



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: 1493/06-12-2016

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 αριθ. πρωτ. Ενδικοφανή Προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/...-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.), για τη διαχειριστική περίοδο 2011 (01/01/2011 – 31/12/2011), που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας.

4. Την ως άνω με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2011.
5. Την από .../.../2016 Έκθεση Απόψεων 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 της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, 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 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο 600,00 €**, επειδή από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο τ... .. τ... .. (..... /), διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε υποπέσει, κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, στην γενική παράβαση του Κ.Β.Σ. περί μη υποβολής Συγκεντρωτικής Κατάστασης Πελατών – Προμηθευτών [άρθρο 20 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)] ημερολογιακού έτους 2011, για τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.370,00 € και καθαρής αξίας έκαστο άνω των 300,00 € για την Κατάσταση των Πελατών και για διακόσια τριάντα τρία (233) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 109.814,32 € και καθαρής αξίας έκαστο άνω των 300,00 € για την Κατάσταση των Προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παράγραφος 1 περίπτωση α) και παράγραφος 3 περίπτωση α) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για τη διαχειριστική περίοδο 2011 που επισύρει την ως άνω κύρωση – πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.β. περίπτωση γ) και περίπτωση ε) και παράγραφος 6 περίπτωση ζ) του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για τη διαχειριστική περίοδο 2011, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) εδράζεται στις διαπιστώσεις, τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) τ... .. / για την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε εκπροθέσμως, κατά την .../.../2015, σε δισκέτες, στην αρμόδια για την φορολογία της Δ.Ο.Υ., την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 20 παράγραφος 1 περίπτωση α) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών – Προμηθευτών για το ημερολογιακό έτος 2011, για τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.370,00 € και καθαρής αξίας έκαστο άνω των 300,00 € για την Κατάσταση των Πελατών και

για διακόσια τριάντα τρία (233) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 109.814,32 € και καθαρής αξίας έκαστο άνω των 300,00 € για την Κατάσταση των Προμηθευτών. Την ίδια ημέρα, δηλαδή την .../.../2015, βεβαιώθηκε από την ως άνω Δ.Ο.Υ., σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, το πρόστιμο των 100,00 € (πλέον χαρτόσημο και εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου 2,4%) που αντιστοιχούσε στην παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, κατά τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση α) και παράγραφος 2 περίπτωση α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), το οποίο η προσφεύγουσα εξόφλησε την επόμενη ημέρα, δηλαδή την .../.../2015, μέσω της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε., με την προσκόμιση στην τελευταία της σχετικής Ταυτότητας Οφειλής.

2.

Η προσφεύγουσα εταιρεία θεωρεί ότι κρίσιμος χρόνος της υπό εξέταση υπόθεσης είναι ο χρόνος επιβολής του προστίμου, δηλαδή ο χρόνος έκδοσης της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης που είναι η .../.../2016. Κατά δε τον κρίσιμο αυτόν χρόνο είχε τελέσει τη διοικητική παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής της Συγκεντρωτικής Κατάστασης Πελατών – Προμηθευτών ημερολογιακού έτους 2011 [άρθρο 20 παράγραφος 1 περίπτωση α) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)], για την οποία είχε ήδη επιβληθεί, σε βάρος της, το ως άνω πρόστιμο των 100,00 € (πλέον 2,4%). Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε για την παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής της Συγκεντρωτικής Κατάστασης Πελατών – Προμηθευτών ημερολογιακού έτους 2011 και όχι για την παράβαση της μη υποβολής της τελευταίας και, κατά συνέπεια, η διαπίστωση του ελέγχου τ... / είναι παντελώς αβάσιμη, η δε προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί, διότι εδράζεται σε αβάσιμες διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων. Άλλως, η προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί ως εκδοθείσα κατά κακή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 6 περίπτωση ζ) του Ν.2523/1997.

3.

Η προσβαλλόμενη διοικητική πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί ως αντίθετη στις αρχές της χρηστής διοίκησης, της νομιμότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

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 υποχρεών, 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) και ε) 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).».

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.».

Ως προς τον πρώτο και τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο πρώτος και ο δεύτερος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι 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 2011, 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 2011, 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 αυτόν, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 20 (υποχρεώσεις υποβολής στοιχείων για διασταύρωση) παράγραφος 1 περίπτωση α) και παράγραφος 3 περίπτωση α) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2011, σε συνδυασμό με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1185/2012 (ΦΕΚ2584Β/25-09-2012) περί παράτασης του χρόνου υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων και των ισοζυγίων του άρθρ. 20 παράγραφοι 1 και 6 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) για τις συναλλαγές του ημερολογιακού έτους 2011, ορίζονται τα ακόλουθα:

1) Άρθρο 20 παράγραφος 1 περίπτωση α) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1185/2012:

Παρατείνονται, για όλους τους υπόχρεους, οι προθεσμίες υποβολής των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών – Προμηθευτών που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 20 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), για τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κατά το ημερολογιακό έτος 2011, μέχρι την 30/11/2012, ανεξαρτήτως Α.Φ.Μ..

Μέχρι την ως άνω προθεσμία πρέπει να υποβληθούν οι προαναφερθείσες Καταστάσεις από τους επιτηδευματίες και τα πρόσωπα του άρθρου 2 παράγραφοι 3 και 4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), για τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν κατά το ως άνω ημερολογιακό έτος, για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, που αφορούν σε αγορές αγαθών και σε λήψη υπηρεσιών, σε χονδρικές πωλήσεις αγαθών και σε παροχή υπηρεσιών και σε 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 ευρώ (300,00 €).

2) Άρθρο 20 παράγραφος 3 περίπτωση α) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.):

«3. Οι καταστάσεις της παραγράφου 1 περιέχουν το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία του υπόχρεου, το επάγγελμα και την ταχυδρομική διεύθυνση, καθώς και τον Α.Φ.Μ. αυτού εντύπως ή με σφραγίδα, την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και το έτος στο οποίο αφορούν.

Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται, ανά περίπτωση της παραγράφου 1, τα εξής:

α) Στις καταστάσεις των υπόχρεων της περίπτωσης α), το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο (προμηθευτών, πελατών κ.λπ.), κατά αλφαβητική σειρά επωνύμου ή επωνυμίας, ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η καθαρή αξία του εσόδου ή της δαπάνης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 (πρόστιμα για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. – αντικειμενικό σύστημα) παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.β. περίπτωση γ) και περίπτωση ε) και παράγραφος 6 περίπτωση ζ) του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/11-09-1997), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2011, ορίζεται ότι «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992, ΦΕΚ 84Α) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για τον σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο (2) βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο (2) 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.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια ευρώ (600,00 €) και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α) και η) της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια ευρώ (800,00 €).

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:

ζ) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 20, μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρισης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρισης της αξίας, σε τρία (3), εφόσον οι ανωτέρω παραλείψεις και ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από δεκατέσσερις χιλιάδες εξακόσια εβδομήντα τρία ευρώ (14.673,00 €) ανά κατάσταση.

Ο ίδιος συντελεστής ισχύει και σε περίπτωση μη υποβολής στοιχείων, εκτός εάν ο υπόχρεος, μέχρι την λήξη της προθεσμίας εξώδικης επίλυσης της διαφοράς ή άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής κατά της απόφασης επιβολής προστίμου, υποβάλλει εκπρόθεσμα τα στοιχεία και προκύπτει ότι τα συνολικά μεγέθη ανά κατάσταση είναι μέχρι του ορίου του προηγούμενου εδαφίου, οπότε εφαρμόζεται συντελεστής βαρύτητας ίσος με τη μονάδα.

.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 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, 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 έκδοσής της. Συνεπώς, θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτόν σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελίδα 286 επ.).».

Στην υπό κρίση υπόθεση, χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης που αφορούσε στην υποβολή, εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας, της Συγκεντρωτικής Κατάστασης Πελατών – Προμηθευτών [άρθρο 20 παράγραφος 1 περίπτωση α) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)] του ημερολογιακού έτους 2011 είναι η διαχειριστική περίοδος 2011 και όχι ο χρόνος επιβολής του προστίμου, δηλαδή ο χρόνος έκδοσης της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης που είναι η .../.../2016, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Κατά συνέπεια, στην υπό κρίση υπόθεση, έχουν εφαρμογή εκείνες οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που ήταν σε ισχύ κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, δηλαδή οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 και όχι εκείνες του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), περί διαδικαστικών παραβάσεων, οι οποίες έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις που ο χρόνος γένεσης προσδιορίζεται από την 01/01/2014 και έπειτα, δηλαδή για παραβάσεις που ανάγονται σε φορολογικά έτη που η έναρξή τους είναι από την 01/01/2014 και μετέπειτα. Εξάλλου, κατά γενική αρχή του Δικαίου και σε κάθε περίπτωση, ο νόμος δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός εάν ορίζεται ρητά από τον ίδιο τον νόμο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 (υποβολή φορολογικής δήλωσης) παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στην Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από την Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.» και

με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1167760 ΕΞ 2014 και ημερομηνία 18/12/2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, περί παροχής οδηγιών για την άμεση κοινοποίηση των εντολών ελέγχου και την παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, όπως ισχύει) σχετικά με την υποβολή εκπρόθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων, ορίζεται ότι

«.....
Κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τις αρχές της χρηστής διοίκησης, οι οποίες πρέπει πάντα να διέπουν τις σχέσεις φορολογούμενων και φορολογικής Αρχής και έχοντας υπόψη ότι, αφενός έχουν υποβληθεί οι σχετικές δηλώσεις, αφετέρου ότι οι φορολογούμενοι αποδεδειγμένα δεν έλαβαν γνώση για την έκδοση εντολών ελέγχου και, τέλος, ότι οι φορολογούμενοι έχουν πιθανόν υπαχθεί σε νομοθετική ρύθμιση ή διευκόλυνση τμηματικής καταβολής ληξιπρόθεσμων οφειλών, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι στις περιπτώσεις αυτές λαμβάνονται υπόψη οι σχετικές δηλώσεις που αφορούν σε διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι την 31/12/2013.».

Στην υπό κρίση υπόθεση, μέχρι τον χρόνο έκδοσης των με αριθμούς/2015 και/2015

εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου τ... /, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε υποβάλει εκπρόθεσμες αρχικές Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών [άρθρο 20 παράγραφος 1 περίπτωση α) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)] για τα ημερολογιακά έτη από το 2009 έως το 2012. Επιπλέον, αποδεδειγμένα η προσφεύγουσα είχε λάβει γνώση των ως άνω εντολών ελέγχου, δεδομένου ότι συνεργείο ελέγχου τ... / είχε μεταβεί στην έδρα της προσφεύγουσας δύο (2) φορές, την πρώτη κατά την .../.../2015 για τη διενέργεια προληπτικού ελέγχου, σε εκτέλεση της με αριθμό/2015 εντολής ελέγχου που επιδείχθηκε στην προσφεύγουσα και τη δεύτερη κατά την .../.../2015 για την επίδοση της με αριθμό/...-2015 Κλήσης προς Ακρόαση [άρθρο 6 του Ν.2690/1999 (ΦΕΚ45Α/09-03-1999)] και του συνημμένου με αριθμό/...-2015 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), στο οποίο αναφερόταν η διαπίστωση του ελέγχου ότι η προσφεύγουσα είχε υποπέσει στις παραβάσεις της μη υποβολής Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών – Προμηθευτών για τα ημερολογιακά έτη από το 2009 έως το 2012. Ακολουθώντας, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε, κατά την .../.../2015, στην αρμόδια για την φορολογία της Δ.Ο.Υ. τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών για τα ημερολογιακά έτη από το 2009 έως το 2012, **ενεργώντας καταχρηστικά, με σκοπό να επωφεληθεί από το ευνοϊκότερο πρόστιμο της εκπρόθεσμης υποβολής.**

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 ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

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, αναφορικά με την υποχρέωση που είχε η προσφεύγουσα για την υποβολή της Συγκεντρωτικής Κατάστασης Πελατών – Προμηθευτών [άρθρο 20 παράγραφος 1 περίπτωση α) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)] του ημερολογιακού έτους 2011 έως την καταληκτική ημερομηνία της 30/11/2012, κατά γενική αρχή του Δικαίου, άγνοια περί την ύπαρξη ή την ισχύ κανόνα δικαίου δεν δικαιολογείται ούτε συγχωρείται.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η διαπιστωθείσα παράβαση του ελέγχου που διενήργησε ... / στην προσφεύγουσα εταιρεία, αφορά στην μη υποβολή, εκ μέρους της τελευταίας, Συγκεντρωτικής Κατάστασης Πελατών – Προμηθευτών [άρθ. 20 παράγ. 1 περίπτ. α) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)] για το ημερολογιακό έτος 2011 και όχι στην εκπρόθεσμη υποβολή αυτής.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της Δημόσιας Διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η Δημόσια

Διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους. Για την επιβολή των προστίμων εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν.2523/1997, με τις οποίες καθιερώθηκε ένα αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων, ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση και να μην καταλείπεται η επιβολή και το ύψος των προστίμων στη διακριτική εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά να αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Το αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων στοχεύει, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ Φορολογικής Διοίκησης και πολιτών, οι οποίοι μπορούν, πλέον, να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται, για όμοιες περιπτώσεις, πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Η Φορολογική Διοίκηση, σε κάθε περίπτωση, είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθεί τις οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους, όπως αυτές διατυπώνονται στις ερμηνευτικές εγκυκλίους, χωρίς να εξετάζει τη συνταγματικότητα ή μη αυτών, η οποία εμπίπτει στις αρμοδιότητες της δικαστικής εξουσίας.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση και, εν προκειμένω, η Φορολογική Διοίκηση δεσμεύεται από την **αρχή της νομιμότητας**, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 παράγραφος 2, των άρθρων 43, 50, 82 και 83 και του άρθρου 95 παράγραφος 1 του Συντάγματος (**ΣτΕ 2987/1994, 8721/1992**), η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις και οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με την συνταγματικά κατοχυρωμένη **αρχή της καλής πίστης**, η Δημόσια Διοίκηση και, εν προκειμένω, η Φορολογική Διοίκηση δεν δικαιούται να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος έχει περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής. Κατά μείζονα λόγο, δεν επιτρέπεται στη Διοίκηση να δημιουργεί η ίδια τέτοιες καταστάσεις. Περαιτέρω, το ΣτΕ δέχεται ότι η Διοίκηση δεν δικαιούται, εξαιτίας δικών της παραλείψεων για τις οποίες δεν είναι υπαίτιος ο πολίτης, να αγνοήσει μία ευνοϊκή γι' αυτόν πραγματική κατάσταση που έχει διαρκέσει επί ικανό χρονικό διάστημα και να αρνηθεί αιφνιδίως στον πολίτη τα υπέρ αυτού ωφελήματα ή τις ευνοϊκές γι' αυτόν νόμιμες συνέπειες που έχουν προκύψει από αυτήν την κατάσταση. Η παράβαση ή παράβλεψη εκ μέρους της Διοίκησης αυτής της αρχής, συνεπάγεται, ενδεχομένως, κρατική ευθύνη, η οποία δύναται να γεμίσει αξίωση για αποζημίωση.

Επειδή, σύμφωνα με την συνταγματικά κατοχυρωμένη **αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου – πολίτη**, η οποία είναι συγγενής προς την προαναφερθείσα αρχή της καλής πίστης, η Διοίκηση παραβαίνει την εν λόγω αρχή όταν ενεργεί κατά τρόπο αντίθετο προς τις προσδοκίες που η ίδια έχει δημιουργήσει στον πολίτη. Ειδικότερα, η Διοίκηση λειτουργεί κακόπιστα όταν, λόγου χάριν, αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση κίνητρα που προέβλεψε ο νόμος για να προκαλέσει ορισμένη συμπεριφορά του πολίτη ή όταν η συμπεριφορά της ίδιας αντίκειται σε υποσχέσεις ή επίσημες πληροφορίες των αρμόδιων Αρχών ή σε πληροφορίες την χορήγηση των οποίων προβλέπει ο νόμος. Η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, την οποία τρέφει ο πολίτης έναντι της Δημόσιας Διοίκησης, συνίσταται στην εύλογη πεποίθηση, που αυτός έχει διαμορφώσει, ότι μία πραγματική κατάσταση που τον αφορά θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο.

Επειδή, η **αρχή της χρηστής και καλόπιστης και διοίκησης** επιβάλλει, πράγματι, στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δεν σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και

καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η νομιμότητα, δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε αυτόν φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκαν αντικειμενικά στοιχεία και αποδείξεις που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή την μη απαλλαγή του από τον φόρο ή το πρόστιμο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως στην υπό κρίση υπόθεση. Επιπροσθέτως, στην υπό εξέταση περίπτωση, **δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου – πολίτη**, διότι, με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, η Φορολογική Διοίκηση, καλόπιστα φερόμενη και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, εφάρμοσε το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί την κατάσταση στην οποία, ενδεχομένως, είχε περιέλθει η προσφεύγουσα εταιρεία, λόγω πλάνης, παρερμηνείας ή παρανόησης και χωρίς να αίρει, εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που, τυχόν, προέβλεψε ο νόμος.

Κατά συνέπεια, **ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας στον τρίτο προβαλλόμενο λόγο, περί παράβασης των αρχών της χρηστής διοίκησης, της νομιμότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου – πολίτη εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης και εις βάρος της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, ανυπόστατος και ανυποστήρικτος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος.**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 (βάρος απόδειξης) 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, **η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών της.**

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας εταιρείας, από την από .../.../2015 οικεία Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) τ... / ..., για τη διαχειριστική περίοδο 2011 της προσφεύγουσας εταιρείας, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τη διαπιστωθείσα και καταλογισθείσα παράβαση που περιγράφεται στη σελίδα 2 της παρούσας. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό του προστίμου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιχειρήσιμη έκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας εταιρείας, ο φορολογικός έλεγχος σε αυτήν διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην προαναφερθείσα από .../.../2015 οικεία Έκθεση Ελέγχου τ... / ..., στην οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα και η παράβαση που περιγράφεται στη σελίδα 2 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην προαναφερθείσα οικεία Έκθεση 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** της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας –
Καταλογιζόμενο ποσό προστίμου με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Διαχειριστική περίοδος 2011 (01/01/2011 – 31/12/2011)

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

Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.β. περίπτωση γ) και περίπτωση ε) και παράγραφος 6 περίπτωση ζ) του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για τη διαχειριστική περίοδο 2011, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015, δηλαδή

$$(ΒΑΣ.ΥΠ.1 \times 3) \times 1/3 = (600,00 \text{ €} \times 3) \times 1/3 = 1.800,00 \text{ €} \times 1/3 = \underline{600,00 \text{ €}}.$$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

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

Σημείωση :

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 άσκηση της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).