



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 1698/27-12-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
- β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).
- γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- θ. Της με αριθμό Δ.Ε.Δ.1126366/ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016).
- ι. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... δικηγόρου Κ. του με Α.Φ.Μ.:, ως συνδίκου πτώχευσης της υπόχρεης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/...-...-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 –

Κ.Β.Σ.), για τη διαχειριστική περίοδο 2012 (01/01/2012 – 31/12/2012), που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της ως άνω εταιρείας.

4. Την προαναφερθείσα με αριθμό/.....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.), για τη διαχειριστική περίοδο 2012.

5. Την από .../.../2016 Εισήγηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... δικηγόρου Κ. του με Α.Φ.Μ.:, ως συνδίκου πτώχευσης από την .../.../2012 της υπόχρεης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: που κηρύχθηκε πτωχή από την .../.../2012 σύμφωνα με την με αριθμό/2012 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/.....-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2012, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης πτωχής εταιρείας συνολικό πρόστιμο 2.100,00 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα προληπτικό φορολογικό έλεγχο τ... τότε Τ... ..

..... (...../.....) και τον διενεργηθέντα, εν συνεχεία, φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. στην υπόχρεη εταιρεία, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία είχε υποπέσει, κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο, στις ακόλουθες γενικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992):

1) Μη επίδειξη – προσκόμιση των ζητηθέντων τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, μετά από νόμιμη επίδοση την .../.../2012 της με αριθμό/2012 πρώτης Πρόσκλησης για Προσκόμιση Βιβλίων – Στοιχείων τ... τότε/.....,

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 21 παράγραφος 1 και του άρθρου 36 παράγραφοι 1 και 10 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για τη διαχειριστική περίοδο 2012

που επισύρει το πρόστιμο – κύρωση που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.γ. περίπτωση γ) και περίπτωση ε) και παράγραφος 6 περίπτωση ε) (παράβαση την πρώτη φορά) του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για τη διαχειριστική περίοδο 2012, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015, δηλαδή **πρόστιμο 600,00 €** ως ακολούθως:

(Συντελεστής Βαρύτητας x ΒΑΣ.ΥΠ.1) x 1/3 = (2 x 900,00 €) x 1/3 = 1.800,00 € x 1/3 = **600,00 €**.

2) Μη επίδειξη – προσκόμιση των ζητηθέντων τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, μετά από νόμιμη επίδοση την .../.../2012 της με αριθμό/2012 δεύτερης Πρόσκλησης για Προσκόμιση Βιβλίων – Στοιχείων τ... τότε/.....,

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 21 παράγραφος 1 και του άρθρου 36 παράγραφοι 1 και 10 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για τη διαχειριστική περίοδο 2012

που επισύρει το πρόστιμο – κύρωση που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.γ. περίπτωση γ) και περίπτωση ε) και παράγραφος 6 περίπτωση ε) (παράβαση τη δεύτερη φορά) του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για τη διαχειριστική περίοδο 2012, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015, δηλαδή **πρόστιμο 1.500,00 €** ως ακολούθως:

(Συντελεστής Βαρύτητας x ΒΑΣ.ΥΠ.1) x 1/3 = (5 x 900,00 €) x 1/3 = 4.500,00 € x 1/3 = **1.500,00 €**.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων** εδράζεται στις διαπιστώσεις και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην με αριθμό/2012 **Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** τ... για τη διαχειριστική περίοδο 2012 της υπόχρεης εταιρείας, η οποία διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας στη Δ.Ο.Υ. με το με αριθ. πρωτ./...-...-2016 έγγραφο και στην από .../.../2016 **Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.** για τη διαχειριστική περίοδο 2012 της υπόχρεης εταιρείας.

... προσφεύγ..... **Κ.** του με **Α.Φ.Μ.:**, με την με **ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη με **αριθμό/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Υφίσταται ακυρότητα της προσβαλλόμενης Πράξης με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 παράγραφος 1 του Ν.3588/2007 (Πτωχευτικός Κώδικας), σύμφωνα με τις οποίες από την κήρυξη της πτώχευσης αναστέλλονται αυτοδικαίως όλα τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα των πιστωτών, κατά του οφειλέτη, προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεών τους. Ιδίως, απαγορεύεται η έναρξη ή η συνέχιση της αναγκαστικής εκτέλεσης, η άσκηση αναγνωριστικών ή καταψηφιστικών αγωγών, η συνέχιση δικών επί αυτών, η άσκηση ή εκδίκαση ένδικων μέσων και η έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσεως ή η εκτέλεσή τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας.

2.

Με την έναρξη ισχύος του νέου Πτωχευτικού Κώδικα (Ν.3588/2007), η απαγόρευση που αναφέρθηκε στον πρώτο ισχυρισμό περιλαμβάνει το σύνολο των πιστωτών, εγγειόγραφων και, γενικώς, προνομιούχων, καθώς και το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα που εξομοιώνονται με αυτό, με εξαίρεση μόνον τους πιστωτές που η απαίτησή τους είναι διασφαλισμένη με εμπράγματη ασφάλεια. Η διενέργεια δε πράξεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ανωτέρω αρχής επάγεται την απόλυτη ακυρότητα αυτών, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 παράγραφος 2 του ως άνω νόμου, σύμφωνα με τις οποίες πράξεις κατά παράβαση της κατά παράγραφο 1 αναστολής είναι απολύτως άκυρες. Κάθε δε πράξη που εκδίδεται κατά παράβαση της ανωτέρω απαγόρευσης είναι ανίσχυρη τόσο από άποψη ουσιαστικού δικαίου όσο και από άποψη τυπική (Κοτσίρης, Πτωχευτικό Δίκαιο, έβδομη έκδοση 2008 σύμφωνα με τον Ν.3588/2007, Πτωχευτικός Κώδικας σελίδα 285 παράγραφος 56).

3.

Τα αναφερόμενα στον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό εμπεριέχονται και στην εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ.1050/30-04-2010, περί οδηγιών για την είσπραξη χρεών πτωχών οφειλετών. Στην υπό κρίση υπόθεση, η προσβαλλόμενη Πράξη εκδόθηκε την .../.../2016, δηλαδή μεταγενέστερα της με αριθμό/2012 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας) που δημοσιεύθηκε την .../.../2012, με την οποία κηρύχθηκε σε πτώχευση η υπόχρεη εταιρεία.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 (εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, που διενεργείται από την Φορολογική Διοίκηση, είναι δυνατό να έχει την 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 στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατό να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατό να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεώσεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (πεδίο εφαρμογής) παράγραφος 1 περιπτώσεις α), β), ε) και στ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α) Φόρο Εισοδήματος.

β) Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

ε) Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλον φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α) και β).

στ) Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 (απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων) παράγραφος 1 και παράγραφος 2 περιπτώσεις ζ) και η) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«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 τον νόμο είναι:

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,

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

Αναφορικά με τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο.....:

Οι προβαλλόμενοι λόγοι και ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, αναληθείς, ανυπόστατοι και αναπόδεικτοι, κρίνονται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενοι, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 (αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2012, στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων) παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2012, 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 ελεύθεριο 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 αυτόν, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 (πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) – αντικειμενικό σύστημα) παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.γ. περίπτωση γ) και περίπτωση ε) και παράγραφος 6 περίπτωση ε) του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/11-09-1997), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2012, ορίζεται ότι

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992, ΦΕΚ84Α/1992) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για τον σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εννιακόσια ευρώ (900,00 €) και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α) και η) της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε χίλια διακόσια ευρώ (1.200,00 €).

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

ε) Σε μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων την πρώτη φορά μετά από προηγούμενη πρόσκληση σε δύο (2) και για κάθε μία από τις επόμενες δύο φορές σε πέντε (5).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 (μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται ότι

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 μία 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, τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, για την επιβολή των οποίων δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνον η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκείμενης υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 16 (πτωχευτική περιουσία) παράγραφος 3 του Ν.3588/2007 (Πτωχευτικός Κώδικας) (ΦΕΚ153Α/2007) ορίζεται ότι
«3. Στην πτωχευτική περιουσία ανήκουν τα εμπορικά βιβλία και στοιχεία του οφειλέτη που αφορούν στην επιχείρησή του. Η υποχρέωση διατήρησής τους, σύμφωνα με τον νόμο, δεν θίγεται.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 (αναστολή των ατομικών καταδιώξεων) παράγραφος 1 του Ν.3588/2007 (Πτωχευτικός Κώδικας) ορίζεται ότι
«1. Με επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 26, από την κήρυξη της πτώχευσης αναστέλλονται αυτοδικαίως όλα τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα των πιστωτών κατά του οφειλέτη **προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεών τους.**».
Από τις εν λόγω διατάξεις καθίσταται σαφές ότι ως καταδιωκτικά μέτρα των πιστωτών κατά του πτωχού νοούνται εκείνα της έναρξης ή της συνέχισης της αναγκαστικής εκτέλεσης, της άσκησης αναγνωριστικών ή καταψηφιστικών αγωγών, της συνέχισης δικών επί αυτών, της άσκησης ή εκδίκασης ένδικων μέσων και της έκδοσης πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσεως ή της εκτέλεσής τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας που αποσκοπούν στις πράξεις διοικητικής εκτέλεσης για είσπραξη των βεβαιωμένων φόρων, όπως, π.χ., η έκδοση διαταγής πληρωμής, πράξεις, δηλαδή, που άμεσα επιφέρουν συνέπειες στην πτωχευτική περιουσία, όπως ερμηνεύεται νομολογιακά (Μονομελές Πρωτοδικείο Αθηνών 2157/2013, 2147/2013 κ.λπ.). Ως δε πτωχευτική περιουσία λογίζεται η περιουσία που κατείχε ο πτωχός έως την ημέρα κήρυξης της πτώχευσης. Κατά συνέπεια, στην πτωχευτική περιουσία περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι φορολογικές ενοχές του πτωχού που γεννήθηκαν πριν από την κήρυξη της πτώχευσης και ανεξαρτήτως του χρόνου διαπίστωσής τους από την Φορολογική Διοίκηση, για τις οποίες η τελευταία προβαίνει στην έκδοση σχετικών καταλογιστικών πράξεων σε βάρος του πτωχού (ΣΤΕ2021/2010, Δ.Εφ.Θ418/2012 κ.λπ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 (κατάταξις Δημοσίου) παράγραφοι 1 και 5 του Ν.Δ.356/1974 [Κώδικας Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε.)] (ΦΕΚ90Α/1974), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2012, ορίζεται ότι
«1. Το Δημόσιον κατατάσσεται εν αναγκαστική εκτέλεσει κινητού ή ακινήτου διά τας ληξιπρόθεσμους μέχρι της ημέρας του πλειστηριασμού απαιτήσεις αυτού εκ πάσης αιτίας, μετά των πάσης φύσεως προσαυξήσεων και τόκων και εν τη υπ' αριθμόν 5 σειρά του άρθρου 975 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας.
Διά τας μη ληξιπρόθεσμους εκ πάσης αιτίας απαιτήσεις του, το Δημόσιον κατατάσσεται συμμέτρως μετά των λοιπών δανειστών.
Ως ημέρα του πλειστηριασμού θεωρείται η ημέρα κατά την οποία διενεργήθηκε ο πλειστηριασμός, ανεξάρτητα από την ημέρα του πλειστηριασμού που ορίσθηκε αρχικά.
5. Σε περίπτωση πτώχευσης οφειλέτη του, το Δημόσιο κατατάσσεται στη σειρά της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου για όλες τις απαιτήσεις του που γεννήθηκαν ή ανάγονται σε χρόνο πριν από την πτώχευση, ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους.».

Επειδή, με την κήρυξη της πτώχευσης τα χρέη του πτωχού διαχωρίζονται σε **πτωχευτικά**, ήτοι σε χρέη που γεννήθηκαν ή ανάγονται σε χρόνο πριν από την πτώχευση και ανεξαρτήτως από τον χρόνο βεβαίωσής τους, σε **μεταπτωχευτικά**, ήτοι σε χρέη που γεννήθηκαν σε χρόνο μετά από την κήρυξη της πτώχευσης και σε **ομαδικά**, ήτοι σε χρέη που γεννήθηκαν από την ίδια την πτωχευτική διαδικασία ή από ενέργειες του συνδίκου πτωχεύσεως.

Επειδή, οι **μεταπτωχευτικοί πιστωτές**, για τα μεταπτωχευτικά χρέη, ήτοι για εκείνα που γεννήθηκαν μετά από την κήρυξη της πτώχευσης, μπορούν να επιδιώξουν την είσπραξη των απαιτήσεών τους από την μεταπτωχευτική περιουσία του πτωχού, οι δε **ομαδικοί πιστωτές**, για τα χρέη που γεννήθηκαν κατά τη διάρκεια της πτώχευσης ή από ενέργειες του συνδίκου πτωχεύσεως, μπορούν να επιδιώξουν την είσπραξη των απαιτήσεών τους ατομικά από την περιουσία του πτωχού οφειλέτη (πτωχευτική ή μεταπτωχευτική), χωρίς να δεσμεύονται αμφότεροι από τις διατάξεις του άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα (Ν.3588/2007) (Εφ.Θ407/2008).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα προαναφερθέντα, η **προσβαλλόμενη Πράξη** που αφορά στη διαχειριστική περίοδο 2012 (01/01/2012 – 31/12/2012) της υπόχρεης εταιρείας **εκδόθηκε την .../.../2016** σε βάρος της τελευταίας, ήτοι **μεταγενέστερα** της με αριθμό/2012 **απόφασης** του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας) που

δημοσιεύθηκε την .../.../2012, με την οποία κηρύχθηκε σε πτώχευση η υπόχρεη εταιρεία από την ημέρα της εν λόγω δημοσίευσης.

Κατά συνέπεια, η **προσβαλλόμενη Πράξη** η οποία εκδόθηκε για απαίτηση – αξίωση του Δημοσίου που γεννήθηκε μετά από τον χρόνο πτώχευσης της υπόχρεης εταιρείας, αποτελεί μεταπτωχευτικό χρέος της τελευταίας και, επομένως, δεν εμπίπτει στην έννοια της πτωχευτικής απαίτησης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα (Ν.3588/2007).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) 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 μόνον 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 ελεγχομένου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου (**ΣτΕ 2056/1994**).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (**ΣτΕ 478/1998**).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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.».

πλην, όμως, ... προσφεύγ..... δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών τ... .

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο....., από τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου με αριθμό/2012 τ... και από .../.../2016 της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2012 της υπόχρεης εταιρείας, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τις διαπιστωθείσες γενικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) στις οποίες υπέπεσε η υπόχρεη εταιρεία, περί μη επίδειξης – προσκόμισης των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων που είχαν ζητηθεί δύο (2) αλλητάλληλες φορές από τ... τότε/....., στα πλαίσια διενέργειας προληπτικού φορολογικού ελέγχου, μετά από νόμιμη επίδοση στην υπόχρεη εταιρεία, κατά την .../.../2012 και την .../.../2012, σχετικών

Προσκήσεων για την προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση της προβαλλόμενης Πράξης, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής Διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο συνολικό ποσό του προστίμου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο....., ο φορολογικός έλεγχος στην υπόχρεη εταιρεία διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στις οικείες προαναφερθείσες Εκθέσεις Ελέγχου τ... και της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2012 της υπόχρεης εταιρείας, στις οποίες αιτιολογούνται πλήρως, εμπειριστά και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, τα φορολογικά αδικήματα και οι παραβάσεις που περιγράφονται στη σελίδα από 2 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στις προαναφερθείσες οικείες Εκθέσεις Ελέγχου, γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη στο σύνολο της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό/...-...-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.), για τη διαχειριστική περίοδο 2012, που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της υπόχρεης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας – Καταλογιζόμενο συνολικό ποσό προστίμου Κ.Β.Σ. με βάση την παρούσα Απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 2012 (01/01/2012 – 31/12/2012)

Η με αριθμό/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.γ. περίπτωση γ) και περίπτωση ε) και παράγραφος 6 περίπτωση ε) του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγρ. 3 περίπτ. ζ) του Ν.4337/2015, **δηλαδή,**

- 1) 600,00 € (για την πρώτη φορά) και
 - 2) 1.500,00 € (για τη δεύτερη φορά),
- επομένως, **συνολικό πρόστιμο 2.100,00 €.**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης
α.α.

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της Προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).