Στα πλαίσια του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, εργασίες της την/2013, με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό Εμπόριο παραφαρμακευτικών προϊόντων», στη διαχειριστική περίοδο 1/7/2011 – 30/6/2012 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης, σε τουλάχιστον μία περίπτωση, αξίας 183.222,26€, στη χρήση 2012. Πιο συγκεκριμένα, από τον έλεγχο μέρους των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων και από τις δηλώσεις της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι στην απογραφή έναρξης της ελεγχόμενης χρήσης εμφάνιζε αποθέματα χρήσης 338.925,71€ ενώ στην απογραφή λήξης της χρήσης εμφάνιζε αποθέματα μηδέν. Οι αγορές εμπορευμάτων ανήλθαν σε 34.426,61€ ενώ οι πωλήσεις του έτους σε 165.390,89€. Στα πλαίσια του ελέγχου, έγινε σύγκριση της τιμής αποτίμησης και της τιμής πώλησης σε ορισμένα εμπορεύματα που περιλαμβάνονται σε δύο τυχαία τιμολόγια πωλήσεων και προέκυψε ότι στις περισσότερες περιπτώσεις η τιμή πώλησης ανέρχεται σχεδόν στο διπλάσιο της τιμής αποτίμησης, γεγονός που δεν δικαιολογεί η συνολική αξία των πωλήσεων του ελεγχόμενου έτους να είναι μικρότερη από τη συνολική αξία της απογραφής έναρξης και των αγορών χρήσης. Συνεπώς, η διαφορά ανάμεσα στην απογραφή έναρξης συν τις αγορές χρήσης μείον τις πωλήσεις χρήσης, θεωρείται ως μη έκδοση φορολογικού στοιχείου πώλησης και προσδιορίστηκε κατ' αρχήν σε $338.925,71€ + 34.426,61€ - 165.390,89€ = 207.961,43€$. Στη συνέχεια, το ως άνω ποσό περιορίστηκε σε 183.222,26€ δεδομένου ότι προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα, κατάσταση με μη εμπορεύσιμα απογραφέντα αντικείμενα αξίας 24.739,17€. Συνέπεια αυτής της διαπίστωσης είναι η έκδοση πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. λόγω μη έκδοσης παραστατικού πώλησης εμπορευμάτων, σε μία τουλάχιστον περίπτωση, αξίας 183.222,26€, το ύψος του οποίου προσδιορίστηκε στο 25% της αξίας του μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου. Στη φορολογία εισοδήματος εκτός της ως άνω διαπίστωσης της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, προέκυψαν λογιστικές διαφορές από έκτακτα και ανόργανα έξοδα, από διάφορες δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν τα δικαιολογητικά και από διαφορές στο λογαριασμό ιδιοπαραγωγής παγίων, με αποτέλεσμα να μειωθούν οι ζημιές χρήσης από 344.540,22€ σε 62.585,33€. Στη φορολογία Φ.Π.Α. η αξία των αποκρυβέντων εσόδων ύψους 183.222,26€ επιμερίστηκε στις φορολογητέες εκροές ανά

συντελεστή Φ.Π.Α., αναλογικά με την αξία των αγορών χρήσης ανά συντελεστή Φ.Π.Α., όπως εμφανίζονται στην υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. του οικείου οικονομικού έτους, ενώ από τις φορολογητέες εισροές δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες ύψους 1.241,35€ και ο αναλογούν Φ.Π.Α. ύψους 285,51€.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Κατ' ουσίαν εσφαλμένη η διαπίστωση του ελέγχου ότι δήθεν η ελεγχόμενη εταιρεία πούλησε εμπορεύματα απογεγραμμένης αξίας 183.222,26€. Οι υπάλληλοι της εταιρείας πέταξαν εμπορεύματα, τα οποία είχαν λήξει χωρίς να γνωρίζουν την υποχρέωση σύνταξης πρωτοκόλλων καταστροφής αυτών. Από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει έστω και μία πώληση σε έναν πελάτη.
2. Μη νόμιμη η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Η διαπίστωση του ελέγχου περί μη έκδοσης στοιχείων πώλησης δεν εδράζεται επί πραγματικών γεγονότων, αλλά βασίστηκε σε εικασίες των οργάνων της διοίκησης. Πρόκειται περί τεχνικού λάθους που ανάγεται σε παραλείψεις της επιχείρησης (μη σύνταξη πρωτοκόλλου καταστροφής των εμπορευμάτων) και του λογιστή (μη εγγραφή ζημιάς στα βιβλία της επιχείρησης λόγω καταστροφής εμπορευμάτων). Περαιτέρω δε, η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε καμία από τις αναφερόμενες στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. τεχνικές ελέγχου προκειμένου να αποδείξει τους ισχυρισμούς της.
3. Μη ορθώς αιτιολογημένος ο διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. Ο επιμερισμός των φερόμενων ως πωλήσεων άνευ παραστατικού σε δύο συντελεστές Φ.Π.Α. είναι αυθαίρετος.
4. Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου λόγω μη ανταπόκρισης στο αίτημα πληροφοριών της φορολογικής αρχής.
5. Κατά τον αριθμητικό προσδιορισμό του προστίμου Κ.Β.Σ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό 45.805,57€ ενώ ολογράφως αναγράφεται το ποσό «πενήντα μία χιλιάδες εννιακόσια ενενήντα ευρώ και τριάντα έξι λεπτά», αντίφαση που αντίκειται στην αρχή της βεβαιότητας και θίγει τους προσφεύγοντες.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει*

εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.1 & 14 του Π.Δ/τος 186/92 «1.Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

14.Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22α του ν. 1642/1986, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.2 του Π.Δ/τος 186/92 «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή, στην ερμηνευτική εγκύκλιο του Κ.Β.Σ. (3/1992) στο άρθρο 18.1 ορίζεται ότι: «Οι εγγραφές στα βιβλία του Κώδικα πρέπει να στηρίζονται σε:

α) στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του, όπως π.χ. τιμολόγια, αποδείξεις λιανικής πώλησης, Αποδείξεις δαπανών, φορτωτικές κ.λπ., ή

β) δημόσια έγγραφα. Δημόσια έγγραφα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 438 της Πολιτικής Δικονομίας είναι τα έγγραφα εκείνα που συντάσσονται, κατά τους νομίμους τύπους, από δημοσίου υπαλλήλους ή λειτουργούς ή πρόσωπα που ασκούν δημόσια υπηρεσία ή λειτουργία. Σημειώνεται ότι τα έγγραφα αυτά, σύμφωνα με το ίδιο άρθρο (438), έχουν πλήρη αποδεικτική ισχύ έναντι όλων, ή

γ) άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, όπως π.χ. πρωτόκολλα καταστροφής, εκθέσεις που συντάσσονται σε λόγους ανωτέρας βίας (εκθέσεις πυροσβεστικής υπηρεσίας σε περίπτωση πυρκαϊάς κ.λπ.). Διευκρινίζεται ότι τα πρόσφορα αυτά στοιχεία, αναφερόμενα σε πραγματικά γεγονότα, εξετάζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα Διοικητικά Δικαστήρια.»

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1005/2005 – ΥΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ –ΜΕ ΒΑΣΗ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ Στε, παρ.1 «Η ζημία που προκύπτει από τη διαγραφή άχρηστων αποθεμάτων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση, εφόσον η διαγραφή στηρίζεται σε σύνταξη πρωτοκόλλου καταστροφής του οποίου δεν αμφισβητείται η ακρίβεια. (Σ.τ.Ε. 3455-6/1995)».

Επειδή, όταν μια επιχείρηση προβαίνει στη καταστροφή αγαθών, για την απόδειξη της ενέργειας αυτής έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του Κ.Β.Σ. περί πρόσφορων αποδεικτικών στοιχείων και σύμφωνα με τις αποφάσεις του ΣτΕ 2936/1988 και 3422/1991, νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο για την καταστροφή αποθεμάτων είναι τα συνταχθέντα από υπαλλήλους της επιχείρησης πρωτόκολλα καταστροφής.

Επειδή, η επιχείρηση η οποία αναγράφει στην απογραφή τιμή πιθανής πώλησης μικρότερη της τιμής κτήσης, οφείλει να αποδείξει με στοιχεία την απαξίωση των αγαθών αυτών. (Στε 3355/1990).

Επειδή, η διαπίστωση από την ελεγκτική αρχή των ποσοτικών ελλειμμάτων, σύμφωνα με τις εγγραφές του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, για την ύπαρξη των οποίων δεν

παρασχέθηκαν επαρκείς εξηγήσεις από την προσφεύγουσα, αρκεί για να συναχθεί απόκρυψη πωλήσεως των επίμαχων αποθεμάτων άνευ εκδόσεως φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 493/2017).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από το προσκομισθέν βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, αλλά και από το έντυπο Ε3 της δήλωσης φόρου εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση στην αρχή του ελεγχόμενου έτους παρουσιάζει αποθέματα αξίας 338.925,71€, ενώ στο τέλος του ίδιου έτους παρουσιάζει μηδενικά αποθέματα. Περαιτέρω δε, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (πρωτόκολλο καταστροφής) των εμπορεύσιμων αποθεμάτων (παραφαρμακευτικών προϊόντων).

Επειδή, οι διατάξεις του Ν.4172/2013 και 4174/2013 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου τυγχάνουν εφαρμογής κατά την κρίση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας, από τις χρήσεις 2014 και μετά.

Κατά συνέπεια, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ.1,4 & 5 του Ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση «Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%) στη φορολογητέα αξία.

Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

4. Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30%), εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά,

β) πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκαταστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκαταστημένο στα νησιά αυτά,

γ) αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο στα νησιά αυτά, στα πλαίσια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών,

δ) εισάγονται στα νησιά αυτά.

Η πιο πάνω μείωση των συντελεστών δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα.

5. Η μείωση της προηγούμενης παραγράφου ισχύει και για τις υπηρεσίες που εκτελούνται υλικά στην περιοχή αυτήν από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκαταστημένος στην περιοχή αυτήν».

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 4, 5 και 6 του άρθρου 21 ορίζεται ότι στην περιοχή των νησιών των νομών Δωδεκανήσου, Σάμου, Χίου, Λέσβου, Κυκλάδων, καθώς και στα νησιά Βόρειες Σποράδες, Σκύρο, Σαμοθράκη και Θάσο, εφαρμόζονται μειωμένοι συντελεστές κατά 30% έναντι των συντελεστών που ισχύουν στη λοιπή Ελλάδα. Οι συντελεστές που προκύπτουν από τη μείωση αυτή στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραια μονάδα. Περαιτέρω με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ, που προστέθηκε με το άρθρο 62 §1 του ν.3842/2010 και ισχύει από 15.3.2010, προβλέπεται ότι το 0,5 της μονάδας στρογγυλοποιείται στην ανώτερη ακέραια μονάδα, με σκοπό τη σαφήνεια της διάταξης αυτής. Η στρογγυλοποίηση καταλαμβάνει μόνο τους συντελεστές που προκύπτουν κατ' εφαρμογή της προβλεπόμενης από την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου του κώδικα ΦΠΑ, μείωσης κατά τριάντα τοις εκατό (30%) των συντελεστών ΦΠΑ για τα εν λόγω νησιά. Έτσι λοιπόν και σύμφωνα με τα παραπάνω οι μειωμένοι συντελεστές (κανονικός, μειωμένος, υπερμειωμένος) γι' αυτές τις περιοχές ανέρχονται αντίστοιχα σε 16% (23 - 30%.23), 9% (13 - 30%. 13) και 5% (6.5 - 30%.6,5) αντίστοιχα σε 16% (23-30%.23), 9% (13-30%.13) και 5% (6.5 – 30%.6,5) αντίστοιχα. Οι μειωμένοι αυτοί συντελεστές εφαρμόζονται:“

α)Στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στα νησιά αυτά,.....

β)Στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από τη λοιπή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- ο αγοραστής είναι υποκείμενος στο φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο,
- ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος στα νησιά αυτά και
- τα αγαθά έχουν προορισμό τα νησιά αυτά και μεταφέρονται σ' αυτά

Στην έννοια του υποκείμενου στο φόρο περιλαμβάνονται τόσο οι υποκείμενοι που ενεργούν πράξεις υπαγόμενες στο φόρο ή πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, όσο και οι υποκείμενοι που ενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες από το φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22,39 παρ.2 και 44, καθώς και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος. Εξαιρούνται δηλαδή μόνο οι παραδόσεις προς ιδιώτες των περιοχών αυτών, από υποκείμενους της λοιπής Ελλάδας.

Διευκρινίζεται ότι, οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο για παραδόσεις αγαθών προς τα παραπάνω πρόσωπα που γίνονται στα πλαίσια της ασκούμενης από αυτά δραστηριότητας και όχι για παραδόσεις αγαθών που γίνονται για κάλυψη προσωπικών ή οικογενειακών αναγκών των υποκειμένων.

(ΦΠΑ Κωδικοποίηση Ερμηνεία και Εφαρμογή Φ. Τσιατούρας σελ. 332-333).

Επειδή με την αριθμ. 1092692/1265/ΔΣΣΦΕ/Α/ΠΟΛ. 1219/6.8.1998 ΥΠΟΙΚ δόθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:

I. Επιμερισμός διαφορών, αντιμετώπιση πιστωτικών υπολοίπων και λοιπά θέματα ΦΠΑ

1. Η τυχόν διαφορά ακαθαρίστων εσόδων ή αγορών κατά περίπτωση, που προκύπτει σε κάθε ελεγχόμενη χρήση, από επαναπροσδιορισμό των βάσει βιβλίων ακαθαρίστων εσόδων ή αγορών λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων ή από την ισομερή κατανομή της διαφοράς εσόδων ή αγορών λόγω έλλειψης συνάφειας (άρθρο 7 παράγρ. Α.3 και Α.4 της απόφασης), επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζομένων συντελεστών στα δηλούμενα φορολογητέα και απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ακαθάριστα έσοδα ή αγορές. Διευκρινίζεται ότι για τον επιμερισμό αυτό δε θα λαμβάνονται υπόψη τα απαλλασσόμενα με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών ακαθάριστα έσοδα όπως π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις επενδυτικών αγαθών με αναστολή καταβολής του φόρου, πωλήσεις σε πλοία, πρεσβείες κ.λπ., καθόσον για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης δεν λαμβάνονται υπόψη και οι κάθε είδους επιδοτήσεις, οικον. ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κ.λπ. και τούτο διότι και για τις περιπτώσεις αυτές υπάρχουν συνήθως συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δε μπορούν να αμφισβητηθούν.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της Πολ. 1219/1998, σε περίπτωση επαναπροσδιορισμού των εσόδων η αποκρυβείσα αξία επιμερίζεται κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών στα δηλούμενα φορολογητέα και απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ακαθάριστα έσοδα. Συνεπώς, ο επιμερισμός της αποκρυβείσας ύλης που διενεργήθηκε από τον έλεγχο είναι εσφαλμένος, καθόσον η αποκρυβείσα ύλη θα πρέπει να επιμεριστεί αναλογικά, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, στους συντελεστές 23% και 13% Φ.Π.Α. όπως εμφανίζονται στην εκκαθαριστική δήλωση του οικείου έτους, εφόσον για τις πωλήσεις στα νησιά του Αιγαίου πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι ως άνω αναφερόμενες προϋποθέσεις που δεν μπορούν να επαληθευτούν από τον παρόντα έλεγχο, ως ακολούθως:

συντελεστής Φ.Π.Α.	εκροές Δήλωσης	ποσοστό	Αποκρυβείσα αξία
23%	128.432,05	65,12%	119.314,34
13%	68.801,88	34,88%	63.907,92
	197.233,93		183.222,26

Εκκαθάριση Φ.Π.Α.		
συντελεστές Φ.Π.Α.	αξία εκροών	φόρος εκροών

Κατά	23%	247.746,39	56.981,67
	13%	132.709,80	17.252,27
	16%	2.996,46	479,44
	9%	1.606,24	144,56
	Σύνολο	385.058,89	74.857,94
		αξία εισροών	φόρος εισροών
	μείον	56.924,88	38.819,95
	Διαφορά φόρου		36.037,99
	πλέον πρόσθετος φόρος 120%		43.245,59
	Σύνολο		79.283,58

συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός γίνεται μερικώς δεκτός.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.1&2 του Ν.4174/2013 «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 το άρθρο 54 παρ.1δ' και 2γ' του Ν.4174/2013 «Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α), β), γ), δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων. ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα».

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

Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα / πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο. (Πολ. 1252/20-11-2015).

Επειδή, η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης χρήσης υπήρχε κατά τον χρόνο του ελέγχου, καθώς συνδέεται με το χρόνο παραγραφής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις-2017 κοινοποίησε με θυροκόλληση, την υπ' αριθμ.-/.....-2017 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας, στην οικία του ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή αυτής, του
- Ο προσφεύγων, νόμιμος εκπρόσωπος της λυθείσας εταιρείας, ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση, προσκόμισε μέρος των βιβλίων και στοιχείων, όπως ρητά αναγράφονται στην έκθεση Κ.Β.Σ. σελ 7-8 και όχι το σύνολο αυτών, με αποτέλεσμα να υπάρχουν σοβαρές δυσχέρειες κατά τον έλεγχο.
- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αριθμ.-/.....-2017 πράξη επιβολής προστίμου λόγω μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου σε αίτημα παροχής πληροφοριών, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 15/7/2013, εφαρμόζοντας της διάταξη του άρθρου 5 παρ.4 του Ν.2523/97 σύμφωνα με την οποία «Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτού». Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο όπως αυτό προσδιορίζεται στην παραπάνω διάταξη σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3 περ.ζ' του Ν. 4337/2015.

Κατά συνέπεια, εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αριθμ.-/.....-2017 πράξη επιβολής προστίμου λόγω μη προσκόμισης του συνόλου των βιβλίων και στοιχείων στη χρήση 2013,

καθώς η παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής, όπως εν προκειμένω, ανάγεται στο χρόνο που αποδεδειγμένα έλαβε χώρα, ήτοι κατά το φορολογικό έτος 2017, εφόσον ο Ν.4174/2013 δεν έχει πρόβλεψη για καταλογισμό της παράβασης αυτής στον τελευταίο χρόνο λειτουργίας, όπως ίσχυε με το Ν.2523/97 (σχετ. Πολ.1252/2015). Περαιτέρω δε, η επιβολή του προστίμου προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 & 2 του Ν. 4174/2013.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός πρέπει να γίνει δεκτός και να ακυρωθεί η υπ' αριθμ.-/.....-2017 προσβαλλόμενη πράξη.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό.

Επειδή, κατά την έκδοση της υπ' αριθμ.-/.....-2017 πράξης επιβολής προστίμου εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. στ' του Ν.4337/2015, σύμφωνα με τις οποίες: *«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: α)....., β)...., γ)...., δ)...., ε)....., στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση».*

Επειδή, με το άρθρο 63 παρ. του Ν.4174/2013 θεσπίστηκε η ενδικοφανής προσφυγή ως ειδική διοικητική διαδικασία προκειμένου, εφόσον κάποιος αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, να επανεξεταστεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών πρέπει να περιέχει την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού και αποτελεί εκτελεστό τίτλο για τη Δ.Ο.Υ.(αρ.63 παρ.6 του Ν.4174/2013).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ.1 & 2^η του Ν.4174/2013 *«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.*

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:....

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, με το άρθρο 25 του ΚΔΔιαδ, αλλά και τα άρθρα 45 του πδ 18/89 και 63 του ΚΔΔ, ορίζουν ως ενδικοφανή προσφυγή τη διοικητική προσφυγή που η άσκησή της συνεπάγεται την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης. Από τη ρητή αυτή συσχέτιση της ενδικοφανούς προσφυγής με την ουσιαστική επανεξέταση της αμφισβητούμενης πράξης, συνάγεται ότι η δυνατότητα πλήρους ελέγχου της υπόθεσης συνιστά πλέον θεμελιώδες χαρακτηριστικό γνώρισμα της ενδικοφανούς προσφυγής. (Η ενδικοφανής προσφυγή, Σωτήρης Κύβελος, εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.- 2013, σελ.71)

Επειδή, η λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών μέσω της υποχρεωτικής υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής πριν από τη δικαστική, έχει ως στόχο να επιλύσει όσες υποθέσεις επιδέχονται άμεσης επίλυσης, εξετάζοντας τους νομικούς και πραγματικούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και λειτουργεί ως στάδιο προελέγχου για τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης, ώστε ήδη να έχουν αναδειχθεί τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά περιστατικά που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στην από-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. προσδιορίστηκε με σαφήνεια η παράβαση που στοιχειοθετεί την εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη, η οποία αφορά τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων τουλάχιστον σε μία περίπτωση συνολικής αξίας εκατόν ογδόντα τριών χιλιάδων διακοσίων είκοσι δύο ευρώ και είκοσι έξι λεπτών (183.222,26€).
- Στην υπ' αριθμ.-/.....-2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. ρητά αναφέρεται στο διατακτικό αυτής *«επιβάλλουμε στον παραπάνω υπόχρεο πρόστιμο ίσο με πενήντα μία χιλιάδες εννιακόσια ενενήντα ευρώ και τριάντα έξι λεπτά (45.805,57€), επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: μη έκδοση φορολογικών στοιχείων πώλησης, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των φορολογικών στοιχείων τουλάχιστον σε μία περίπτωση συνολικής αξίας εκατόν ογδόντα τρεις χιλιάδες είκοσι δύο ευρώ και είκοσι έξι λεπτά (183.222,26) κατά παράβαση των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και συγκεκριμένα 183.222,26 ευρώ χ 25% (συντελεστής) = 45.805,57 ευρώ.»*
- Από το ηλεκτρονικό σύστημα taxis διαπιστώθηκε ότι η ως άνω πράξη επιβολής προστίμου βεβαιώθηκε ως απαίτηση στον Α.Φ.Μ. της προσφεύγουσας εταιρείας με Α.Τ.Β.:...../.....-2018, Α.Χ.Κ.:...../.....-2018, γραμμή χ.κ.:....., απαιτητό ποσό: 45.805,57€ .

Από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου συνάγεται ότι, το ύψος του προστίμου που επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ.-/.....-2017 πράξη επιβολής προστίμου στην προσφεύγουσα εταιρεία ανέρχεται σε 45.805,57€, ενώ εσφαλμένα και μόνο στο «σώμα» της πράξης αναφέρεται ως ποσό «πενήντα μία χιλιάδες εννιακόσια ενενήντα ευρώ και τριάντα έξι λεπτά», ποσό που δεν συσχετίζεται με κανένα στοιχείο του φακέλου. Περαιτέρω δε, ενόψει του γεγονότος ότι η απόφαση της Δ.Ε.Δ. αποτελεί εκτελεστό τίτλο, με την οριστική φορολογική υποχρέωση προσδιορίζεται με ακρίβεια το τελικό ποσό της προσβαλλόμενης πράξης.

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 κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

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.

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 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)της υπ' αριθμ./-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/7/2011 – 30/06/2012 επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθμ./-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/7/2011 -30/06/2012):

Διαφορά φόρου: 36.037,99 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕ ΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	43.245,59	18.018,99	13.943,10	31.962,09	31.962,09

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α)της λυθείσας ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.... **ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.**» με ΑΦΜ:, που έδρευε στην, στην οδό αρ....., β)του **του**, ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή της προαναφερθείσας επιχείρησης και γ) της **του** ετερόρρυθμης εταιρείου, ως εξής:

Α. Την **αποδοχή** αυτής και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./-2017 πράξης επιβολής προστίμου λόγω λανθασμένης χρονολογίας έκδοσης αυτής και προσδιορισμού του προστίμου.

Β. τη **μερική αποδοχή** αυτής και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ. .../-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/7/2011 – 30/6/2012, για τους λόγους που αναφέρονται στην παρούσα απόφαση και την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων.

Γ. την **απόρριψη** αυτής και την **επικύρωση** α) της υπ' αριθμ./-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/7-2011 – 30/6/ 2012 και β) της υπ' αριθμ./-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/7/2011 – 30/6/2012).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αρ./-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92), διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 15/7/2013

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	600,00 €	0,00 €

2)Επί της υπ' αρ./-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92), διαχειριστικής περιόδου 1/7/2011 – 30/6/2012

Ποσό προστίμου 183.222,26 X 25% = 45.805,57 €	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	45.805,57 €	45.805,57 €

3)Επί της υπ' αρ./-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/6/2011 – 30/6/2012), ποσό φόρου :0,00€

Ζημία	-344.540,22	-62.585,33	-62.585,33
Πιστωτικό ποσό	1.073,93	1.073,93	1.073,93

4)Υπ' αριθμ./-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/6/2011 - 30/06/2012

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ
αξία φορολογητέων εκροών	201.836,63	385.058,89	385.058,89	183.222,26
αξία φορολογητέων εισροών	58.166,23	56.924,88	56.924,88	1.241,35
φόρο εκροών	39.107,60	75.634,79	74.857,95	35.750,35
Υπόλοιπο φόρου εισροών	39.107,60	38.819,95	38.819,95	287,65

Χρεωστικό υπόλοιπο		36.814,84	36.037,99	36.037,99
πρόσθετος φόρος		44.177,81	43.245,59	43.245,59
φόρος για καταβολή		80.992,65	79.283,58	79.283,58

(τροποποίηση της ως άνω πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

Διαχ/κή περίοδος 1/6/2011 – 30/6/2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	36.814,84	36.037,99
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	44.177,81	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		18.018,99
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		13.943,10
Σύνολο φόρου για καταβολή	80.992,65	68.000,08

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

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.