



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 26-05-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 550

Αυτοτελές τμήμα επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 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 **1/1-31/12/2007** 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 **1/1-31/12/2007** 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** τηςτου - **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 39.097,42 € πλέον πρόσθετος φόρος εκ 46.916,90 €,** δη σύνολο φόρου εκ **86.014,32 €,** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2007,** λόγω προσθήκης της αποκρουβείας ύλης εκ 305.290,49 € στον λογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων 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 οριστική 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. Περαίωση 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. Έγκυρα και ακριβή τα βιβλία

- Δυσχερής ο λογιστικός φορολογικός έλεγχος, λόγω μη επιμελούς τήρησης των βιβλίων και μη ορθών εγγραφών, αλλά όχι αδύνατος, καθότι η προσφεύγουσα διαθέτει όλα τα πρωτογενή στοιχεία εγγραφών.
- Τυχόν διαφορές μεταξύ εγγραφών στα βιβλία και στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν συνιστούν λόγο αμφισβήτησης του κύρους των βιβλίων.
- Η μη καταχώρηση ορισμένων δαπανών, όπως τόκοι δανείων, επηρεάζει το λογαριασμό του «ταμείου», αλλά όχι και τα ακαθάριστα έσοδα.
- Οι λάθος εκτυπώσεις των ημερολογίων, εφόσον η απογραφή είναι ορθή, δεν συνιστούν ουσιώδεις παραλείψεις.
- Οι τυχόν διαφορές στα ποσά μεταξύ οριστικού ισοζυγίου και δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αναφορικά με το λογαριασμό «πελάτες» δεν συνιστά λόγο αμφισβήτησης του κύρους των εγγραφών των βιβλίων.
- Η διαφορά στο ποσό μεταξύ του οριστικού ισοζυγίου Δεκεμβρίου και Ισολογισμού, αναφορικά με το λογαριασμό «ταμείο» δεν θίγει το κύρος των βιβλίων.
- Τα έξι τιμολόγια συνολικής αξίας 50.959,50 € συνυπολογίστηκαν στα ακαθάριστα έσοδα εκ 1.004.483 € και δεν αποκρύφτηκαν.

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

- Νομικά πλημμελείς η πρώτη και η δεύτερη παράβαση, διότι, ενώ διατυπώνονται δύο διαφορετικές παραβάσεις, επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο,
- Οι διατυπωμένες παραβάσεις είναι ουσιαστικά αβάσιμες, ως ανατιολόγητες και αναπόδεικτες, ως αναλυτικά υποστηρίζεται στην υπ' αρ.-2016 ενδικοφανή προσφυγή της ενδιαφερόμενης κατά της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης.

7. Μη διαπίστωση λογιστικών διαφορών από τον έλεγχο

- Εφόσον δεν αμφισβητήθηκε καμία λογιστική διαφορά, δεν πρέπει να αμφισβητηθούν τα καθαρά

8. Μη ορθός ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων

➤ Αναιτιολόγητη και αναπόδεικτη η προσβαλλόμενη πράξη, καθώς δεν αμφισβητήθηκε το κύρος των βιβλίων, ούτε αναφέρονται οι συγκεκριμένες παραβάσεις που να δικαιολογούν την αμφισβήτηση του κύρους των βιβλίων.

9. Μη ορθός ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων

➤ Μη νόμιμη η αμφισβήτηση του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων, ως προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης και της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος:

➤ Μη νόμιμη η προσθήκη αποκρυβέντων ακαθαρίστων εσόδων εκ 305.290,39 €, χωρίς σαφή αιτιολογία, συγκεκριμένα: α) Δεν αποδεικνύεται η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για πώληση αγροτικών προϊόντων συνολικής καθαρής αξίας 150.334,55 €, εφόσον δεν αναφέρεται ο αγοραστής, οι πωληθείσες ποσότητες και τα πωληθέντα είδη, ενώ ο έλεγχος αρκείται σε έναν αυθαίρετο ισχυρισμό ότι η επιχείρηση τροποποίησε στον ισολογισμό ανοίγματος το λογαριασμό «ταμείο» β) Δεν αποδεικνύεται η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για πώληση δημητριακών συνολικής καθαρής αξίας 103.996,44 €, γ) Δεν πρόκειται για απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων εκ 50.550,50 €, αλλά για διαπιστωθείσα στις συγκεντρωτικές καταστάσεις διαφορά, ουσιαστικά ανύπαρκτη και μη αποδεδειγμένη.

- Μη νόμιμη η προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων με συντελεστή 8%, διότι δεν αμφισβητήθηκε το κύρος των βιβλίων.

- Έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, κατά παράβαση του άρθρου 30 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, διότι στην έκθεση ελέγχου δεν υπάρχει ισχυρισμός ότι το ποσό των ακαθαρίστων εσόδων δεν απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.

10. 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, προϋσχύουσες 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 & 6. Ως προς τους ισχυρισμούς περί μη ρητής, συγκεκριμένης και αποδεδειγμένης αμφισβήτησης του κύρους των βιβλίων στην έκθεση ελέγχου, περί έγκυρων και ακριβών

βιβλίων και περί αμφισβήτησης των παραβάσεων της υπ' αρ./2015 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 30 του Π.Δ. 186/1992 ορίζει ότι : «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 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: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής στ) Δεν διαφυλλάσσει 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, ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία, η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων -εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. 7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ».

Επειδή, το άρθρο 29 παρ. 1 του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ορίζει ότι : «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει, για κάθε χρήση και καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών, τον ισολογισμό της επιχείρησής του, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα των παραγράφων 4.1.103, 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980».

Επειδή, το άρθρο 12 παρ. 1 του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ορίζει ότι : «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο».

Επειδή, το άρθρο 17 παρ. 2 του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ορίζει ότι : «*Η ενημέρωση των βιβλίων τρίτης κατηγορίας γίνεται: α) του ή των ημερολογίων μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους, β) του συγκεντρωτικού ημερολογίου, όταν τηρείται, του γενικού καθολικού και των αναλυτικών καθολικών, εντός του επομένου μήνα, και προκειμένου για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις το αργότερο μέχρι και την εικοστή (20ή) του μεθεπόμενου μήνα...*».

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 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 καταχώρηση 15 παγίων 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 το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015. ($880,00 \times 15 \times 1/3 = 4.400,00\text{€}$)

Ως προς την δεύτερη καταλογισθείσα παράβαση:

➤ Κατά τη διαδικασία της ελεγκτικής επαλήθευσης για την ορθή μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων (οριστικό ισοζύγιο Δεκεμβρίου) στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι ο ισολογισμός συντάχθηκε αυθαίρετα, διαφοροποιούμενος από το Οριστικό Ισοζύγιο, κατά παράβαση του άρθρου 29 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92. Η δε αυθαίρετη τακτοποίηση του εμφανιζόμενου στο Οριστικό Ισοζύγιο Δεκεμβρίου 2007 αρνητικού ταμείου (στον ισολογισμό ανοίγματος εμφανίζεται θετικό ο λογαριασμός του ταμείου εμφανίζεται με χρεωστικό υπόλοιπο), δια αυθαίρετης μείωσης των αποθεμάτων στον Ισολογισμό ανοίγματος της επόμενης χρονιάς, συντελέστηκε κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, συνιστώντας αποκρυβείσα ύλη (ισόποσης με την αυθαίρετη προσαύξηση του λογαριασμού του ταμείου στον Ιανουάριο του 2008 σε σχέση με την 31/12/2007 εκ 150.334,55€), επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 Ν. 4337/2015

➤ Από τον έλεγχο κλειστής αποθήκης διαπιστώθηκε μεταξύ του λογιστικού υπολοίπου και της πραγματικής απογραφής (ζυγισθείσα ποσότητα επιλεγμένου αγροτικού προϊόντος) της 31-12-2007 ποσοτική διαφορά (έλλειμμα), για την οποία καταλογίσθηκε η παράβαση της μη έκδοσης τουλάχιστον ενός στοιχείου πώλησης αξίας 103.996,44 €, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 Ν. 4337/2015 (δη $150.334,55 \text{ €} + 103.996,44 \text{ €} = 254.330,99 \times 25\% = 63.582,74 \text{ €}$)

Ως προς την τρίτη καταλογισθείσα παράβαση:

➤ Από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώθηκε η μη ενημέρωσή τους με 6 παραστατικά εσόδων για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων, που εκδόθηκαν και παρελήφθησαν από τους πελάτες της προσφεύγουσας, συνολικής αξίας 50.959,50 €, κατά παράβαση του άρθρου 17 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. δ' του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ($880,00\text{€} \times 6 \times 1/3 = 1.760,00 \text{ €}$)

Ως προς την τέταρτη καταλογισθείσα παράβαση:

➤ Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβώς συγκεντρωτικών καταστάσεων, ως προς τα προαναφερθέντα έξι τιμολόγια πώλησης, αξίας 50.959,50 €, κατά παράβαση του άρθρου 20 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 ($880,00\text{€} \times 3 = 2.640,00 \text{ €}$)

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.

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

7 & 8 & 9. Ως προς τους ισχυρισμούς περί μη διαπίστωσης λογιστικών διαφορών, μη ορθού προσδιορισμού αποτελεσμάτων και των ακαθάριστων εσόδων

Επειδή, το άρθρο 48 παρ. του Ν. 2859/2000 ορίζει ότι : « 3. 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 Κ.Β.Σ. και της φορολογίας

εισοδήματος».

Επειδή, το άρθρο 30 του Ν. 2238/1994 ορίζει ότι : «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας».

Επειδή, η παρ. 1 της ΠΟΛ. 1066/04-04-2011 ορίζει ότι : «Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 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, το άρθρο 1 παρ. 1 και 2 του Ν. 2523/1997 ορίζει ότι : «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: ... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, 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».

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 4 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Μετά την κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων της προσφεύγουσας επιχείρησης, ο έλεγχος στη φορολογία του Φ.Π.Α. (σελ. 7 έκθεσης) προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ατομική επιχείρησης, ως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία του εισοδήματος, ως ορίζει το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000.

➤ Βάσει της από-2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, τα ακαθάριστα έσοδά της για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007 προσδιορίστηκαν ως εξής:

Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων (Μ.Σ.Κ.Κ. 5302)	1.014.273,42
Αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	305.290,49
Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων πωλήσεων 8%	105.565,11
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	1.425.129,02

- Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και εισροές καθώς και τον φόρο αυτών, βάσει ελέγχου, ως εξής:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	1.052.571,83	1.425.129,02	372.557,19
Αξία φορολογητέων εισροών	590.558,32	663.698,10	-73.139,78
Φόρος εκροών	94.334,56	127.864,71	33.530,15
Υπόλοιπο φόρου εισροών	82.760,54	89.217,37	-6.456,83
Πιστωτικό υπόλοιπο		11.574,02	-11.574,02
Χρεωστικό υπόλοιπο	11.574,02	50.671,44	39.097,42
Πρόσθετοι φόροι		46.916,90	46.916,90
Σύνολο φόρο για καταβολή	11.574,02	97.588,34	86.014,32

- Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή δεν αφαίρεσε, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ. 1066/04-04-2011, από τον προκύπτοντα κύριο φόρο το ποσό του φόρου περαίωσης Ν.3888/2010, που βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ'αρ.-2010 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2010), βάσει του εκδοθέντος υπ' αρ.-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος και αντιστοιχεί στη συγκεκριμένη χρήση, δη ποσό εκ 18,09 €. Η παρούσα απόφαση, εφαρμόζοντας την ΠΟΛ. 1066/04-04-2011 επαναπροσδιορίζει τον προς καταβολή φόρο για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007), ως εξής

	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	1.052.571,83	1.425.129,02	372.557,19
Αξία φορολογητέων εισροών	590.558,32	663.698,10	-73.139,78
Φόρος εκροών	94.334,56	127.864,71	33.530,15
Υπόλοιπο φόρου εισροών	82.760,54	89.217,37	-6.456,83
Πιστωτικό υπόλοιπο		11.574,02	-11.574,02
Χρεωστικό υπόλοιπο	11.574,02	50.671,44	39.097,42
Φόρος περαίωσης Ν.3888/2010		18,09	-18,09
Υπόλοιπο		50.653,35	39.079,33
Πρόσθετοι φόροι		46.895,20	46.895,20
Σύνολο φόρο για καταβολή	11.574,02	97.548,55	85.974,53
Υπόλοιπο φόρου για καταβολή		97.548,55	85.974,53

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη διαπίστωσης λογιστικών διαφορών από τον έλεγχο, μη ορθού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και των ακαθάριστων εσόδων, στερούνται βασιμότητας και απορρίπτονται. Ωστόσο, ο προκύπτων βάσει ελέγχου φόρος είναι μη ορθός, λόγω μη αφαίρεσης του βεβαιωθέντος φόρου περαίωσης Ν.3888/2010 και διορθώνεται με την παρούσα απόφαση.

10. 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, προσδιορίζοντας τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης, ως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία του εισοδήματος, σύμφωνα με τις ρητές επιταγές του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000.

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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή 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 1/1-31/12/2007 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 1/1-31/12/2007

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης-ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκροών	1.052.571,83	1.425.129,02	1.425.129,02	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	590.558,32	663.698,10	663.698,10	0,00
Φόρος εκροών	94.334,56	127.864,71	127.864,71	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	82.760,54	89.217,37	89.217,37	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		11.574,02	11.574,02	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	11.574,02	50.671,44	50.671,44	0,00
Φόρος περαίωσης Ν.3888/2010			18,09	-18,09
Υπόλοιπο		50.671,44	50.653,35	-18,09
Πρόσθετοι φόροι		46.916,90	46.895,20	-21,70
Σύνολο φόρο για καταβολή	11.574,02	97.588,34	97.548,55	-39,79
Υπόλοιπο φόρου για καταβολή		97.588,34	97.548,55	-39,79

Φόρος Φ.Π.Α. (βάσει της υπ' αρ./2015 πράξης)	85.974,53 €
--	--------------------

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).