



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

Θεσσαλονίκη, 26-05-2016

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών**

Αριθμός απόφασης: 552

**Αυτοτελές τμήμα επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 546 30 Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313333246

**ΦΑΞ** : 2313333258

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης

Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης .....-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ..... - Α.Φ.Μ. .... κατά της υπ' αρ. ....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 της Δ.Ο.Υ. ...., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ. ....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 της Δ.Ο.Υ. ...., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από .....-2016 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ. ...., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από .....-2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... - Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό .....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου εκ 1.715,72 € πλέον πρόσθετος φόρος εκ 2.058,86 €, δη σύνολο φόρου εκ 3.774,58 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009, λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της ατομικής της επιχείρησης, μετά την απόρριψη των βιβλίων της ως ανακριβών από τον έλεγχο.

Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... με τον υπ' αρ. ....-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β. ....-2015).

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. βάσει της από .....-2015 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ...., δυνάμει της Α.Υ.Ο. 1072/2011, ως ορίζει για τις συγκεκριμένες ελεγχόμενες χρήσεις η

ΔΕΛ.Α1069048ΕΞ2014/02-05-2015 του Υπουργείου Οικονομικών, σε εκτέλεση της υπ' αρ. ....-2015 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου elenxis, που εκδόθηκε για την ένταξη στο σύστημα της υπ'αρ. ....-/2013 χειρόγραφης εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., η οποία αντικατέστησε (λόγω κατάργησης του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... και μεταφοράς των υποθέσεων στη Δ.Ο.Υ. ....) την υπ' αρ. ....-/2013 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., που εκδόθηκε κατόπιν του υπ'αρ. ....-2012 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. .... για υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΕΛΓΑ κατά το έτος 2005 από την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

### **1. Παραγραφή**

- Συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής έως τις 31-12-2015, εφόσον η επίδοση της πράξης δεν έγινε νόμιμα μέχρι την ημερομηνία αυτή.
- Μη νόμιμη η εκδοθείσα από τη Δ.Ο.Υ. .... υπ'αρ. ....-2013 εντολή ελέγχου, αφού από ....-2011 και με την υπ'αρ. ....-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών η αρμοδιότητα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... μεταφέρθηκε στη Δ.Ο.Υ. ....
- Χωρίς έννομη συνέπεια η από ....-2013 απόδειξη παράδοσης-παραλαβής.
- Μη νόμιμη η εκδοθείσα από τη Δ.Ο.Υ. .... υπ'αρ. ....-/2013 εντολή ελέγχου, εφόσον βασίζεται στην ανωτέρω μη νόμιμη υπ'αρ. ....-/2013 εντολή και κατά συνέπεια μη δυνάμενη να δικαιολογήσει την παράταση της παραγραφής βάσει του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013, που απαιτεί νόμιμη έκδοση και επίδοση εντολής ελέγχου μέχρι τις 31-12-2013.
- Μη νόμιμη η ανωτέρω υπ'αρ. ....-/2013 εντολή ελέγχου, εφόσον αφορά ολοκληρωτικό έλεγχο σε όλες τις εκκρεμείς φορολογικές δηλώσεις, χωρίς να αναφέρει ειδικά και συγκεκριμένα τη χρήση που θα πρέπει να ελεγχθεί.
- Μη νόμιμη η έκθεση ελέγχου με τίτλο «έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92», εφόσον η ανωτέρω εντολή δεν αναφέρεται σε μερικό έλεγχο.
- Μη νόμιμη η υπ' αρ. ....-2015 εντολή ελέγχου, εφόσον εκδίδεται μετά το χρόνο συμπλήρωσης της παραγραφής στις 31-12-2013, περιλαμβάνει τα φορολογικά αντικείμενα εισόδημα, Φ.Π.Α., λοιποί φόροι, τέλη εισφοράς, έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, τα οποία ήδη έχουν ελεγχθεί και δεν έχει καμία σχέση με τις προηγούμενες υπ'αρ. ....-/2013 και ....-/2013 εντολές.
- Μη εφαρμογή του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013, εφόσον η υπ'αρ. ....-2015 εντολή ελέγχου εκδόθηκε μετά τις 31-12-2013

### **2. Περαιώση της προκείμενης χρήσης σύμφωνα με τον Ν. 3888/2010**

- Μη νόμιμος ο παρών φορολογικός έλεγχος, λόγω αποδοχής από την προσφεύγουσα του υπ'αρ. ....-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης των χρήσεων 2007, 2008, 2009.
- Από τη συνολική οφειλή του παραπάνω σημειώματος εκ 16.290,83 €, η προσφεύγουσα κατέβαλε ποσό εκ 14.898,29 €, αφήνοντας απλήρωτο ποσό εκ 1.392,54 € που αντιστοιχεί σε ποσοστό 8,544% του συνολικού χρέους.
- Αναληθής και μη νόμιμος ο ισχυρισμός της ελεγκτικής αρχής περί μη καταβολής δύο δόσεων από τον φόρο περαίωσης, καθώς ουσιαστικά δεν εξοφλήθη η δόση του Ιουνίου εκ 723,96 €, ενώ από τη δόση του Μαΐου κατεβλήθη ποσό εκ 55,48 €. Κατά συνέπεια. Το υπόλοιπο, ανεξόφλητο ποσό αφορά σε μία ληξιπρόθεσμη δόση, και όχι σε δύο, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1066/2011, η οποία δημοσιεύτηκε στις 19-04-2011 και σε κάθε περίπτωση δεν ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης του εκκαθαριστικού στις 04-04-2011,.
- Η μη εξόφληση του φόρου περαίωσης οφείλεται στην πλήρη οικονομική αδυναμία της προσφεύγουσας, λόγω ανωτέρας βίας.
- Άγνοια των συνεπειών μη εξόφλησης όλων των δόσεων του φόρου περαίωσης.
- Ασήμαντο το υπολειπόμενο ανεξόφλητο ποσό.
- Η Δ.Ο.Υ. όφειλε να ειδοποιήσει την προσφεύγουσα για την πληρωμή και τις συνέπειες της μη πληρωμής των δόσεων-εξόφλησης του όλου.
- Μη νόμιμος ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί απώλειας των ευεργετημάτων της περαίωσης, ως καταχρηστικός και αντίθετος με τα συναλλακτικά ήθη και τις συνταγματικές διατάξεις για την αρχή της αναλογικότητας.
- Η ΠΟΛ. 1066/2011, που δημοσιεύτηκε με το ΦΕΚ 648B/19-4-2011 δεν ίσχυε κατά το χρόνο υπογραφής του εκκαθαριστικού σημειώματος από την προσφεύγουσα.

### **3. Μη νόμιμη εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ....**

- Μη νόμιμη και βάσιμη η υπ'αρ. ..../2013 εντολή ελέγχου, εφόσον βασίζεται στην υπ'αρ. ..../2013 εντολή ελέγχου, εκδοθείσα από αναρμόδια αρχή, και μη ορίζουσα ρητώς και συγκεκριμένως ποια ή ποιες χρήσεις θα πρέπει να ελεγχθούν.
- Η προσφεύγουσα τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας και όχι β', ως αναφέρεται στην ανωτέρω εντολή.

### **4. Μη ρητή, συγκεκριμένη και αποδεδειγμένη αμφισβήτηση του κύρους των βιβλίων στην έκθεση ελέγχου**

- Στην έκθεση ελέγχου δεν υπάρχει ιδιαίτερο κεφάλαιο σχετικά με το κύρος των βιβλίων.
- Δεν αιτιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό, ειδικότερα δεν γίνεται επίκληση των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, κυρίως της αδυναμίας ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και τα πρωτογενή στοιχεία.

## **5. Αμφισβήτηση των παραβάσεων της υπ'αρ. ....../2015 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.**

➤ Οι διατυπωμένες παραβάσεις είναι ουσιαστικά αβάσιμες, ως αυθαίρετες, ανατιολόγητες, αναπόδεικτες, ως αναλυτικά υποστηρίζεται στην υπ' αρ. ....-2016 ενδικοφανή προσφυγή της ενδιαφερόμενης κατά της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης.

## **6. Μη διενέργεια ιδιαίτερου φορολογικού ελέγχου**

➤ Νομικά πλημμελής η πράξη, λόγω παράλειψης διενέργειας ιδιαίτερου ελέγχου (για τη φορολογία του Φ.Π.Α.) και σύνταξης αυτοτελούς έκθεσης με στοιχεία ως προς την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, αυτοτελή και ιδιαίτερο προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας.

### **1. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής**

**Επειδή,** το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν ... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».*

**Επειδή,** το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι : *«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».*

**Επειδή,** το άρθρο 57 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζει ότι : *«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**, το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζει ότι : «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

**Επειδή**, το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής 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: ... 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 φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

**Επειδή**, η ΠΟΛ. 1265/16-12-2013 «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας Κεφαλαίου» ορίζει ότι : «...Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Συνεπώς οι εντολές θα πρέπει να εκδοθούν έως την ως άνω ημερομηνία, ώστε να επιτευχθεί η διετής παράταση της παραγραφής της υπόθεσης...».

**Επειδή**, το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως την 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιοδήποτε λόγο μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

**Επειδή**, το άρθρο 7 παρ. 3 περ. στ' και ζ' του Ν. 4337/2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων», που ισχύει από 17-10-2015, ορίζει ότι : «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: ... στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση 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**, στην υπό κρίση περίπτωση:

- Στις .....-2013 εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... η υπ' αρ. ..../2013 εντολή προληπτικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ. και εισφοράς Ε.Λ.Γ.Α. για τις διαχειριστικές περιόδους 2005-2011, μετά τη διαβίβαση από τη Δ.Ο.Υ. .... (υπ' αρ. πρωτ. σχετικού εγγράφου .....-2012) δελτίου πληροφοριών για υποβολή ανακριβών δηλώσεων Ε.Λ.Γ.Α. για το έτος 2005.
- Στις .....-2013, και μετά την μεταβίβαση της αρμοδιότητας ελέγχου, λόγω κατάργησης του τμήματος με την υπ'αρ. ....-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, από τη Δ.Ο.Υ. .... στη Δ.Ο.Υ. ...., εκδόθηκε από την τελευταία η υπ'αρ. ..../2013 χειρόγραφη εντολή τακτικού φορολογικού ελέγχου.
- Στις .....-2015, η ανωτέρω χειρόγραφη εντολή αντικαταστάθηκε από: α) την υπ'αρ. ..../2015 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για τις χρήσεις 2005-2006 και β) την υπ'αρ. ..../2015 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για τις χρήσεις 2007-2011.
- Την .....-2015 η ανωτέρω υπ'αρ. ..../2015 εντολή ελέγχου τροποποιήθηκε ως τις ελεγχόμενες χρήσεις, περιοριζόμενη στις χρήσεις 2007-2009, ενώ για τον έλεγχο των χρήσεων 2010-2011 εκδόθηκε η υπ'αρ. ..../2015 εντολή.
- Κατόπιν των ανωτέρω, ως την περαίωση του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στις 21-12-2015, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και κοινοποίηση σχετικών πράξεων απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

**2. Ως προς τον ισχυρισμό περί περαίωσης της προκειμένης χρήσης σύμφωνα με τον Ν. 3888/2010**

**Επειδή**, το άρθρο 3 του Ν. 3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για τις αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» ορίζει ότι : «1. Στο πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων του παρόντος Κεφαλαίου υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2009. 2. Για την υπαγωγή στις ρυθμίσεις, ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται εκείνες που μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου: α) δεν έχει αρχίσει ο έλεγχος ή έχει αρχίσει και δεν έχει περατωθεί...».

**Επειδή**, το άρθρο 13 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: ... στ) Οι συνέπειες της εκπρόθεσμης καταβολής μιας ή περισσότερων δόσεων για την περαίωση των υποθέσεων του παρόντος Κεφαλαίου».

**Επειδή**, η παρ. 1 της ΠΟΛ. 1066/04-04-2011 ορίζει ότι : «Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παραγράφο 1 του άρθρου 2 του Ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

- Από τη Δ.Ο.Υ. .... είχε εκδοθεί το υπ'αρ. ....-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης άρθρου 9 Ν. 3888/2010 για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2007-2009, το οποίο έγινε αποδεκτό από την προσφεύγουσα. Από το σύνολο του βεβαιωθέντος φόρου περαίωσης εκ 16.290,83 €, η προσφεύγουσα κατέβαλε ποσό εκ 14.898,29 €, αφήνοντας ανεξόφλητο υπόλοιπο εκ 1.392,54 €, δη τη δόση της 31-05-2012 ποσού 724,04 €, εκ του οποίου καταβλήθηκε ποσό 55,48 €, και ολόκληρη τη δόση της 29-06-2012, ποσού 723,98 €.
- Κατόπιν των ανωτέρω, και όπως ρητώς ορίζεται στην ΠΟΛ.1066/2011, λόγω της μη εξόφλησης της συνολικής ως άνω οφειλής (ανεξαρτήτως γνώσης ή μη, δόλου ή μη, ύψους ανεξόφλητου ποσού), δεν επήλθε περαίωση, με αποτέλεσμα οι χρήσεις 2007-2009 να είναι ελεγκτές.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί περαίωσης της προκείμενης χρήσης σύμφωνα με τον Ν. 3888/2010 απορρίπτεται ως αθεμελίωτος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

### **3. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ....**

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Στις .....-2013, και μετά την μεταβίβαση της αρμοδιότητας ελέγχου, λόγω κατάργησης του τμήματος με την υπ'αρ. ....-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, από τη Δ.Ο.Υ. .... στη Δ.Ο.Υ. ...., εκδόθηκε από την τελευταία η υπ'αρ. ..../2013 χειρόγραφη εντολή τακτικού φορολογικού ελέγχου, αντικαθιστώντας την υπ'αρ. ..../2013 εντολή ελέγχου Κ.Β.Σ. και εισφοράς Ε.Λ.Γ.Α., που είχε εκδοθεί από τη Δ.Ο.Υ.. .... για τις διαχειριστικές περιόδους 2005-2011, μετά τη διαβίβαση από τη Δ.Ο.Υ. .... (υπ' αρ. πρωτ. σχετικού εγγράφου .....-2012) δελτίου πληροφοριών για υποβολή ανακριβών δηλώσεων Ε.Λ.Γ.Α. για το έτος 2005. Κατά συνέπεια, η υπ'αρ. ..../2013 εντολή αφορούσε στα ίδια ελεγκτικά αντικείμενα και τις ίδιες ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους με την υπ'αρ. ..../2013 εντολή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος και αβάσιμος

### **4 & 5. Ως προς τους ισχυρισμούς περί μη ρητής, συγκεκριμένης και αποδεδειγμένης αμφισβήτησης του κύρους των βιβλίων στην έκθεση ελέγχου και περί αμφισβήτησης των παραβάσεων της υπ' αρ. 4562015 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ**

**Επειδή**, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «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 ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της...».

**Επειδή**, το άρθρο 12 παρ. 5 του Π.Δ. 186/92 ορίζει ότι : «Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράζουν ή τις υπηρεσίες που δέχονται από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο ή δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το πρωτότυπο του τιμολογίου που

εκδίδει η αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών αποστέλλεται εντός του επομένου από την έκδοση του μήνα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου».

**Επειδή**, το άρθρο 20 παρ. 1 του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ορίζει ότι : «Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους...».

**Επειδή**, το άρθρο 20 παρ. 6 του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ορίζει ότι : «Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας υποβάλλει μέχρι την τελευταία ημέρα του ενάτου (9<sup>ου</sup>) 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 υποχρέου, 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 του μηχανογραφικά μέσα».

**Επειδή**, το άρθρο 27 παρ. 4 του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ορίζει ότι : «Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία: α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) αποσβέσεις και γ) αναπόσβεστη αξία».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

- Αναφορικά με τη στοιχειοθέτηση των παραβάσεων του Κ.Β.Σ., ως διατυπώνονται στην υπ'αρ. ....-2015 πράξη επιβολής προστίμου:

Ως προς την πρώτη καταλογισθείσα παράβαση:

➤ Από τον έλεγχο στο βιβλίο απογραφών διαπιστώθηκε η μη καταγραφή όλων των παγίων στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας, συγκεκριμένα 15 στοιχείων, κατά παράβαση του άρθρου 27 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. στ' του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 Ν. 4337/2015 ( $880,00\text{€} \times 15 \times 1/3 = 4.400,00\text{€}$ )

Ως προς την δεύτερη καταλογισθείσα παράβαση:

➤ Από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώθηκε η μη υποβολή ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 6 του Π.Δ. 186/92, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 6 περ. ζ' του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ( $880,00\text{€} \times 3 \times 1/3 = 880,00\text{€}$ )

Ως προς την τρίτη καταλογισθείσα παράβαση:

➤ Από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών, αναφορικά με 4 τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων προς αγρότες ειδικού καθεστώτος, καθαρής αξίας 21.828,09 €, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 1 του Π.Δ.

186/92, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 6 περ. ζ' του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ( $880,00\text{€} \times 3 \times 1/3 = 880,00\text{€}$ )

Ως προς την τέταρτη καταλογισθείσα παράβαση:

➤ Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη ζήτηση, λήψη ή και μη έκδοση προς πρόσωπο που αρνήθηκε την έκδοση φορολογικού στοιχείου, τουλάχιστον ενός στοιχείου για την αγορά 20.118 kg κριθαριού, συνολικής αξίας 2.011,80 €, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ. 5 του Π.Δ. 186/92, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ( $2.011,80\text{€} \times 1/3 = 502,95\text{€}$ )

Κατόπιν των ανωτέρω, διαφαίνεται ότι η ελεγκτική αρχή προέβη σε ορθό καταλογισμό παραβάσεων και ορθή επιβολή κυρώσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92, σε συνδυασμό με το Ν. 2523/97 και Ν.4337/2015.

• Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω ελεγκτικές διαπιστώσεις, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και εισροές καθώς και τον φόρο αυτών, βάσει ελέγχου, ως εξής:

|                            | Βάσει δήλωσης | Βάσει ελέγχου | Διαφορά         |
|----------------------------|---------------|---------------|-----------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών   | 949.921,89    | 1.007.753,00  | 57.831,11       |
| Αξία φορολογητέων εισροών  | 541.913,55    | 541.913,55    | 0,00            |
| Φόρος εκροών               | 85.350,53     | 90.555,33     | 5.204,80        |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών     | 88.839,61     | 88.839,61     | 0,00            |
| Πιστωτικό υπόλοιπο         | 3.489,08      |               | 3.489,08        |
| Χρεωστικό υπόλοιπο         |               | 1.715,72      | 1.715,72        |
| Πρόσθετοι φόροι            |               | 2.058,86      | 2.058,86        |
| Σύνολο φόρο για καταβολή   |               | 3.774,58      | <b>3.774,58</b> |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | 3.489,08      |               | 3.489,08        |

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη ρητής, συγκεκριμένης και αποδεδειγμένης αμφισβήτησης του κύρους των βιβλίων στην έκθεση ελέγχου και περί αμφισβήτησης των παραβάσεων της υπ' αρ. ....../2015 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ απορρίπτονται ως αθεμελίωτοι, αναπόδεικτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι.

## **6. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη διενέργειας ιδιαίτερου φορολογικού ελέγχου**

**Επειδή,** στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Μετά την κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων της προσφεύγουσας επιχείρησης στην από .....-2015 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος, η ελεγκτική αρχή προχώρησε στον φορολογικό έλεγχο της φορολογίας του Φ.Π.Α., διενεργώντας ξεχωριστές ελεγκτικές επαληθεύσεις και αιτιολογώντας τις διαπιστωθείσες διαφορές σε σχέση με τα δεδομένα των υποβληθεισών

δηλώσεων.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης περί μη διενέργειας ιδιαίτερου φορολογικού ελέγχου απορρίπτεται ως έωλος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ. ....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... - Α.Φ.Μ. .... ως προς την υπ' αρ. ....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., ως προς τον προσδιορισμό του φόρου, συμψηφιζόμενου του βεβαιωθέντος φόρου περαίωσης, ως κάτωθι:

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:**

##### **Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009**

|                                                          |                   |
|----------------------------------------------------------|-------------------|
| <b>Φόρος Φ.Π.Α.</b> (βάσει της υπ' αρ. ..../2015 πράξης) | <b>3.774,58 €</b> |
|----------------------------------------------------------|-------------------|

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ  
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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).