



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 27/07/2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:3203

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

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 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.

δ. 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».

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

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

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

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ως καθολικής διαδόχου της «.....», ΑΦΜ , με έδρα στο Αττικής-Θέση «.....», οδός, κατά της υπ' αριθμ.....πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. (κατ' επανάληψη διαδικασίας άρθρου 62 του ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1996, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα .

5. Την υπ' αριθμ.....πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. (κατ' επανάληψη διαδικασίας άρθρου 62 του ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1996 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 16/02/2015 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κατ' επανάληψη διαδικασίας της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ,

6. Τις απόψεις της ως άνω Δ.Ο.Υ. .

7. Το υπ'αριθμ.έγγραφο της Υπηρεσίας μας.

8. Το υπ'αριθμ.....έγγραφο της Δ.Ο.Υ.

9. Την από 15/07/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ως καθολικής διαδόχου της «.....», 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 υπ'αριθμ.....προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού προστίμου (κατ' επανάληψη διαδικασίας άρθρου 62 του ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 2.640,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/1996 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997.

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη καταλογίσθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία οι κάτωθι παραβάσεις:

α) Μη επίδειξη στοιχείων αγορών και δαπανών κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 36 παρ.1 του Π.Δ.186/1992 και του άρθρου 5 του ν.2523/1997.

β)Μη τήρηση των γενικών αρχών της λογιστικής και του γενικού λογιστικού σχεδίου σχετικά με τις πληρωμές των προμηθευτών με μεταχρονολογημένες επιταγές, οι οποίες εμφανίζονται μετρητοίς, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 , 30 παρ.2,3 και 4 του Π.Δ.186/1992 και του άρθρου 5 του ν.2523/1997.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δε κατόπιν των διαπιστώσεων που αναφέρονται στην από 16/02/2015 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κατ' επανάληψη διαδικασίας της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ,

Συγκεκριμένα σε εκτέλεση της υπ'αριθμ.....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , η οποία εκδόθηκε συνεπεία της υπ'αριθμ.....απόφασης του 4^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου διενεργήθηκε έλεγχος κατ' επανάληψη διαδικασίας στην προσφεύγουσα εταιρεία. Η εν λόγω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ακυρώνει την υπ'αριθμ.απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 2.640 ευρώ κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/1996-31/12/1996 λόγω μη τήρησης της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης και αναπέμπει την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ.

προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης. Η ως άνω υπ' αριθμ.....απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 28/12/2005 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. , του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. , βάσει των οποίων για την χρήση 1996 προέκυψαν τα παρακάτω:

α) Δεν επεδείχθησαν τα παραστατικά αγορών και δαπανών της χρήσης , αν και της επεδόθη η με αριθμ.πρωτ.....πρόσκληση Κ.Β.Σ., Εισοδήματος και ΦΠΑ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 36 παρ.1 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 5 και 24 παρ.4 του ν.2523/1997.

β) Δεν τηρήθηκαν οι γενικές αρχές της λογιστικής και του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σχετικά με τις πληρωμές των προμηθευτών με μεταχρονολογημένες επιταγές οι οποίες εμφανίζονται μετρητοίς, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 30 παρ.2,3 και 4 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 5 και 24 παρ.4 του ν.2523/1997.

Η προσφεύγουσα εταιρεία , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή , να ακυρωθεί και να εξαφανισθεί η προσβαλλόμενη Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ως απαράδεκτη, νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη , αόριστη, ανατιολόγητη, νομικά πλημμελής και καταχρηστική, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Το Δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό παραβάσεων που ανάγονται στη χρήση 1996 έχει υποκύψει σε παραγραφή την 31.12.2003 .Το δικαίωμα αυτό του Δημοσίου είχε υποκύψει σε παραγραφή ακόμη και κατά το χρόνο έκδοσης και επίδοσης της ταυτόσημης αρχικής υπ' αριθμ.....Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- Η υπ' αριθμ.....απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου εκδόθηκε και δημοσιεύθηκε στις 29.07.2013 ήτοι πριν από την θέση σε ισχύ των επικαλούμενων από τον έλεγχο διατάξεων του άρθρου 66 παρ.7 του ν.4174/2013.
- Ως προς την πρώτη παράβαση αρνείται την νομιμότητα της σύνταξης και επίδοσης της αναφερόμενης υπ' αριθμ.....πρόσκλησης της Δ.Ο.Υ. , άλλως το έγγραφο αυτό δεν συνιστά πρόσκληση κατά την έννοια του νόμου (άρθρο 36 παρ.1 του Κ.Β.Σ.) αλλά προειδοποίηση για τις συνέπειες που θα επέλθουν σε βάρος της σε περίπτωση μη αποδοχής του υπ' αριθμ.....εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν.3259/2004 .
- Η παράλειψη επίδειξης στον φορολογικό έλεγχο βιβλίων και στοιχείων ανάγεται στον χρόνο κατά τον οποίο τα βιβλία και στοιχεία ζητήθηκαν από τον έλεγχο με πρόσκληση και δεν επεδείχθησαν.
- Καταχρηστικώς καταλογίσθηκε η δεύτερη παράβαση καθόσον από ουδεμία διάταξη του Π.Δ.186/1992 ή του ν.2523/1997 προβλέπεται και τιμωρείται τέτοιας μορφής παράβαση .
- Σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.5 του ν.2523/1997 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 10 του ν.2753/1999 οι αποδιδόμενες παρατυπίες θα μπορούσαν να έχουν κριθεί

ατιμώρητες.

- Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεν άσκησε την προσήκουσα εξουσία του κατά την επιμέτρηση των προστίμων καθόσον κατά την χρήση 1996 δεν είχαν ακόμη τεθεί σε ισχύ οι διατάξεις του ν.2523/1997 και συνεπώς τα επιβλητέα πρόστιμα θα έπρεπε να έχουν υπολογισθεί τόσο κατά τις διατάξεις του Π.Δ.186/1992 όσο και με αυτές του ν.2523/1997 , με σκοπό την επιβολή των πλέον επιεικών.
- Παραβιάσθηκε και πάλι ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης καθόσον ενώ με την υπ'αριθμ..... κλήση της Δ.Ο.Υ. που της επιδόθηκε την 12.02.2015 , προσκλήθηκε να εκφράσει τις απόψεις της εντός δέκα ημερών δηλαδή μέχρι την 22.02.2015 , ο έλεγχος χωρίς να αναμένει τις απόψεις της φέρεται ότι συνέταξε την έκθεσή του στις 16.02.2015. Επιπλέον η προσβαλλόμενη πράξη φέρει ημερομηνία έκδοσής της την 26.02.2015 , δηλαδή 14 ημέρες μετά την επίδοση της κλήσης σε ακρόαση και όχι 20 ημέρες που επιτάσσουν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ..

Με το υπ'αριθμ.....έγγραφο της Υπηρεσίας μας ζητήθηκε από την Δ.Ο.Υ. η αποστολή στοιχείων λόγω ελλείψεων ως προς το έγγραφο των απόψεών της σχετικά με τις αναφερόμενες σε αυτό διατάξεις της παρ.18 και 19 του άρθρου 19 του ν.3091/2002 και του άρθρου 22 παρ.3 του ν.3212/2003 και ως προς τον προβαλλόμενο λόγο από την προσφεύγουσα εταιρεία περί παραγραφής, καθόσον δεν εμπεριέχονται στο φάκελο της υπόθεσης σχετικά στοιχεία που να πληρούν τις προϋποθέσεις των προαναφερόμενων διατάξεων .

Με το υπ'αριθμ..... (αριθμ.πρωτ.....) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. απεστάλη η με ημερομηνία θεώρησης 06/08/2014 έκθεση πλήρους επιτόπιου ελέγχου κατ' επανάληψη διαδικασίας , χρήσεων 1994-1997, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ,καθώς και οι υπ'αριθμ.....καιοριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή στην παρ.7 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 ορίζεται: «Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 62 του ν.4174/2013 ορίζεται: «Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.».

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η υπ'αριθμ.απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου εκδόθηκε την 29.07.2013 και επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. την 19.03.2014, η φορολογική διοίκηση δε εξέδωσε την υπ'αριθμ.

υπ' αριθμ.....προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού προστίμου (κατά επανάληψη διαδικασίας άρθρου 62 του ν.4174/2013) σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 66 του ν.4174/2014 συνεπώς ο επικαλούμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη ισχύος των διατάξεων του ν.4174/2013 κατά τον χρόνο έκδοσης της δικαστικής απόφασης, είναι αβάσιμος.

Α)Ως προς την παράβαση της μη επίδειξης των παραστατικών αγορών και δαπανών

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 ορίζεται: «Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών και ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου.

Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτού...».

Επειδή εν προκειμένω με την υπ' αριθμ.....εντολή τακτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/1996 μέχρι 31/12/2005 διενεργήθηκε, τακτικός έλεγχος, στην προσφεύγουσα εταιρεία, όλων των φορολογικών αντικειμένων και σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων ΚΒΣ διαπιστώθηκε πέραν των άλλων ότι δεν επεδείχθησαν τα παραστατικά αγορών και δαπανών της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1996, αν και της είχε επιδοθεί η υπ' αριθμ.....πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή για την ως άνω παράβαση εκδόθηκε η υπ' αριθμ.....απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας συνολικό πρόστιμο ύψους 2.640,00 ευρώ (1.760,00 αφορά την εν λόγω παράβαση) κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1996.

Επειδή κατά της υπ' αριθμ.....απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ ασκήθηκε η από 07/02/2006 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ.....απόφαση του 4^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου σύμφωνα με την οποία ακυρώνεται η υπ' αριθμ..... απόφαση και αναπέμπεται η υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή συνεπεία της υπ' αριθμ.....απόφασης του 4^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείουδιενεργήθηκε έλεγχος κατά επανάληψη διαδικασίας και εκδόθηκε η υπ' αριθμ..... (κατ'επανάληψη διαδικασίας άρθρου 62 του ν.4174/2013) προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού προστίμου βάσει της οποίας η ως άνω παράβαση της μη επίδειξης βιβλίων και στοιχείων καταλογίσθηκε στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1996.

Επειδή σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 η μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων ανάγεται στον χρόνο που διαπιστώνεται, ήτοι στην υπό κρίση περίπτωση, στο έτος-χρήση 2005 καθόσον κατόπιν της υπ'αριθμ.....πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων που επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία δεν επεδείχθησαν τα παραστατικά αγορών και δαπανών της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1996. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας βάσιμως προβάλλεται.

Β) Ως προς την παράβαση της μη τήρησης των γενικών αρχών της λογιστικής και του γενικού λογιστικού σχεδίου

Επειδή στις παρ.1,2,3 και 4 του άρθρου 7 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται:

«1. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται.

Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών, σε επίπεδο τριτοβάθμιων λογαριασμών, γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες του.

Ειδικές διατάξεις που αναφέρονται στην εφαρμογή του ΕΓΛΣ, με τις οποίες επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις σε κατηγορίες επιτηδευματιών, κατισχύουν των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

Η παράβαση των ειδικών αυτών διατάξεων συνιστά και παράβαση των διατάξεων του παρόντος και επισύρει τις συνέπειες και τις κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτό.

3. Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

4. Η παράγραφος 3 του άρθρου 6 έχει ανάλογη εφαρμογή και επί των βιβλίων τρίτης κατηγορίας...».

Επειδή στο Κεφάλαιο 2.1 του Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπεται η υποχρεωτική τήρηση του λογαριασμού 53.90 «Επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες) (Γνωμ. 38/1047/1988)». Στην σχετική γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ. αναφέρεται:

«α)Οι μεταχρονολογημένες επιταγές πληρωτέες παρακολουθούνται στον κενό δευτεροβάθμιο λογαριασμό 53.90 - του πρωτοβάθμιου 53 "πιστωτές διάφοροι" - ή, εάν αυτός έχει χρησιμοποιηθεί από την οικονομική μονάδα, σ' έναν από τους επόμενους κενούς δευτεροβάθμιους 53.91-53.97, ο οποίος συμπληρώνεται με τον τίτλο "επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες)" και κατά την

έλευση της αναφερόμενης χρονολογίας εκδόσεως, οπότε γίνονται όψεως, μεταφέρονται στο λογ/σμό 38.03 "καταθέσεις όψεως σε δρχ."

β) Σύμφωνα με τις γενικές αρχές που υιοθετούνται από τις προσαρμοσμένες προς την 4η Οδηγία της ΕΟΚ νέες διατάξεις του Ν. 2190/1920 "περί ανωνύμων εταιριών" (νέα άρθρα 42α και 42β), ο λογαριασμός 53.90 "επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες)" καταχωρείται ιδιαίτερος στον ισολογισμό, στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων Γ-II και με αρίθμηση 2α.

γ) Η ανάπτυξη του λ/σμού 53.90 σε τριτοβάθμιους λογ/σμούς γίνεται ελεύθερα από κάθε οικονομική μονάδα, σύμφωνα με τις ανάγκες της.».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 32 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται :«Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα αυτού τιμωρείται, για κάθε είδος παράβασης, με πρόστιμο μέχρι 300.000 (τριακόσιες χιλιάδες) δραχμές, αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας, μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές, αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας και μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) δραχμές, προκειμένου για τους λοιπούς υπόχρεους.»

Επειδή στην παρ1 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 ορίζεται : « 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.».

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 24 του ν.2523/1997 ορίζεται: «Παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι το χρόνο έναρξης της ισχύος των σχετικών διατάξεων του παρόντος, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί από τους προϊσταμένους των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου ή έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις αυτές και κατά τον ως άνω χρόνο έναρξης ισχύος των σχετικών διατάξεων δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής κατ' αυτών ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του Σ.τ.Ε., κρίνονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5, εφόσον προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους από τις φορολογικές αρχές...»

Επειδή εν προκειμένω με την υπ'αριθμ.....εντολή τακτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ου για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/1996 μέχρι 31/12/2005 διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος, στην προσφεύγουσα εταιρεία , όλων των φορολογικών αντικειμένων και σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων ΚΒΣ διαπιστώθηκε πέραν των άλλων ότι, κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1996, δεν τηρήθηκαν οι γενικές αρχές της λογιστικής και του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σχετικά με πληρωμές προμηθευτών της προσφεύγουσας εταιρείας, με μεταχρονολογημένες επιταγές , οι οποίες εμφανίζονται μετρητοίς.

Επειδή για την ως άνω παράβαση εκδόθηκε η υπ'αριθμ.....απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4του άρθρου 24 του ν.2523/1997, με την οποία

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας συνολικό πρόστιμο ύψους 2.640,00 ευρώ (880,00 € αφορά την εν λόγω παράβαση) κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1996.

Επειδή κατά της υπ'αριθμ.....απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ ασκήθηκε η από 07/02/2006 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείουεπί της οποίας εκδόθηκε η υπ'αριθμ.....απόφαση του 4^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείουσύμφωνα με την οποία ακυρώνεται η υπ'αριθμ..... απόφαση και αναπέμπεται η υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή συνεπεία της υπ'αριθμ.....απόφασης του 4^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείουδιενεργήθηκε έλεγχος κατ' επανάληψη διαδικασίας και εκδόθηκε η υπ'αριθμ..... (κατά επανάληψη διαδικασίας άρθρου 62 του ν.4174/2013) προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού προστίμου .

Επειδή η μη τήρηση από την προσφεύγουσα εταιρεία , των προβλεπόμενων από το Ε.Γ.Λ.Σ. λογαριασμών, συνεπάγεται τη μη ορθή εφαρμογή και την παραβίαση των προαναφερθεισών διατάξεων των παρ.1,2 και 3 του άρθρου 7 του Π.Δ.186/1992 και αποτελεί γενική παράβαση η οποία ορθώς διαπιστώθηκε και καταλογίσθηκε από τον έλεγχο, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι από ουδεμία διάταξη του Π.Δ.186/1992 ή του ν.2523/1997 προβλέπεται και τιμωρείται τέτοιας μορφής παράβαση, απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Επειδή η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στα πλαίσια της ευνοϊκότερης μεταχείρισης καθόσον εφαρμόσθηκαν οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 5 , της παρ.4 του άρθρου 24 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ.1 του άρθρου 32 του Π.Δ.186/1992, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 ορίζεται :«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή στην παρ.5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 ορίζεται : «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 στην παρ.1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται: «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 στην παρ 6 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται : «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.».

Επειδή στην παρ.19 του άρθρου 19 του ν.3091/2002 ορίζεται: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, οι οποίες λήγουν την 31η Δεκεμβρίου των ετών 2002, 2004 και 2005, λήγουν, αντί των ημερομηνιών αυτών, την 31η Δεκεμβρίου 2003. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για δηλώσεις που αφορούν εισοδήματα που αποκτήθηκαν ή πράξεις οικονομικής δραστηριότητας που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.1998 και μετά, για δηλώσεις για τις οποίες οι προθεσμίες υποβολής τους έληγαν μέχρι 31.12.1992 και για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων και φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.).».

Επειδή στην παρ.18 του ιδίου ως άνω άρθρου ορίζεται: «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 22 του ν. 3212/2003 ορίζεται :«Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2003, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, παρατείνονται μέχρι 27/2/2004. Ειδικά για τις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για το φορολογικό έλεγχο των οποίων εφαρμόζεται η ελεγκτική διαδικασία που προβλέπεται από την απόφαση 1084903/1635/ΠΟΛ. 1107/25.9.2003 (ΦΕΚ 1377 Β'), ισχύει η παράταση που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο, εφόσον μέχρι 31.12.2003 έχουν επιδοθεί στους υπόχρεους τα προβλεπόμενα από την ανωτέρω απόφαση ειδικά σημειώματα υπολογισμού των διαφορών φόρων. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων δεν ισχύουν για τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών και μεταβίβασης ακινήτων, καθώς και για τις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για το φορολογικό έλεγχο των οποίων εφαρμόζεται η ελεγκτική διαδικασία που προβλέπεται από την απόφαση 1065798/1480/15.7.2003 (ΦΕΚ998 Β').».

Επειδή στην παρ.10 του άρθρου 5 του ν.3296/2004 ορίζεται :«Η προθεσμία παραγραφής των υποθέσεων του οικονομικού έτους 1999 (χρήση 1998), καθώς και των υποθέσεων προηγούμενων ετών για τις οποίες έχει παραταθεί ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 και του άρθρου 22 του Ν. 3212/2003, η οποία λήγει στις 31-12-2004, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρου, τελών και εισφορών, παρατείνεται για ένα (1) έτος από τη λήξη της.».

Επειδή εν προκειμένω ,σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις περί παραγραφής, η προθεσμία παραγραφής του οικονομικού έτους 1997 (χρήσεως 1996) έληγε την 31.12.2002 .

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα από την με ημερομηνία θεώρησης 06/08/2014 έκθεση πλήρους επιτόπιου ελέγχου κατ' επανάληψη διαδικασίας , χρήσεων 1994-1997, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. , , η διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/1996 βαρύνεται με την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για την οποία εκδόθηκε η υπ'αριθμ..... Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιλίου. Ως εκ τούτου και βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων περί παρατάσεων παραγραφής η προθεσμία παραγραφής του οικ.έτους 1997 (χρήσεως 1996) έληγε την 31/12/2005 και η κοινοποίηση της υπ'αριθμ.....απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ έγινε εντός των προθεσμιών της παραγραφής ήτοι την 30/12/2005 . Συνεπώς ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου κατά το χρόνο έκδοσης και επίδοσης της υπ'αριθμ.....Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η υπ'αριθμ.....(κατ' επανάληψη διαδικασίας άρθρου 62 του ν.4174/2013) προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού προστίμου εκδόθηκε την 26/02/2015 και κοινοποιήθηκε την 04/03/2015 ,εντός των ορίων που προβλέπονται από την παρ.6 του άρθρου 84 του

ν.2238/1994, ήτοι εντός του έτους από την κοινοποίηση στην ελεγκτική αρχή (19/03/2014) της υπ' αριθμ.....απόφασης του 4^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου..... Συνεπώς δεν υφίσταται θέμα παραγραφής κατά την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 62 του ν.4174/2013 ορίζεται: «Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω με την υπ' αριθμ.....απόφαση του 4^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείουακυρώνεται η υπ' αριθμ.....απόφαση και αναπέμπεται η υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης. Προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αριθμ.....εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος κατ' επανάληψη διαδικασίας και ακολουθήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία του άρθρου 6 του ν.2690/1999 με την επίδοση στην προσφεύγουσα εταιρεία της από**κλήσης προς ακρόαση την 16/02/2015**, πριν την έκδοση της **υπ' αριθμ.....προσβαλλόμενης πράξης**, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε .

Επειδή η διαπιστωθείσα παράβαση της πλημμελούς τήρησης βιβλίων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. αποτελεί παράβαση η οποία εμπεριέχεται στις διαδικαστικές παραβάσεις της παρ.1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ο επικαλούμενος από την προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρισμός της παραβίασης του ουσιώδη τύπου της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης λόγω μη τήρησης των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 62 του ν.4174/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από και με αρ.πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ως καθολικής διαδόχου της «.....», ΑΦΜ και την τροποποίηση της **υπ' αριθμ.....**(κατ' επανάληψη διαδικασίας άρθρου 62 του ν.4174/2013) προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα :

Α) την αποδοχή αυτής ως προς το πρώτο σκέλος που αφορά την παράβαση της μη επίδειξης στοιχείων (παραστατικά αγορών) μετά από πρόσκληση και

Β) την απόρριψη αυτής ως προς το δεύτερο σκέλος που αφορά τη μη τήρηση των γενικών αρχών της λογιστικής και του γενικού λογιστικού σχεδίου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/1996

Πρόστιμο άρθρου 5 του ν.2523/1997 λόγω της πλημμελούς τηρήσεως των βιβλίων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

ΒΑΣ.ΥΠΟΛ. 1Χ Σ.Β.(1)=880,00 ευρώ Χ 1= 880,00 ευρώ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).