



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α4**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213 1604526  
**ΦΑΞ** : 213 1604567

Καλλιθέα, 08/06/2016

Αριθμός απόφασης: 2075

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την από 26/02/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ....., ΑΦΜ ....., με έδρα τον ..... ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός ....., κατά α) της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά οικονομικού έτους 2005, β) της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, γ) της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, δ) της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φ.Α.Ε. Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και ε) της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Μητρώου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά οικονομικού έτους 2005, β) την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, γ) την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, δ) την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Επιβολή Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και ε) την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Μητρώου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/02/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 366.469,71 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 439.763,65 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/94, του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

β) Με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 85.708,46 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 102.850,15 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των ν. 2238/94 και ν. 2859/2000, του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

γ) Με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 1.760,00 €, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης

των διατάξεων του άρθρου 20 §§ 1 και 7 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα α) δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών χρήσης 2004, αν και πραγματοποίησε αγορές τουλάχιστον 359.657,54 € και πωλήσεις τουλάχιστον 5.354.664,38 € και β) δεν υπέβαλε ισοζύγιο λογαριασμών όλων των βαθμίδων της χρήσης 01/01/2004-31/12/2004.

δ) Με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, παρά τις κοινοποιηθείσες σε αυτή με αριθμ. πρωτ. .... και .... προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων, στοιχείων και συγκεκριμένων δικαιολογητικών με τις οποίες διενεργούνται πρωτογενείς εγγραφές της χρήσης 01/01/2004-31/12/2004 ώστε να διενεργηθεί τακτικός φορολογικός έλεγχος.

ε) Με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Μητρώου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 §§ 1α' και 2α' του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 10 § 4 του ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 40 του ν. 4223/2013. Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε στο Τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά δήλωση σχετικά με τη μεταφορά της έδρας της ή τη διακοπή των εργασιών της.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης .... εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/13) και Ελέγχου Προστίμου Μητρώου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. .... (σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ. ....) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Κατά τη διάρκεια των παραπάνω ελέγχων, τα φορολογικά στοιχεία της χρήσης 2004 με τα οποία διενεργήθηκαν οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια της προσφεύγουσας δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και επομένως τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από τον Έλεγχο προήλθαν από το Μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (έντυπο Ε3) που συνυπέβαλε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2004 και από τα θεωρημένα ισοζύγια γενικού και αναλυτικών καθολικών μηνών Ιανουαρίου ως και Δεκεμβρίου 2004 και από το βιβλίο Απογραφής και Ισολογισμού χρήσης 2004, καθώς και από την αξιοποίηση στοιχείων μέσω του προγράμματος *elenxis* και ηλεκτρονικών αρχείων της Γ.Γ.Δ.Ε. (π.χ. συγκεντρωτικών καταστάσεων άλλων επιχειρήσεων). Εν όψει των παραπάνω η Υπηρεσία Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά δεν μπόρεσε να πραγματοποιήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, έκρινε τα βιβλία της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 ανακριβή, και προσδιόρισε τα τελικά ακαθάριστα

έσοδα και καθαρά κέρδη εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν.2238/94.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η χρήση 2004 έχει παραγραφεί, τα έγγραφα που εστάλησαν σε αυτήν για την παράταση της παραγραφής δεν παρελήφθησαν, οι προσβαλλόμενες πράξεις της επιδόθηκαν την 1/2/2016 δηλαδή μετά την παραγραφή, ενώ η παράταση της παραγραφής δεν είναι νόμιμη γιατί δόθηκε με το ν. 4141/2013 δηλαδή μετά τη λήξη της παραγραφής (31/12/2012).
- Για χρήσεις που έχουν περαιωθεί τα αποτελέσματα με οποιοδήποτε τρόπο, η ενδεχόμενη άρνηση επίδειξης των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, δεν επιτρέπει στη φορολογική αρχή να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης, αλλά απαιτείται να υφίστανται για την εν λόγω χρήση και συμπληρωματικά στοιχεία.
- Το σκεπτικό του ελέγχου είναι υποθετικό, αυθαίρετο και ανατιολόγητο, καθώς δε θεμελιώνει την πορισματική διαπίστωσή του ότι τα βιβλία της είναι ανακριβή.
- Επί της μη διαφύλαξης ή μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων, και σύμφωνα με τη νομολογιακή τάση των διοικητικών δικαστηρίων, απορρέει ανεπάρκεια αυτών.
- Ο έλεγχος οφείλει να καταβάλει τη δέουσα προσπάθεια ανεύρεσης της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησής του, καθώς και να λαμβάνει υπόψη και τα στοιχεία τρίτων και όσα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι στα αρχεία άλλων υπηρεσιών και από τα οποία μπορεί να συναχθεί κρίση για την ειλικρίνεια και την εν γένει επάρκεια των βιβλίων της επιχείρησης.
- Στη προκειμένη περίπτωση δεν μπόρεσε να προσκομίσει τα ζητηθέντα από τον έλεγχο βιβλία και στοιχεία λόγω ανωτέρας βίας, καθώς το σπίτι στο οποίο φυλάσσονταν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία κατασχέθηκε και σφραγίστηκε με βίαια αποβολή από την τράπεζα, η τράπεζα δε αρνείται να της δώσει τη δυνατότητα να παραλάβει τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά.
- Οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 κατά το μέρος που ορίζουν κατά δέσμια αρμοδιότητα ΣΚΚ 80% είναι ανίσχυρες ως αντισυνταγματικές, άλλως ο ΣΚΚ καθαρού κέρδους να μειωθεί και να αναπροσδιορισθεί και σε κατώτερο με δυνατότητα επιμέτρησής του.
- Οι διαπιστώσεις του ελέγχου και ο καταλογισμός των επίδικων πράξεων αντιβαίνουν στις συνταγματικές αρχές της χρηστής διοίκησης, της ισότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

**Επειδή** σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 9 ν. 2523/1997:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 που αναφέρονται στην παραγραφή της φορολογίας εισοδήματος ισχύει:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

και με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/200 που αναφέρονται στην παραγραφή του φόρου προστιθέμενης αξίας:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις ακόλουθες νομοθετικές ρυθμίσεις:

**ν. 3888/2010, άρθρ.12**

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2010** ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2011**.»

**ν. 4002/2011, άρθρ.18**

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2011**, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2012**.»

**ν. 4098/2012, άρθρο 2**

«Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις **31.12.2012**, παρατείνεται μέχρι **31.12.2013**.»

**ν. 4203/2013, άρθρο 22**

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) ..... και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

**ν. 4337/2015, άρθρο 22**

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η εντολή ελέγχου της υπό κρίση υπόθεσης εκδόθηκε μέχρι 31/12/2013 και συγκεκριμένα στις 11/12/2013 και κατόπιν εστάλησαν ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή οι υπ' αριθμ. πρωτ. .... και ..... σχετικές γνωστοποιήσεις τόσο προς στη διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας όσο και στις δηλωθείσες διευθύνσεις κατοικίας των εκκαθαριστών βάσει των ισχυουσών διατάξεων του άρθρου 5 § 3 του ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.), ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την επιβολή προστίμων, Φόρου Εισοδήματος και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.): «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«1. Μέχρι την τριακοστή (30ή) Σεπτεμβρίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής:

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

.....

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

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 που 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.

.....

7. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας υποβάλλει μέχρι την τελευταία ημέρα του ενάτου (9ου) μήνα από το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ισοζύγιο των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης στο οποίο περιέχονται και τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. και η διαχειριστική περίοδος που αφορά. Το ισοζύγιο της παραγράφου αυτής υποβάλλεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης δεδομένων, από τους υπόχρεους που χρησιμοποιούν για την ενημέρωση των βιβλίων τους μηχανογραφικά μέσα.»

**Επειδή**, κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε: α) Ισοζύγιο λογαριασμών όλων των βαθμίδων και β) συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004, αν και στην εν λόγω περίοδο φέρεται να έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές με διάφορες επιχειρήσεις, και συγκεκριμένα αγορές τουλάχιστον 359.657,54 € και πωλήσεις τουλάχιστον 5.354.664,38 €, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις άλλων φορολογιών και τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων τρίτων.

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το 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.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 293 ευρώ.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 880 ευρώ.

Για τους ιδρυτές επιχειρήσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Β' κατηγορίας βιβλίων, εκτός από τους ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α.Ε. για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.

β) .....

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

δ) .....

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

στ) .....

3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο. Ειδικά, αν διαπιστώνονται στον ίδιο χρόνο, πράξεις ή παραλείψεις, που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο.

4. Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών και ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου.

Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων 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.....

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 του άρθρου 20 μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρησης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρησης της αξίας, εφόσον οι ανωτέρω παραλείψεις και

ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από 14.673 ευρώ σε τρία (3). Ο ίδιος συντελεστής ισχύει και σε περίπτωση μη υποβολής στοιχείων, εκτός αν ο υπόχρεος μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξώδικης επίλυσης της διαφοράς ή άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής υποβάλλει εκπρόθεσμα τα στοιχεία και προκύπτει ότι τα συνολικά μεγέθη είναι μέχρι του ορίου του προηγούμενου εδαφίου, οπότε εφαρμόζεται Σ.Β. ίσος με τη μονάδα. Ο συντελεστής βαρύτητας του πρώτου εδαφίου ισχύει και σε περίπτωση μη υποβολής ισοζυγίων ή εκπρόθεσμης υποβολής τους, μετά την παρέλευση εξαμήνου από την προθεσμία υποβολής.....».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/97 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη, φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

**Επειδή** σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ισχύει:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

ζ. Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

**Επειδή**, στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται:

«2. Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο.

Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία , μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν.....»

**Επειδή** οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται. Με βάση τα παραπάνω προκύπτει ότι η διάπραξη της εν λόγω παράβασης της μη

προσκόμισης των ζητηθέντων από τον έλεγχο φορολογικών στοιχείων για τη χρήση 2004 διαπιστώθηκε το 2015 και συνεπώς η εν λόγω παράβαση καταλογίζεται στη χρήση 2015.

**Επειδή**, στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του ν. 4174/2103 ορίζεται ότι:

«4. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός δέκα (10) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές του προηγούμενου εδαφίου, μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται ο τρόπος ενημέρωσης και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.»

**Επειδή**, στις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2103 ορίζεται ότι:

«1. 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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,..... 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:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1,..... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα, ε).....».

**Επειδή** στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζονται:

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

.....

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής

τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

.....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά .....»

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση οι παραλείψεις της προσφεύγουσας είναι αφενός μεγάλης έκτασης, δεδομένου ότι δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα από τα συνοδευτικά στοιχεία πώλησης και αγοράς αγαθών και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία με τα οποία διενεργήθηκαν οι πρωτογενείς εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της χρήσης 2004, και αφετέρου καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της. Επιπλέον δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η αδυναμία της να προσκομίσει τα ζητηθέντα από τον έλεγχο βιβλία και στοιχεία οφείλεται σε ανωτέρα βία, καθώς δεν υπήρξε κάποιο γεγονός εξαιρετικό και απρόβλεπτο (π.χ. πυρκαγιά, σεισμός, πλημμύρα, θεομηνία που προκάλεσε καταστροφή των βιβλίων και στοιχείων), το οποίο δε θα μπορούσε να είχε προβλεφθεί από το μέσο άνθρωπο. Αντιθέτως η επιχείρηση γνώριζε πολύ καιρό πριν ότι τα τηρούμενα βιβλία, βρίσκονται στο ακίνητο επί της οδού ....., ....., ιδιοκτησίας ....., πρώην συζύγου του εκκαθαριστή ....., το οποίο έχει κατασχεθεί από την «Τράπεζα .....». Με άλλα λόγια η προσφεύγουσα σε καμία περίπτωση δεν κατέβαλε την επιβαλλόμενη από τις περιστάσεις άκρα επιμέλεια ώστε να είναι σε θέση να ανταποκριθεί στην υποχρέωσή της, προς επίδειξη βιβλίων και στοιχείων, που απορρέει από το άρθρο 36 του Κ.Β.Σ. Συνεπώς ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της.

**Επειδή** με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση, ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος και συγκεκριμένα αναφέρεται:

«2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) .....

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο

προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

- α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,
- β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, περιγράφεται ο τρόπος εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος και συγκεκριμένα:

«1. Το καθαρό εισοδημάτων επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

.....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%)..... Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%)

προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

.....

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης **διπλασιάζεται** εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β) .....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ) .....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

**Επειδή** με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000) ορίζεται ότι «εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή **ανακρίβεια** των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

**Επειδή** σύμφωνα με την παράγραφο 17 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013: «στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

**Επειδή**, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύομισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης», και με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου:

«1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης».

**Επειδή**, με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (31/03/2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του ίδιου νόμου επίσης, ορίζεται ως ανώτατο όριο για την επιβολή πρόσθετων φόρων το ποσοστό 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

**Επειδή** ο έλεγχος, σε κάθε περίπτωση, έδρασε στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, αφού κατέβαλε κάθε δυνατή προσπάθεια να έρθει σε επαφή με τους εκκαθαριστές της επιχείρησης, να τους ενημερώσει για τον επικείμενο τακτικό φορολογικό έλεγχο, να δώσει επαρκέστατο χρόνο ώστε να προετοιμαστούν, να συλλέξουν τα απαραίτητα βιβλία, στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά, διευκολύνοντας παράλληλα τον έλεγχο. Γι' αυτό το λόγο εξέδωσε και κοινοποίησε στους ιθύνοντες της εταιρείας δύο (2) προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων, παρόλο που η προσφεύγουσα μετά την πρώτη χρονολογικά πρόσκληση αδιαφόρησε για τα αιτήματα του ελέγχου και δεν έκανε κάποια προσπάθεια να έρθει σε επαφή του.

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από ..... εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/13) και Ελέγχου Προστίμου Μητρώου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, επί των οποίων εδράζονται οι υπ' αριθμ. ...., ...., ...., ..... και ..... προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/02/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας ....., ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :**

#### **Α) Φορολογία Εισοδήματος**

|                                         |                     |
|-----------------------------------------|---------------------|
| Διαφορά Φόρου Εισοδήματος               | 366.469,71 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 439.763,65 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>806.233,36 €</b> |

#### **Β) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας**

|                                         |                     |
|-----------------------------------------|---------------------|
| Διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας       | 85.708,46 €         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (102%) | 102.850,15 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>188.558,61 €</b> |

**Γ) Κ.Β.Σ. - Μητρώο**

|                                        |            |
|----------------------------------------|------------|
| - Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013: | 100,00 €   |
| - Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013: | 500,00 €   |
| - Πρόστιμο άρθρου 5 του ν. 2523/1997:  | 1.760,00 € |

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης  
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).