



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 18/04/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1433

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

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

4. Την από 23/12/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α) του, ΑΦΜ, κατοίκου Σαντορίνης, και β) της εταιρείας, ΑΦΜ, εδρεύουσας στη Νέα Σμύρνη Αττικής, οδός κατά των:

- i. υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 11/11/2004-31/12/2005),
- ii. υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006),
- iii. υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007),
- iv. υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 2005,
- v. υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 11/11/2004-31/12/2005,
- vi. υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,
- vii. υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007,
- viii. υπ' αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 36 παρ. 1 & 38 παρ. 1 του ν.2859/2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 2007,
- ix. υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, έτους 2015 άρθρου 54 του ν.4174/2013.

5. Τις:

- i. υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 11/11/2004-31/12/2005),
- ii. υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006),
- iii. υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007),
- iv. υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 2005,
- v. υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 11/11/2004-31/12/2005,

- vi. υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,
- vii. υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007,
- viii. υπ' αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 36 παρ. 1 & 38 παρ. 1 του ν.2859/2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 2007,
- ix. υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, έτους 2015 άρθρου 54 του ν.4174/2013,

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 06/10/2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

- 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/12/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: α) του, ΑΦΜ, και β) της εταιρείας, ΑΦΜ, 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:

i. Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 11/11/2004-31/12/2005) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 113.250,49 €, πλέον 135.900,59 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ii. Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 182.386,97 €, πλέον 218.864,36 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

iii. Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 101.773,12 €, πλέον 122.160,14 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

iv. Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 447.863,25 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

v. Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 11/11/2004-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 380.811,18 €, πλέον 456.937,42 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

vi. Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 664.945,44 €, πλέον 797.934,53 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

vii. Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 575.960,81 €, πλέον 691.152,97 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

viii. Με την υπ' αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 36 παρ. 1 & 38 παρ. 1 του ν.2859/2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 1.800,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 36§1 και 38§1 του ν.2859/2000.

ix. Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, έτους 2015 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 1.500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων 36§1 και 10 του Π.Δ. 186/1992, του άρθρου 1 παρ. 1 ν.4093/2012 και του άρθρου 5 παρ. 14 ν.4308/2014.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και πρόστιμα προέκυψαν έπειτα από έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας. Κατά τον εν λόγω έλεγχο η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία και η φορολογική αρχή μη δυνάμενη να προσδιορίσει τα αποτελέσματα λογιστικά, προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό αυτών και στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Δεν είναι ο πρώτος εκ των προσφευγόντων πραγματικός διαχειριστής της εταιρείας αλλά είναι θύμα εξαπάτησης.
- Παραγραφή των χρήσεων 2004 έως και 2007.
- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη.

Επειδή όπως διαπιστώνεται από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα εταιρεία, έλαβε και καταχώρησε στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005, εννέα (9) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια επιχείρηση, Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 785.725,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18%. Για τις εν λόγω παραβάσεις, οι οποίες διαπιστώθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, εκδόθηκε η υπ' αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου από την Δ.Ο.Υ. Νέας Σμύρνης.

Οι ανωτέρω παραβάσεις και η εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, ουδέποτε αμφισβητήθηκαν από την προσφεύγουσα καθόσον, δεν ασκήθηκε προσφυγή κατά της ανωτέρω απόφασης

επιβολής προστίμου. Ομοίως, και στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή δεν αμφισβητείται σε καμία περίπτωση από τον προσφεύγοντα η λήψη των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με το υπ' αριθ. συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Αθηνών, το οποίο δημοσιεύθηκε στις στο Φ.Ε.Κ. (τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ), με το οποίο αρχικώς μεταβιβάστηκαν εταιρικά μερίδια από την προς τον προσφεύγοντα, αντί του ποσού των ευρώ και δευτερευόντως με το ίδιο συμβόλαιο ορίστηκε διαχειριστής της εταιρείας ο προσφεύγων, συνάγεται ότι ο προσφεύγων είχε πλήρη γνώση για τις εν λόγω μεταβολές και τη συμμετοχή του στην ανωτέρω εταιρεία. Συνεπώς, η επικαλούμενη πλάνη σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την ιδιότητά του ως διαχειριστή της ως άνω εταιρείας, δεν αρκεί από μόνη της, προκειμένου να απαλλαγεί από την εκ του νόμου απορρέουσα ευθύνη. Ομοίως, η επικαλούμενη εξαπάτησή του από την προηγούμενη διαχειρίστρια, όπως και οι λοιποί προβαλλόμενοι λόγοι, για την επίρρωση των οποίων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι. Άλλωστε, για οποιαδήποτε αστική διαφορά μεταξύ ιδιωτών αρμόδια είναι τα αστικά δικαστήρια.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. 143/τ.Α'/07.08.2009) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.»

Ακολούθως με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν. 3842/2010: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρα 15 - 17 του ν. 3091/2002)».

Εν συνεχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§7 του ν.3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» ισχύει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)».

Ακολούθησαν οι διατάξεις του άρθρου 18§2 του ν. 4002/2011 βάσει των οποίων: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012*».

Τέλος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 2§§1 και 2 του ν. 4098/2012:

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

2. *Παρατείνεται μέχρι 31.12.2013 η προθεσμία παραγραφής των πάσης φύσεως βεβαιωμένων στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα Τελωνεία χρεών που παραγράφονται εντός των ετών 2012 και 2013*».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4203/2013: «*Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α)..... και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.*»

Επειδή, στην εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, η υπ' αριθ. σχετική εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 18/12/2013, δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής των χρήσεων 2004 έως και 2007 βάσει των ανωτέρω. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή όπως ορίζουν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Εν προκειμένω, από την ελεγκτική διαδικασία ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον χορηγήθηκε στον ελεγχόμενο παράταση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, εξετάσθηκαν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του. Περαιτέρω, όλοι οι ισχυρισμοί που προβλήθηκαν με το με αρ. πρωτ. υπόμνημά του επί του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., εξετάσθηκαν από την φορολογική αρχή και εν συνεχεία, με εμπεριστατωμένη αιτιολόγηση, αντικρούσθηκαν και απορρίφθηκαν.

Άλλωστε, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, με πλήρη αιτιολόγηση, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων και ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 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.

Επειδή η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι στην υπό εξέταση υπόθεση, οι φόροι, κύριοι και πρόσθετοι, καθώς και τα πρόστιμα, υπολογίστηκαν βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων, όπως αυτές ίσχυαν για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 36 παρ. 1 Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.): «1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.»

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 1 παρ. 1 ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ): «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.»

Επειδή περαιτέρω με το αρ. 9 παρ. 2 ν.4093/2012 ορίζεται ότι: «2. Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία , μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. Οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση του παρόντος νόμου, τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 14 παρ. 1 & 2 ν.4174/2013:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 5 παρ. 14 ν.4308/2014: «14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1, 2 και 3 ν.4174/2013:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

- α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,
- β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,
- γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,
- δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,
- ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,
- στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,
- ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,
- η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.
- θ)....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

- α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1,
- β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,
- γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και
- δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.
- ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1. Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία που ζητήθηκαν με την υπ' αριθ. πρόσκληση ελέγχου ως όφειλε και ομοίως δεν ανταποκρίθηκε ούτε στην με αρ. πρωτ. δεύτερη πρόσκληση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, ορθώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, καταλογίσθηκαν δύο παραβάσεις για μη επίδειξη βιβλίων και επιβλήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), όπως ίσχυε στην υπό εξέταση χρήση: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- α),
- β),
- γ),
- δ),
- ε),

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

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

- ζ),
- η),
- θ)

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.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α), β), γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί,

καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.....».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 32 παρ.1, 2 περ. γ του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: 1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα..... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα..... Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α)....., β)....., γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις δύο προσκλήσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν στις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους. Ως εκ τούτου, κατέστη ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και ορθώς ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εξωλογιστικώς σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν.2859/2000: «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 Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.2523/1997: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση,

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

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.2523/1997: «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 τριάμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης..»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.3943/2011: «1. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: «4. 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 απέφυγε ο υπόχρεος_ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.» 2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 όπως ίσχυε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 1642/1986 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε η που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή η αξία και ο αντίστοιχος ΦΠΑ των εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων, που έλαβε η προσφεύγουσα από την εκδότρια επιχείρηση, με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 785.725,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18%, συμπεριελήφθησαν στις υπ' αριθ. (αρχική) και (τροποποιητική) εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που υπέβαλλε η προσφεύγουσα για τη χρήση 2005, όπως διαπιστώνεται και από την από 06/10/2015 οικεία έκθεση ελέγχου ειδικού 3/πλασίου προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του ν.2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας. Ως εκ τούτου, ορθώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, επιβλήθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 πρόστιμο.

Επειδή σύμφωνα με του αρ. 36 παρ. 1 του ν.2859/2000:

«1.Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α),

β) δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει.
Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές,
γ)»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.»

Επειδή με το αρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1.Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) Ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) Ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.....»

Επειδή όπως προκύπτει από τα αρχεία της Δ.Ο.Υ. και το δημοσιευμένο με αριθμό φύλλου ΦΕΚ (τεύχος Α.Ε.-Ε.Π.Ε.) η προσφεύγουσα, μετά τη σύστασή της, προέβη σε μεταβολές και τροποποιήσεις του καταστατικού της (ήτοι μεταβολή από μονοπρόσωπη σε εταιρεία περισσότερων προσώπων, αλλαγή επωνυμίας, αλλαγή διαχειριστή κλπ), τις οποίες, κατά παράβαση των ανωτέρω, δεν δήλωσε στο Τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και περαιτέρω, δεν υπέβαλλε, ως είχε την υποχρέωση, εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για το έτος 2007. Επομένως, για τις ως άνω παραλείψεις, ορθά και νόμιμα επιβλήθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή το προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997 πρόστιμα.

Επειδή εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 06/10/2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. και ημερομηνία 23/12/2015 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και της εταιρείας με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Φόρος Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2006

Διαφορά φόρου	113.250,49
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού	135.900,59
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	249.151,08

2. Φόρος Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2007

Διαφορά φόρου	182.386,97
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού	218.864,36
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	401.251,33

3. Φόρος Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2008

Διαφορά φόρου	101.800,12
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού	122.160,14
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	223.960,26

4. Πρόστιμο άρθρου 6 ν.2523/1997 χρήσης 2005: 447.863,25 €

5. ΦΠΑ Διαχειριστικής Περιόδου 11/11/2004-31/12/2005

Διαφορά φόρου	380.811,18
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού	456.973,42
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	837.784,60
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	129.181,22

6. ΦΠΑ Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2006-31/12/2006

Διαφορά φόρου	664.945,44
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού	797.934,53
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.462.879,97

7. ΦΠΑ Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2007-31/12/2007

Διαφορά φόρου	575.960,81
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού	691.152,97
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.267.113,78

8. Πρόστιμο άρθρων 36§1 και 38§1 ν.2859/2000 χρήσης 2007: 1.800,00 €

9. Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013 έτους 2015: 1.500,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).