



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 26-05-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 545

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του - **Α.Φ.Μ.** κατά της υπ' αρ.-2015 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007 της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ.-2015 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων 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 Κ.Β.Σ. 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 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο εκ 70.622,74 € για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007, λόγω διαπιστωθεισών παραβάσεων του Κ.Β.Σ, συγκεκριμένα:

α) για σύνταξη ισολογισμού μη σύμφωνου με τα υποδείγματα του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 (Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου), καθώς και μη καταχώρηση 15 στοιχείων στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών, συνολικής αξίας 124.337,84 €, κατά παράβαση του άρθρου 27 παρ. 4 Π.Δ. 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. στ του Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο εκ 4.400,00 €,

β) για μη έκδοση ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου εσόδων για πώληση αγροτικών προϊόντων, συνολικής καθαρής αξίας εκ 150.334,55 €, και έκδοση ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου εσόδων για πώληση αγροτικού προϊόντος, καθαρής αξίας 103.996,44 €, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 Ν. 4337/2015, ήτοι **63.582,74 €**.

γ) μη καταχώρηση στα βιβλία 6 παραστατικών εσόδων, συνολικής αξίας 50.959,50 €, για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων, κατά παράβαση του άρθρου 17 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015, ήτοι **1.760,00 €** και

δ) υποβολή ανακριβών συγκεντρωτικών καταστάσεων, συνολικής καθαρής αξίας 50.959,50 €, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 6 περ.ζ., σε συνδυασμό με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015, ήτοι **880,00 €**.....

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

Η ανωτέρω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε βάσει της από-**2015 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ Π.Δ. 186/92**, 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 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή

- Συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής έως τις-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/19-04-2011, δεν ίσχυε κατά το χρόνο υπογραφής του εκκαθαριστικού σημειώματος από την προσφεύγουσα.

➤ **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.

3. Νομική πλημμέλεια της πράξης

➤ Μη νόμιμες οι υπ' αρ./2013 και/2013 εντολές ελέγχου, για τους προαναφερθέντες λόγους

➤ Μη νόμιμο το υπ'αρ.-2012 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. προς τη Δ.Ο.Υ., εφόσον αφορούσε την περαιωθείσα, πριν την περαίωση του Ν. 3888/2010, χρήση του 2005.

➤ Νομικά πλημμελής η πρώτη παράβαση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς επιβάλλει ένα ενιαίο πρόστιμο για δύο διαπιστωθείσες, διαφορετικές παραβάσεις, της ανακρίβειας του ισολογισμού και της μη καταχώρησης 15 στοιχείων απογραφής.

➤ Νομικά πλημμελής η δεύτερη παράβαση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς επιβάλλει ένα πρόστιμο, ενώ αφορά πλείονες παραβάσεις.

➤ Η προσβαλλόμενη οριστική πράξη δεν συμφωνεί με την προηγούμενη υπ'αρ.προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., τόσο ως προς τη διατύπωση των παραβάσεων, αλλά κυρίως ως προς το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου (η οριστική πράξη επιβάλλει στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 70.622,74 €, ενώ η προσωρινή πρόστιμο, ύψους 34.320,00 €, και ειδικότερα για τη β' παράβαση το πρόστιμο στην οριστική πράξη ορίζεται σε 63.582,74 €, ενώ στην προσωρινή σε 13.200,00 €).

4. Παραβίαση της αρχής της επιείκειας

➤ Νομικά πλημμελής και ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη, ως παραβιάζουσα την αρχή της επιείκειας, σύμφωνα με την οποία, εφαρμόζεται ο επιεικέστερος για τον φορολογούμενο νόμος, όταν προβλέπεται επιβολή δύο διαφορετικών ποινών.

5. Ουσιαστικά αβάσιμες οι διατυπούμενες παραβάσεις

➤ Αναιτιολόγητη και αναπόδεικτη η πρώτη παράβαση, καθώς: α) οι τυχόν διαφορές μεταξύ του οριστικού ισοζυγίου του Δεκεμβρίου και της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν αποδεικνύουν

από μόνες τους ανακρίβεια ή μη κανονική σύνταξη του ισολογισμού και β) το ποσό των αποθεμάτων λήξης στις 31-12-2007 είναι ίδιο στην απογραφή και στον ισολογισμό. Νομικά πλημμελής η πράξη ως προς την παράβαση της μη καταχώρησης 15 στοιχείων απογραφής, καθώς επιβάλλεται ένα πρόστιμο, ενώ διατυπώνονται πλείονες παραβάσεις.

➤ Αναιτιολόγητη και αναπόδεικτη η δεύτερη παράβαση, εφόσον διαπιστώνεται από απλή ανάγνωση του υπολοίπου του λογαριασμού 38 «Ταμείο» μεταξύ Δεκεμβρίου 2007 και Ιανουαρίου 2008 και δε συνδυάζεται με τον ουσιαστικό έλεγχο των εγγραφών που αφορούν το υπόλοιπο ταμείου. Νομικά πλημμελής η πράξη, εφόσον επιβάλλεται ένα πρόστιμο για πλείονες παραβάσεις.

Στην έκθεση ελέγχου δεν υπάρχει και δεν αποδεικνύεται η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για πώληση αγροτικών προϊόντων, συνολικής καθαρής αξίας 150.334,55 €, συγκεκριμένα δεν αναφέρεται ποιος είναι ο αγοραστής, οι ποσότητες και τα είδη που τάχα πουλήθηκαν.

Στην έκθεση ελέγχου δεν αποδεικνύεται η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για πώληση δημητριακών, αξίας 103.996,44 €.

➤ Αναπόδεικτη η τρίτη παράβαση, καθώς αποτελεί διαφορά ανύπαρκτη και μη αποδεδειγμένη στις συγκεντρωτικές καταστάσεις, καθώς δεν συνυπολογίστηκε στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης. Στην έκθεση ελέγχου δεν αναγράφεται ποιο ποσό δηλώθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις και πιο άραγε έπρεπε να δηλωθεί.

➤ Αναπόδεικτη η τέταρτη παράβαση, καθώς δεν αναφέρεται ποιο ποσό δηλώθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις και πιο άραγε έπρεπε να δηλωθεί.

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 9 παρ 5 του Ν. 2523/1997 «Διοικητικές και Ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» ορίζει ότι : *«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

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 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-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 προκείμενης 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 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η περαίωση καθεμιάς ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος πραγματοποιείται με την καταβολή φόρου επιπλέον εκείνου που τυχόν βεβαιώθηκε με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε».

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 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, 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. Ως προς τον ισχυρισμό περί νομικής πλημμέλειας της πράξης

Επειδή, το άρθρο 25 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, που εφαρμόζεται από 1.1.2014, ορίζει ότι : «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου

του φορολογούμενου, δ) τη φορολογική περίοδο και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) την ημερομηνία έναρξης του φορολογικού ελέγχου, στ) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και ζ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση».

Επειδή, πριν την εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. (1.1.2014), που όρισε ρητώς και αναλυτικώς τα στοιχεία που πρέπει τουλάχιστον να φέρει η εντολή ελέγχου, είθιστο στις εκδοθείσες εντολές ελέγχου να αναγράφεται ο αριθμός εντολής ελέγχου, το είδος του ελέγχου, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου αντίστοιχα.

Επειδή, η ΔΕΛ Α 1069048ΕΞ2014/02-05-2014 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι : «...εφεξής για εντολές που εκδίδονται για υποθέσεις που έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της Α.Υ.Ο ΠΟΛ. 1072/2011 και μέχρι τη χρήση 2009, θα εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν. 4174/2013».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εδράζεται επί της από-2015 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ Π.Δ. 186/92, σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2015 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου elenxis, που εκδόθηκε για την ένταξη στο σύστημα της υπ'αρ. 109/2013 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 υπ'αρ./2013 εντολή έφερε ημερομηνία έκδοσης (.....-2013) και την αρμόδια του ελέγχου υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.), το ονοματεπώνυμο του εντολοδόχου υπαλλήλου, το αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου (ΠΟΛ. 1037/2005, που αφορά στον τακτικό έλεγχο) το ονοματεπώνυμο και τον Α.Φ.Μ. της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης.
- Η υπ'αρ.-2015 εντολή, εκδοθείσα μετά την έναρξη εφαρμογής του Ν. 4174/2013 έφερε αριθμό και ημερομηνία εντολής, ονοματεπώνυμο εντολοδόχου υπαλλήλου, ονοματεπώνυμο, Α.Φ.Μ., διεύθυνση και αντικείμενο εργασιών ατομικής επιχείρησης, ελεγχθείσα φορολογική περίοδο (1/1/2007-31/12/2009) και το είδος της φορολογίας που αφορά ο έλεγχος, τη διάρκεια ελέγχου, την αιτία ελέγχου, καθώς και τον χαρακτηρισμό του ελέγχου ως μερικού επιτόπιου
- Κατά συνέπεια, η ανωτέρω (αλλά και η υπ'αρ./2013) εντολή έφερε όλα τα απαραίτητα στοιχεία, ώστε να είναι σαφής και συγκεκριμένη, νόμιμη, ισχυρή και έγκυρη, επιφέρουσα όλες τις έννομες συνέπειές της.

➤ Η διατύπωση και τα επιβαλλόμενα πρόστιμα των δύο πρώτων παραβάσεων είναι σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92 και του Ν. 4337/2015.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί νομικής πλημμέλειας της πράξης προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

5. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της επιείκειας

Επειδή, το άρθρο 23 του Ν. 4337/2015 ορίζει ότι : *«Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του».*

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

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της επιείκειας στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται.

6. Ως προς τον ισχυρισμό περί ουσιαστικής αβασιμότητας των διατυπωμένων παραβάσεων

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 29 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 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, το άρθρο 5 παρ. 1 και 2 του Ν. 2523/97 ορίζει ότι : «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 υποχρεούνται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: ... α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ κατηγορίας 880 ευρώ...».

Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 6 περ. ζ του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο´ συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ´ εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής: ... ζ) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρισης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρισης της αξίας σε τρία (3), εφόσον οι ανωτέρω παραλείψεις και ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από δεκατέσσερις χιλιάδες εξακόσια εβδομήντα τρία (14.673) ευρώ ανά κατάσταση...».

Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 8 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : « Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).... δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α´ και γ´... στ) Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση στοιχείου απογραφής».

Επειδή, το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 ορίζει ότι : «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, το άρθρο 23 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

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, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ουσιαστικής αβασιμότητας των διατυπωμένων παραβάσεων απορρίπτεται ως αθεμελίωτος, αναπόδεικτος νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ.-2015 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση 2007

Πρόστιμο για παράβαση Κ.Β.Σ.	70.622,74 €
-------------------------------------	--------------------

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).