



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10-4-2017
Αριθμ. Αποφ.: 930

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis
.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. 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-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανή Προσφυγή του **Αλιευτικού Αγροτικού Συνεταιρισμού ... «....» με Α.Φ.Μ.:....**, κατά: α) της με αριθμό .../....-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 4 του Ν.24523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001, β) της με αριθμό .../....-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 4 του Ν.24523/97) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2002 –

31/12/2002 και γ)της με **αριθμό .../...-2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.(άρθρο 4 του Ν.2523/97), διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003-31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση
6. Τη με ημερομηνία **...-2016** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ...**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **...-2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής του **ΑΛΙΕΥΤΙΚΟΥ ΑΓΡΟΤΙΚΟΥ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΥ ... με ΑΦΜ: ...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αρ. **.../...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 4 του Ν.2523/97)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνεταιρισμού πρόστιμο ποσού 200,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 1/11/2001-31/12/2001 λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.1 του Ν.2859/2000, καθώς και μη υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. περιόδου 1/11/2001-30/11/2001, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ.1 του Ν.2859/2000.
- Με την υπ' αρ. **.../...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 4 του Ν.2523/97)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνεταιρισμού πρόστιμο ποσού 100,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2002-31/12/2002 λόγω μη υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, σύμφωνα με τα άρθρα 11 και 12 του Ν.2859/2000, πρώτου και δεύτερου ημερολογιακού τριμήνου.
- Με την υπ' αρ. **.../...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 4 του Ν.2523/97)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνεταιρισμού πρόστιμο ποσού 100,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2003-31/12/2003 λόγω μη υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, σύμφωνα με τα άρθρα 11 και 12 του Ν.2859/2000, πρώτου και δεύτερου ημερολογιακού τριμήνου.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από **...-2016** έκθεσης ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.4 του Ν.2523/97) της Δ.Ο.Υ. ..., σε εκτέλεση της υπ' αρ. **.../...2016** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αρχικής υπ' αρ. **.../...-2013** εντολής τακτικού ελέγχου και κατόπιν της υπ' αρ. **.../.....-2014** έγγραφης παραγγελίας του Κ. Εισαγγελέα Πρωτοδικών

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο έλεγχος δεν συνέταξε έκθεση κατάσχεσης για τις αποδείξεις εισπραξης που παρέλαβε, καθιστώντας τις πράξεις καταλογισμού νομικά πλημμελής και για το λόγο αυτό ακυρωτέες.
2. Οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια των βιβλίων δεν αρκεί για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντα συνεταιρισμού, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων.
3. Το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικών πράξεων έχει παραγραφεί.
4. Για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. είναι απαραίτητη η διενέργεια ιδιαίτερου και αυτοτελούς ελέγχου και η σύνταξη ιδιαίτερης έκθεσης. Δεν αρκεί ο έλεγχος και οι διαπιστώσεις της φορολογίας εισοδήματος.
5. Ο συνεταιρισμός εξέδιδε παραστατικά για κάθε πράξη συναλλαγής.
6. Η έκδοση καταλογιστικής πράξης είναι παράνομη, εφόσον δεν έχει κοινοποιηθεί έγγραφη πρόσκληση στο φορολογούμενο για προηγούμενη ακρόαση, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 2690/99.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι οι πράξεις είναι νομικά πλημμελείς γιατί η φορολογική αρχή δεν συνέταξε έκθεση κατάσχεσης για τις αποδείξεις που πήρε, αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρ.72 παρ.3 του Ν.4174/2013 «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία.

«Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ.3&4 του Ν.4174/2013 , «3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύνатаι να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4.Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ.2α του Ν.4174/2013 «Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως ρητά διατυπώνεται στη σελίδα 6 της από ...2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ... «Για την πραγματοποίηση των λιανικών πωλήσεων ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις προσκομισθείσες ανεπίσημες χειρόγραφες αποδείξεις είσπραξης της ημερήσιας διάθεσης που χρησιμοποιούσε η επιχείρηση».

Κατά συνέπεια, η έλλειψη κατάσχεσης του φορολογικού δεν αποτελεί παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, αλλά εναπόκειται στην κρίση της φορολογικής αρχής.

Αναφορικά με το δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα συνεταιρισμού ότι οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια των βιβλίων δεν αρκεί για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων καθώς και ότι πρέπει να γίνει αυτοτελής έλεγχος προκειμένου να καταλογισθεί ο Φ.Π.Α. αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4 του Π.Δ/τος 186/1992 «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).....,

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 επιτηδεύματά της τρίτης κατηγορίας,

ε)

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

ζ)....., η)....., θ).....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 7 του Π.Δ/τος 186/1992 (Κ.Β.Σ.) «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικό μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ." Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ)....., ε).....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 1 του Ν.2859/2000 «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή

αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ.1β του ν. 2859/2000 «Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση ...

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»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 4 του Ν.2859/2000 «Ο υποκείμενος στα φόρο υποχρεούται επίσης:

α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν.2859/2000 «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ 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, στην προκειμένη περίπτωση:

- Ο προσφεύγων συνεταιρισμός δεν επέδειξε στο φορολογικό έλεγχο τα βιβλία, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, (μη επίδειξη και μη προσκόμιση των αθεώρητων ημερήσιων δελτίων <ζ> από δηλωμένη φ.τ.μ., μη επίδειξη και μη προσκόμιση των θεωρημένων δελτίων αποστολής) .

- Ο προσφεύγων συνεταιρισμός δεν εξέδωσε πληθώρα φορολογικών στοιχείων ως αναλυτικά αυτά παρατίθενται στην από ...-2016 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ ... και στο κεφάλαιο «διαπιστώσεως ελέγχου».

Κατά συνέπεια, από τον έλεγχο που έγινε διαπιστώθηκαν παραλείψεις και παρατυπίες οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και βάσει αυτών των διαπιστώσεων συντάχθηκε η από ...-2016 έκθεση Φ.Π.Α. και προσδιορίστηκε ο φόρος προστιθέμενης αξίας εξωλογιστικά.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα συνεταιρισμού ότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικών πράξεων έχει παραγραφεί, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : *“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.*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 *«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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.1 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : *«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, σύμφωνα με το άρθρο 11 Ν. 3513/2006, οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται **μέχρι 31.12.2008**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2009**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 30.6.2010**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 82 Ν.3842/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2010**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 Ν.3888/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2011**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν.4002/2011, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2012**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4098/2012 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται **μέχρι 31/12/2013**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι **μέχρι 31-12-2015**) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα 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 συμβάσεις 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 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, σύμφωνα 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 (ήτοι **μέχρι 31-12-2016**) 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, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η με αριθμό .../...-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της,
- Την ...2014 εκδόθηκε για την ίδια υπόθεση η υπ' αρ. ... εισαγγελική παραγγελία του Εισαγγελέα Πρωτοδικών
- Σε αντικατάσταση της αρχικής εντολής εκδόθηκε η υπ' αρ. .../...-2016 εντολή ελέγχου.

Συνεπώς, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι νόμιμα, και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα συνεταιρισμού ότι συνεταιρισμός εξέδιδε παραστατικά για κάθε πράξη συναλλαγής, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, όπως αναλυτικά αναγράφεται στην από ...-2016 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ..., ο προσφεύγων συνεταιρισμός που δεν προσκόμισε τα λογιστικά βιβλία του στη φορολογική αρχή, δεν εξέδιδε φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., πραγματοποιούσε λιανικές πωλήσεις χωρίς τη χρήση Φ.Τ.Μ. , ενώ σε άλλες περιπτώσεις πραγματοποιούσε πωλήσεις λιανικής με εγκεκριμένη Φ.Τ.Μ., μη δηλωμένη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και σε χώρο διαφορετικό από τη δηλωθείσα έδρα, χωρίς να έχει γνωστοποιήσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ..., την έναρξη υποκαταστήματος.

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα συνεταιρισμού ότι η έκδοση καταλογιστικής πράξης είναι παράνομη, εφόσον δεν έχει κοινοποιηθεί έγγραφη πρόσκληση στο φορολογούμενο για προηγούμενη ακρόαση, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.3 του Ν.4174/2013 «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογούμενου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία».

Επειδή, σύμφωνα με το **κεφάλαιο 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας**, που περιλαμβάνει τα άρθρα 23 ως και 29, προσδιορίζεται η διαδικασία φορολογικών ελέγχων. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με ο άρθρο **28 του Ν. 4174/2013** «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου» και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που χει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά και να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο /διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστatzμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 4 του Ν.4174/2013 «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 έκδοση 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, στην προκειμένη περίπτωση, στις ...-2016 κοινοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό το με αριθμό/2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 καθώς και οι προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων, γνωστοποιώντας του τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από2016, έκθεση ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ..., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .../...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του «Αλιευτικού Αγροτικού Συνεταιρισμού» με Α.Φ.Μ.:....

Υπ' αριθ. .../...-2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 4 του Ν.2523/97)
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2001 – 31/12/2001

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	200,00€
------------------	---------

Υπ' αριθ./...-2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 4 του Ν.2523/97)
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2002 – 31/12/2002

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	100,00€
------------------	---------

Υπ' αριθ. .../...-2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 4 του Ν.2523/97)
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003 – 31/12/2003

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	100,00€
------------------	---------

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.