



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31/01/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 983

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/νση : 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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

ε. 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.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , ΑΦΜ , κατοίκου , κατά: α) της υπ' αριθ. /2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων του Π.Δ. 186/1992 διαχειριστικής περιόδου 2008, β) της υπ' αριθ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, γ) της υπ' αριθ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις: α) υπ' αριθ. /2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων του Π.Δ. 186/1992 διαχειριστικής περιόδου 2008, β) υπ' αριθ. /2016 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, γ) υπ' αριθ. /2016 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. , των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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' αριθ. 2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων του Π.Δ. 186/92 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 52.439,89 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 46.603,71 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 55.924,45 €.

Με τον υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 1.082,30 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 1.298,76 €.

Οι ως άνω πράξεις προέκυψαν συνεπεία ελέγχου που διενεργήθηκε για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, δυνάμει της υπ' αριθ. 2014 εντολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Από τον ως άνω διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα α) δεν ανέγραψε σε εκατόν δέκα πέντε (115) Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια τα πωληθέντα είδη και τις ποσότητες, β) δεν διαφύλαξε δύο φορολογικές ταμειακές μηχανές με αρ. μητρώου και καθώς και τα ημερήσια δελτία Ζ της

χρήσης 2008, γ) καταχώρησε στα βιβλία της δαπάνες χωρίς τα νόμιμα δικαιολογητικά (ΔΕΗ, ΟΤΕ, ενοίκια κ.α.). Εν συνεχεία, ο έλεγχος καταλόγισε τα προβλεπόμενα πρόστιμα για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ως ανακριβή για τη χρήση 2008, προσδιόρισε εξωλογιστικά τα καθαρά κέρδη και επαναπροσδιόρισε βάσει αυτών τις φορολογητέες εισροές και εκροές, εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλομένων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Παραγραφή ήδη από τις 31/12/2014 του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για την ένδικη χρήση 2008.
- Αναδρομική εφαρμογή ευμενέστερων διατάξεων αναφορικά με τους πρόσθετους φόρους που επιβλήθηκαν στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ (περιορισμός στο 50%).
- Σχετικά με την παράβαση ΚΒΣ περί μη αναγραφής των πωληθέντων ειδών και των ποσοτήτων σε 115 Τ-ΔΑ, υπήρχε συνημμένη στα πρωτότυπα στοιχεία αναλυτική αθεώρητη κατάσταση – δελτίο παραγγελίας με τον ακριβή προσδιορισμό τόσο των ειδών όσο και των ποσοτήτων των αγαθών. Πρόκειται για μία τυπική παράβαση που αφενός δεν επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και άλλωστε δεν είχε γίνει καμία σχετική υπόδειξη από οποιονδήποτε έλεγχο για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων ΚΒΣ.
- Σχετικά με την παράβαση της μη διαφύλαξης των δύο ταμειακών μηχανών, δεν προσκομίσθηκαν λόγω ολοσχερούς καταστροφής τους εξαιτίας πλημμύρας, ήτοι, η μη διαφύλαξη ανάγεται σε λόγους ανωτέρας βίας.
- Σχετικά με τις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές των εξόδων που αφορούν λογαριασμούς ΔΕΗ πρόκειται για δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και είναι παραγωγικές και για τις οποίες, λόγω της πλημμύρας δεν ήταν δυνατόν να προσκομισθούν οι επίμαχοι λογαριασμοί. Εσφαλμένως δεν έγινε δεκτή η προσκομισθείσα αναλυτική κατάσταση πληρωμών της ΔΕΗ.
- Σε ότι αφορά την επίμαχη καταχώρηση ΟΤΕ πρόκειται ομοίως για δαπάνη πραγματοποιηθείσα, για την οποία λόγω της πλημμύρας δεν ήταν δυνατόν να προσκομισθεί το σώμα του φορολογικού στοιχείου.
- Αναφορικά με τις καταχωρήσεις δαπανών ενοικίων με ημερομηνίες 04/07/2008 και 31/12/2008, έχουν καταβληθεί νομίμως και ήταν πραγματικές και παραγωγικές δαπάνες. Το αν τα ενοίκια αυτά δηλώθηκαν από τους εκμισθωτές ή αν δηλώθηκαν εκ παραδρομής αναφέροντας ως μισθωτή τον σύζυγο, δεν συνάγεται ότι έχω υποπέσει σε παράβαση ΚΒΣ.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται 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. 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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»

Επειδή όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006): «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 στο άρθρο 87 του ν. 4316/2014 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 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 κατόπιν με το άρθρο 22 του ν.4337/2015: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 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 εν προκειμένω η διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008 αρχικώς παραγραφόταν βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 στην πενταετία ήτοι 31/12/2014. Ωστόσο, στις 2014 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ. 2014 εντολή ελέγχου, η οποία μαζί με

την με αρ. πρωτ. 2014 Γνωστοποίηση επιλογής για μερικό έλεγχο, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 2014. Συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τη χρήση 2008 δεν έχει υποπέσει, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 του ν. 4316/2014 και 22 του ν. 4337/2015, σε παραγραφή και ορθώς εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις.

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 & 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013: «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

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 απέφευγε 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 απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης."

Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι επιβάλλονται τόσο στην προσωρινή όσο και στην εκκαθαριστική δήλωση, καθώς και στις δηλώσεις αποθεμάτων των παραγράφων 11 και 12 των άρθρων 32 και 33 αντίστοιχα του ν.1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α'). Απαγορεύεται η με οποιονδήποτε τρόπο επίρριψη του πρόσθετου φόρου από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο.

"Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταλογίζεται στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έτυχαν επιστροφής χωρίς να τον δικαιούνται, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο για την ανακριβή δήλωση.»

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 απέφευγε 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, οι διατάξεις του άρθρου 58 του Ν.4174/2013, τις οποίες επικαλείται η προσφεύγουσα, έχουν εφαρμογή για διαχειριστικές περιόδους – φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου του νόμου, δεν καταλαμβάνουν και δεν δύνανται να εφαρμοσθούν στην υπό κρίση περίπτωση, κατά την οποία ελεγχόμενη είναι η χρήση 2008. Ως εκ τούτου, ορθώς υπολογίστηκαν από τον έλεγχο οι πρόσθετοι φόροι και ο σχετικός προβαλλόμενος από την προσφεύγουσα ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992, όπως ίσχυαν για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο: «**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 επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας **εκδίδεται τιμολόγιο.**

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997: «**Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις**, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α).....

β).....

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 9 του ως άνω άρθρου: «**Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς**, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α, της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015: «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:

α)....

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 εν προκειμένω, διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2008, σε εκατόν δέκα πέντε (115) περιπτώσεις δεν ανέγραψε επί των εκδοθέντων Δελτίων Αποστολής-Τιμολογίων Πώλησης τα πωληθέντα είδη και τις ποσότητές τους, ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις ευεργετικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

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 σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): «**2. Τα "λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί" πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:**

α) για διάστημα πέντε (5) ετών "από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης" ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή το άρθρο 61 του ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «**1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα** σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και:

α) υποβάλλεται εγγράφως,

β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου,

γ) φέρει την υπογραφή του φορολογουμένου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και

δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.

3. Ο Γενικός Γραμματέας αποφαινεται επί του αιτήματος εντός τριάντα (30) ημερών και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση εντός της ανωτέρω περιόδου, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.»

Επειδή η παρ. 13 της ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 προβλέπει ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.

Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β'478 και 558), όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής «με εντολή Γενικού Γραμματέα», η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί. Επισημαίνεται, τέλος, ότι αίτημα απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας μπορεί να υποβληθεί και για τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που έχουν υπολογιστεί επί προστίμου.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου αλλά και από το υποσύστημα ΚΒΣ του συστήματος TAXIS, η προσφεύγουσα προέβη στις 2001 σε έναρξη λειτουργίας της Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής (Φ.Τ.Μ.) τύπου OLYTAX ECR 2000 με αρ. μητρώου , χωρίς μέχρι σήμερα να δηλώσει παύση εργασιών ή οποιαδήποτε άλλη μεταβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Περαιτέρω, την 2008 προέβη σε έναρξη λειτουργίας της Φ.Τ.Μ. τύπου JUNIOR με αρ. μητρώου και στις 2013 προέβη σε παύση λειτουργίας λόγω πλήρωσης μνήμης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54 του 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), η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.»

Επειδή όπως ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 2 του ως άνω άρθρου: «**Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α), ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ι, ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1.**»

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τις ως άνω δύο φορολογικές ταμειακές μηχανές και τα Ημερήσια Δελτία Κίνησης «Ζ» της κρινόμενης χρήσης 2008, επικαλούμενη λόγους ανωτέρας βίας, καθώς ισχυρίζεται ότι όλα τα ανωτέρω είχαν καταστραφεί λόγω πλημμύρας που έλαβε χώρα το 2013 στο κατάστημά της. Ωστόσο, μέχρι τη διενέργεια του κρινόμενου ελέγχου η προσφεύγουσα δεν είχε προβεί σε καμία δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την καταστροφή των εν λόγω ταμειακών μηχανών, ούτε και προσκόμισε μέχρι και την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο που να ενισχύει τον ισχυρισμό της περί πλημμύρας ώστε να γίνει αποδεκτός ο προβαλλόμενος λόγος της περί ανωτέρας βίας. Ως εκ τούτου, εφόσον η προσφεύγουσα δεν διαφύλαξε, ως όφειλε, τις δύο φορολογικές ταμειακές μηχανές, ορθώς επιβλήθηκε το προβλεπόμενο πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος και παρελκυστικός προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.): **«Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:**

α) Το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων,....»

Επειδή κάθε καταχωρούμενη στα τηρούμενα βιβλία δαπάνη, εκτός από το να είναι πραγματική και παραγωγική, πρέπει να συνοδεύεται από τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία. Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/1992, είχε καταχωρήσει κατά τη χρήση 2008 στα βιβλία της μεταξύ άλλων δαπάνες ΔΕΗ συνολικού ύψους 5.892,12 €, δαπάνη ΟΤΕ ύψους 3.245,15 € και ενοίκια συνολικού ποσού 15.074,95 € χωρίς να διαθέτει, ως όφειλε, τα αντίστοιχα παραστατικά.

Επειδή ειδικότερα, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου αλλά και τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., σε ότι αφορά τη δαπάνη ΔΕΗ, αφού η προσφεύγουσα προσκόμισε κατάσταση πληρωμών της ΔΕΗ, λόγω μη προσκόμισης των σχετικών παραστατικών, ο έλεγχος αναγνώρισε και έκανε δεκτές όλες τις αναγραφόμενες επί της ως άνω κατάστασης πληρωμές, εκτός από εκείνες των οποίων το ύψος δεν προκύπτει από κανένα διαθέσιμο στοιχείο. Ως εκ τούτου, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή περαιτέρω, ως προς τη δαπάνη ΟΤΕ για την οποία η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για δαπάνη πραγματική, δεν προσκομίσθηκε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο για την επίρρωση του ισχυρισμού της και ως εκ τούτου ορθώς δεν έγινε αποδεκτή από την ελεγκτική αρχή.

Επειδή σε ότι αφορά την έτερη δαπάνη ενοικίων αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή οι πληρωμές για τις οποίες είτε υπήρχαν παραστατικά, είτε διασταυρώθηκε το ύψος τους από τις δηλώσεις εισοδήματος των εκμισθωτών. Οι φερόμενες ως καταβολές ενοικίων που απορρίφθηκαν, αφορούσαν

πληρωμές για τις οποίες δεν προσκομίσθηκε κανένα παραστατικό όπως Συμφωνητικό Μίσθωσης, αποδείξεις είσπραξης ενοικίου ή αποδείξεις κατάθεσης ενοικίων σε τραπεζικούς λογαριασμούς των εκμισθωτών.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015: «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:

α)

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας»

Ως εκ τούτου, για τις δαπάνες της χρήσης 2008, για τις οποίες δεν υπήρχαν τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία ή άλλα παραστατικά που να τις δικαιολογούν, ορθώς επιβλήθηκαν από τον έλεγχο τα προβλεπόμενα από τις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 πρόστιμα.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις κρινόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στις από 2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, 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 ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της , με ΑΦΜ στο σύνολό της.

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

Οικονομικό έτος 2009 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008)

Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	46.603,71 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	55.924,45 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	102.528,16 €

Β. ΦΠΑ

Διαφορά φόρου	1.082,30 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	1.298,76 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.381,06 €

Γ. ΚΒΣ**Πρόστιμο: 52.434,89 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης****ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.