



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/11/2017

Αριθμός απόφασης: 5702

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **06/06/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της τελούσας σε κατάσταση πτώχευσης Μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ:**, με έδρα τον Πειραιά, επί της οδούκατά:

α) της υπ' αριθ./10-04-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008,

β) της υπ' αριθ./10-04-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

γ) της υπ' αριθ./07-04-2017 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και

δ) της υπ' αριθ./07-04-2017 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2016, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ./10-04-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008,
β) την υπ' αριθ./10-04-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008,
γ) την υπ' αριθ./07-04-2017 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και
δ) την υπ' αριθ./07-04-2017 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2016,
των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 07/03/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **06/06/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της τελούσας σε κατάσταση πτώχευσης Μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», **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:

1) Με την υπ' αριθμ./10-04-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ποσού 390.221,92€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 468.266,30 €, ήτοι συνολικό ποσό 858.488,22€.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από το πόρισμα της από 07/03/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για το οικονομικό έτος 2008 ανακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4,7 και 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και **προέβη** στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του οικονομικού έτους 2009, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

2) Με την υπ' αριθμ./**10-04-2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 1.370.658,62€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 1.644.790,34€, ήτοι συνολικό ποσό 3.015.448,96€.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από το πόρισμα της από 07/03/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008,

α) προσδιόρισε τις **φορολογητέες εκροές** και τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και

β) αναγνώρισε ως δαπάνες, **φορολογητέες εισροές**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000, μόνο αυτές για τις οποίες προσκομίστηκαν σε συνέχεια της αρ. πρωτ/06-07-2016 πρόσκλησης τα νόμιμα στοιχεία- παραστατικά, ήτοι αριθμός στοιχείων εβδομήντα επτά (77) καθαρής αξίας 618.476,33€ πλέον ΦΠΑ 117.510,50€.

3) Με την υπ' αριθμ./07-04-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 880,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ'. του ν. 4337/17-10-2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5§6 περ. ζ' του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 20§1 του ΚΦΔ.

Η ως άνω παράβαση επιβλήθηκε διότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβώς συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, ήτοι με παραλείψεις και ανακρίβειες συνολικής αξίας άνω των 14.673,00€.

4) Με την υπ' αριθμ./07-04-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 10.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. ε' και §3 του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13, 14, 23, 24 και 54§1 περ. ε' και η' του ν. 4174/2013.

Η ως άνω παράβαση επιβλήθηκε διότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα του ελέγχου να θέσει στη διάθεση του τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της επιχείρησης της χρήσης 2008, κατόπιν των υπ' αριθ./2016 και/2016 προσκλήσεων για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, μη συνεργαζόμενη με τη φορολογική διοίκηση κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Οι ως άνω πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) και ν.4174/2013 προέκυψαν από το πόρισμα της από 07/03/2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/1992, ν.4174/2013 και Ν.4308/2013 της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμα η φορολογική αρχή θεώρησε ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 2008 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν.2238/1994 και το σκεπτικό της υπ' αριθ. 675/2017 απόφασης ΣΤΕ, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφηκε μετά την πάροδο πενταετίας, ήτοι την 31/12/2014. Στην υπό κρίση περίπτωση του δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της δεκαετούς παραγραφής που προβλέπονται στο άρθρο 84§4 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία).
2. Εσφαλμένα και παράνομα έλαβε χώρα εξωλογιστικός υπολογισμός εισοδημάτων και ΦΠΑ για την υπό κρίση περίοδο 01/01-31/12/2008 διότι η προσφεύγουσα ουδέποτε αρνήθηκε την προσκομιδή των φορολογικών της βιβλίων και στοιχείων. Αμέσως μόλις έλαβε γνώση της πρόσκλησης, η προσφεύγουσα προσκόμισε δέκα (10) τεράστια Ντοσιέ (κλασέρ), με όλες τις συναλλαγές της εταιρίας για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα στα οποία υπήρχαν όλα νόμιμα φορολογικά παραστατικά(ναυλοσύμφωνα, τιμολόγια κ.α.) εκ των οποίων προέκυπταν αβίαστα και πλήρως όλα τα στοιχεία που χρειαζόταν ο έλεγχος. Επιπλέον ο έλεγχος είχε στη διάθεση του από το taxis(ΓΓΠΣ) όλα τα διασταυρούμενα και αναρτημένα ηλεκτρονικά στοιχεία που αφορούσαν τις συναλλαγές και πλήρη εικόνα των εισροών και των εκροών της εταιρίας καθώς και την υποβληθείσα δήλωση φιλολογίας εισοδήματος της. Ο έλεγχος αποδέχεται στις εκθέσεις μερικών ελέγχων για το εισόδημα και το ΦΠΑ, ότι η εταιρία κατά την επίδικη διαχειριστική περίοδο αλλά και εν γένει όλες τις διαχειριστικές της περιόδους ουσιαστικά είχε έναν και μόνο πελάτη την για λογαριασμό της οποίας εκτελούσε θαλάσσιες μεταφορές με δικά της πλοία δυνάμει σχετικών νομίμως κατατεθεισών στην φορολογική αρχή συμβάσεων και στοιχείων. Η βασική πηγή των εκροών της, από τα 224 στοιχεία πελατών, συνολικής αξίας: 5.346.892,46 €, τα 208 , συνολικής αξίας 4.970.335,82 ευρώ, προέρχονταν από την
3. Εσφαλμένος εξωλογιστικός προσδιορισμός των Ακαθαρίστων Εσόδων και Καθαρών Κερδών. Συγκεκριμένα, Ο έλεγχος προέβη σε τελείως λανθασμένο και αυθαίρετο εξωλογιστικό προσδιορισμό αποτελεσμάτων χρήσεως 2008, ενήργησε δε εκτός της νόμιμης διακριτικής ευχέρειας που του παρέχει ο νόμος και ενάντια στην κοινή πείρα. Με αποτέλεσμα τα πορίσματα του να είναι αίολα, ανατιολόγητα και εξόχως μη νόμιμα. Ο έλεγχος κατά τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων δεν έλαβε υπόψη τις πραγματικές και αποδεικνυόμενες (από τις δηλώσεις των πελατών προμηθευτών , τρίτων που είχε εις χείρας του ο έλεγχος) εγγραφείσες εκροές – δαπάνες οι οποίες μείωναν –εκμηδένιζαν την φορολογητέα ύλη κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο. Δηλαδή δεν έλαβε υπόψη του κάθε διαθέσιμο στοιχείο όπως προβλέπει ο ΚΦΔ.
4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου πρέπει να ακυρωθούν διότι μη νόμιμα επιβάλλεται πρόστιμο του ΚΦΔ όταν η Κύρια Αξίωση του Δημοσίου έχει παραγραφεί . Επιπλέον, ουδόλως αρνήθηκαν από κατοπιστία την προσκόμιση των βιβλίων αντίθετα, προσκόμισαν στον έλεγχο πλήρη σειρά των στοιχείων τους (τιμολόγια κλπ) και σε κάθε

περίπτωση κακώς, παράνομα όλως καταχρηστικά και από υπερβολική πρόνοια η φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε δυο φορές την ίδια πρόσκληση με το ίδιο περιεχόμενο στον ίδιο ελεγχόμενο. Απαράδεκτα και μη νόμιμα θεωρηθήκαν υπότροποι από τον έλεγχο με αποτέλεσμα να υποστούν την επιβολή του 4πλάσιου προστίμου για προσκλήσεις που αφορούν τον έλεγχο της ίδιας διαχειριστικής περιόδου (2008). Με αποτέλεσμα να επιβαρυνθούν αδίκως το 4πλάσιο πρόστιμο για την ίδια αιτία . Με τη λογική της φορολογικής αρχής θα μπορεί συνεχώς να εκδίδει προσκλήσεις για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων για την ίδια ελεγχόμενη χρήση και να επιβάλει συνεχώς το ίδιο πρόστιμο για την ίδια αιτία.

1. Ως προς τον 1° Ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, 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.

Ως προς το εισόδημα

Επειδή, στις παρ. 1 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«1. 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.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Επειδή, το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων

φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/A0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. **Δ12Β 1171079/17-12-2010** έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα: «**Χρόνος παραγραφής** του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε **περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος**» αναφέρονται τα εξής:

«**4.** Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την αριθ. **173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του**, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/A0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

5. Όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφό σας, ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) εκπρόθεσμα στις 20 Ιουλίου 2001, ενώ για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2004 υπέβαλε δηλώσεις στις 30 Αυγούστου 2004 με το ν. 3259/2004. Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα πότε παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, εφόσον η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής κάθε δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το άρθρο 18 του ν. 3259/2004.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, η προσφεύγουσα υπέβαλε την αριθμ./30-06-2010 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικον. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§5 του ν.2238/1994 και την με αριθ. 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου

παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών, από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης, ήτοι την 31/12/2024.

Ως προς το Φ.Π.Α.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57§1 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36§3 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66§§1,3 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) ...,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, η προσφεύγουσα υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις και την αριθμ./22-03-2010 **εκπρόθεσμη εκκαθαριστική** δήλωση Φ.Π.Α. για την κρινόμενη χρήση 01/01-31/12/2008.

Επειδή, με την υπ' αριθμ./10-04-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 1.370.658,62€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 1.644.790,34€, ήτοι συνολικό ποσό 3.015.448,96€.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδωσε για την κρινομένη χρήση ΦΠΑ που υπερβαίνει το ποσό των (50.000) ευρώ διέπραξε φοροδιαφυγή, κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013 η οποία μεν διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, αλλά κατά τη θέση αυτού σε ισχύ (01/01/2014), το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57§1 του Ν 2859/2000.

Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 36§3 που ορίζουν ότι για περιπτώσεις φοροδιαφυγής η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 2008 έχει υποπέσει σε παραγραφή είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον 2° - 3° Ισχυρισμό περί λανθασμένου εξωλογιστικού προσδιορισμού

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) ορίζεται: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: **α)** δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, **β)** δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, **γ)** δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, **δ)** δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευσμά της τρίτης κατηγορίας, **ε)** δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, **στ)** δεν 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 συνοδευτικό 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 αυτό αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους

αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3, **ζ)** νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία, **η)** εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών, **θ)** δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 πρώτο εδάφιο του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.):

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος 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 τα οριζόμενα στο άρθρο 32§1 περιπτ. β του ν. 2859/2000:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, από το τηρούμενο αρχείο της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει θεωρήσει τα παρακάτω βιβλία:

1. Ενιαίο Μηχανογραφικό έντυπο (Γενικό Ημερολόγιο. Γενικό Καθολικό, Εγγραφών Ισολογισμού, Φύλλα Απογραφών, Μητρώο Παγίων)
2. Απογραφών και Ισολογισμών
3. Ισοζύγιο Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών

Επειδή, ο έλεγχος συνέταξε τις με αριθ. πρωτ./25-05-2016 και/06-07-2016 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων με τις οποίες ζητούσε από την προσφεύγουσα, εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία, τα στοιχεία, τις δηλώσεις και τα δικαιολογητικά εγγραφών για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 καθώς και τις συμβάσεις μεταξύ της προσφεύγουσας και της «.....», τον τρόπο πληρωμής των μεταξύ τους εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και οποιοδήποτε στοιχείο κρίνεται πρόσφορο για την δραστηριότητα της προσφεύγουσας με την παραπάνω εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 .

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην δεύτερη ως άνω πρόσκληση και προσκόμισε μέρος των ζητηθέντων όπως φορτωτικές, φ/α επιταγών, Δελτία αποστολής, καρτέλες πελατών – προμηθευτών, εκκαθαρίσεις του Ναυτιλιακού πράκτορα. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα **δεν προσκόμισε** τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία, καθώς και τα φορολογικά παραστατικά εσόδων και εξόδων με τα οποία διενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα βιβλία, με συνέπεια την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον έλεγχο, ο οποίος έκρινε τα βιβλία της ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματά της εξωλογιστικά για το οικονομικό έτος 2009, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τα καθαρά κέρδη βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94 και τις **φορολογητέες εκροές** και τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 32 του ν. 2859/2000, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ αναγνώρισε ως δαπάνες, **φορολογητέες εισροές**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000, μόνο αυτές για τις οποίες προσκομίστηκαν σε

συνέχεια της αρ. πρωτ/06-07-2016 πρόσκλησης τα νόμιμα στοιχεία- παραστατικά, ήτοι αριθμός στοιχείων εβδομήντα επτά (77) καθαρής αξίας 618.476,33€ πλέον ΦΠΑ 117.510,50€.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις 07/03/2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου α) φορολογίας εισοδήματος ν.2238/1994 οικονομικού έτους 20069, και β) ΦΠΑ ν.2859/2000 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α, αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων προστίμων ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρ.14 του ν. 4174/2013** (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **54§1 περ. δ', ε' και η' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)**:

«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:

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

ζ)...

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του»

Επειδή, στο άρθρο 54§2 περ. δ' και ε' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

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

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, 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».

Επειδή, στο άρθρο 54§3 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«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, περαιτέρω, στην ΠΟΛ. 1252/2015, με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για την εφαρμογή του δωδέκατου κεφαλαίου του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), αναφέρονται τα ακόλουθα:

«γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ')

Για παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σε μη υπόχρεο τήρησης βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακοσίων (500) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. δ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' δ' της παρ. 2 του άρθ. 54). Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα / πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο. Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. που ίσχυσαν μέχρι 31.12.2014, για τις δραστηριότητές που εντάσσονται σε διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων. Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης η μη προσκόμιση στοιχείων εκ μέρους του φορολογούμενου, εφόσον γι' αυτά προβλέπεται αυτεπάγγελτη αναζήτηση.

δ) Άρνηση συνεργασίας στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου (παρ. 1 περ. ε')

Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ο φορολογούμενος αρνείται να συνεργαστεί, π.χ. παρεμποδίζει το φορολογικό έλεγχο με θετικές ενέργειες ή τους υπαλλήλους που διενεργούν το φορολογικό έλεγχο να κατάσχουν, εφόσον το θεωρούν αναγκαίο, οποιαδήποτε βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, ακόμη και ανεπίσημα, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). **Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται άρνηση συνεργασίας η μη ανταπόκριση σε αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, διότι τα περιστατικά αυτά εμπίπτουν στην ειδικότερη ρύθμιση της περίπτωσης δ'.**»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από 07/03/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92, ν. 4174/2013 & ν.4308/2014 και από τον φυσικό φάκελο της υπόθεσης, ο έλεγχος απέστειλε:

α) τη με αριθ. πρωτ./25-05-2016 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων με την οποία ζητούσε από την προσφεύγουσα, εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία, τα στοιχεία, δηλώσεις και δικαιολογητικά εγγραφών για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008. Η εν λόγω πρόσκληση θυροκολλήθηκε στην έδρα της εταιρείας την 09/06/2016. Η προσφεύγουσα εταιρεία, αν και παρήλθε η ταχθείσα προθεσμία, δεν ανταποκρίθηκε στην κρινόμενη πρόσκληση.

β) τη με αριθ. πρωτ./06-07-2016 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων με την οποία ζητούσε από την προσφεύγουσα, εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου εκτός των ζητηθέντων με την ως άνω πρόσκληση και τις συμβάσεις μεταξύ της προσφεύγουσας και της «.....», τον τρόπο πληρωμής των μεταξύ τους εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και οποιοδήποτε στοιχείο κρίνεται πρόσφορο για την δραστηριότητα της προσφεύγουσας με την παραπάνω εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008. Η εν λόγω πρόσκληση επιδόθηκε την 06/07/2016 στην οικεία της νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας,

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση και προσκόμισε μέρος των ζητηθέντων όπως φορτωτικές, φ/α επιταγών, Δελτία αποστολής, καρτέλες πελατών – προμηθευτών, εκκαθαρίσεις του Ναυτιλιακού πράκτορα.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα του ελέγχου να θέσει στη διάθεση αυτού τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 δ' του ν.4174/2013, παράβαση η οποία επισύρει το προβλεπόμενο πρόστιμο του άρθρου 54§2 δ,' **ύψους 500,00€** σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, σε βάρος της προσφεύγουσας έχουν επιβληθεί και οι με αριθ./07-04-2017 και/07-04-2017 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου του ν.4174/2013 διότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα του ελέγχου να θέσει στη διάθεση του τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης της χρήσης 2005, ήτοι παραβάσεις ίδιες με την κρινόμενη.

Επειδή, όμως οι ως άνω οριστικές πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα την ίδια μέρα με την προσβαλλόμενη με αριθ./07-04-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του ν.4174/2013, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54§3 του ν.4174/2013.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε το περιεχόμενο των ως άνω προσκλήσεων δεν είναι όμοιο.

Επειδή, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η μη ανταπόκριση στις δύο πρώτες προσκλήσεις ουδόλως **θεωρείται άρνηση συνεργασίας είναι βάσιμος**.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 06/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της τελούσας σε κατάσταση πτώχευσης Μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ:**, και συγκεκριμένα:

- την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./07-04-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, καθώς η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση του άρθρ. 54 παρ.1 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. (μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης) που επισύρει το πρόστιμο του άρθρ.54 παρ.2 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. ποσού 500,00 € και
- την **επικύρωση** των λοιπών προσβαλλόμενων πράξεων βάσει των ανωτέρω.

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

Εισόδημα

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

Διαφορά φόρου	390.221,92 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	468.266,30 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	858.488,22 €

ΦΠΑ

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008

Διαφορά φόρου	1.370.658,62 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.644.790,34 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.015.448,96 €

Φορολογικό έτος 2008:

Πρόστιμο αρθ. 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015 : **880,00 €**

Φορολογικό έτος 2016:

Πρόστιμο αρθ. 54§2 περ. δ' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): **500,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.