



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη

Αριθ. Πρωτ.:....

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : **Κ. Μαβινίδου**
Τηλέφωνο : 2313-333245
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 17§1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α 94).

γ. Της παρ 3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

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

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανή προσφυγή** του **αγροτικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ, που εδρεύει στο, κατά των υπ' αριθμ. πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**

4. Τις **ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5.Τις από 06/10/2016 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανούς προσφυγής του αγροτικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση μερική ή ολική των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων για τις χρήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρέουσες εκ των παραβάσεων του κώδικα των βιβλίων και στοιχείων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Ο συνεταιρισμός είναι πρωτοβάθμιος και αποτελούσε μέλος της δευτεροβαθμίου

συνεταιριστικής οργανώσεως, με την επωνυμία «'.....» με έδρα τον, οδός, στην οποία και υπάγονται υποχρεωτικά όλοι οι πρωτοβάθμιοι αγροτικοί συνεταιρισμοί της Επαρχίας Με τις διατάξεις του ν. όλοι οι εν λόγω συνεταιρισμοί έχουν τεθεί σε αδράνεια και υποχρεωτική λύση. Στις αρμοδιότητες της ένωσης ήταν και η λογιστική παρακολούθηση όλων των πρωτοβαθμίων συνεταιρισμών- μελών της , κατά συνέπεια το διοικητικό συμβούλιο του αγροτικού συνεταιρισμού δεν είχε καμία ενεργή ανάμειξη στη σύνταξη και υποβολή των φορολογικών δηλώσεων. Από τον η εν λόγω ένωση συνεταιρισμών έχει τεθεί σε εκκαθάριση και η διορισμένη εκκαθαρίστρια δεν ήταν σε θέση να παράσχει στοιχεία σχετικά με τη λογιστική παρακολούθηση των συνεταιρισμών. Κοντολογίς, για λόγους ανωτέρας βίας και όχι από ίδια υπαιτιότητα ο συνεταιρισμός δεν μπορεί να ανταποκριθεί στις οποιοσδήποτε φορολογικές του υποχρεώσεις.

- 2) Ο συνεταιρισμός είναι μικρός και χωρίς δραστηριότητα με ελάχιστα μέλη και χωρίς λόγο για να αποκρύψει έσοδα αφού δεν λειτουργεί με σκοπό το κέρδος ή την άσκηση κάποιας εμπορικής δραστηριότητας.
- 3) Οι φόροι και τα πρόστιμα που επεβλήθησαν με τις ανωτέρω πράξεις είναι δυσβάστακτοι αν ληφθεί υπόψη ο σκοπός, η δραστηριότητα και η μικρότητα του μεγέθους του συνεταιρισμού.

Προς αντίκρουση των παραπάνω ισχυρισμών του προσφεύγοντος επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 : «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του αρ. 4 του Π.Δ. 186/92, οι επιτηδευματίες που εντάσσονται στην τρίτη κατηγορία βιβλίων είναι: α) Οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες. β) Τα πρόσωπα των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 – ΦΕΚ 151 Α') που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και οι κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών, εφόσον σε

αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα της παρούσας περίπτωσης ή ημεδαπή ανώνυμη ή περιορισμένης ευθύνης εταιρεία. γ) Οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου και οι αστικές εταιρίες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών για όλες τις δραστηριότητές τους, εφόσον σε αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. δ) Οι κοινοπραξίες στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή τμήματος ή ολόκληρου δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου από τις κοινοπραξίες της περίπτωσης β'. Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν βιβλία δεύτερης κατηγορίας οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132) και 378/1968 (ΦΕΚ Α' 82), καθώς και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 7 παρ. 1 και 2 του ΠΔ 186/92: «1.Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία. Ειδικές διατάξεις που αναφέρονται στην εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με τις οποίες επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις σε κατηγορίες επιτηδευματιών καθώς και οι διατάξεις που επιβάλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων, κατισχύουν των διατάξεων της παραγράφου αυτής. Η παράβαση των ειδικών αυτών διατάξεων συνιστά και παράβαση των διατάξεων του παρόντος και επισύρει τις συνέπειες και τις κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτό.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 19Α του Π.Δ. 186/92 : 1.Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους: Α. Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν: α) το βιβλίο αγορών, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου αγορών, επί μηχανογραφικής τήρησης, β) το βιβλίο εσόδων - εξόδων, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, επί μηχανογραφικής τήρησης, γ) τα ημερολόγια, στα οποία καταχωρεί πρωτογενώς τις οικονομικές του πράξεις, το γενικό καθολικό και το ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών, όταν τα βιβλία της

έδρας τηρούνται χειρόγραφα, δ) το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών, όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται μηχανογραφικά, ε) το βιβλίο αποθήκης επί χειρόγραφης τήρησής του, και τους οπτικούς δίσκους (CD - ROM) στους οποίους αποθηκεύονται τα δεδομένα του βιβλίου αυτού, επί μηχανογραφικής τήρησης του, στ) το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, ζ) τα πρόσθετα βιβλία ή δελτία που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, η) το βιβλίο απογραφών και τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 20 του ν. 2810/2000, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του με το αρ. 50 του ν. 4384/2016 : Οι Α.Σ.Ο. τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και τα παρακάτω βιβλία θεωρημένα από το Ειρηνοδικείο της έδρας τους: α) Βιβλίο Μητρώου Μελών. β) Βιβλίο Πρακτικών των Γενικών Συνελεύσεων και του Διοικητικού Συμβουλίου. γ) Κάθε άλλο βιβλίο που προβλέπεται από το καταστατικό.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 54§1 του ν. 4174/13 περ. δ, η μη επίδειξη στον έλεγχο βιβλίων και στοιχείων συνιστά μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών και επισύρει τις κυρώσεις που αναφέρονται στο ίδιο άρθρο.

Επειδή ο συνεταιρισμός δεν τήρησε λογιστικά βιβλία τρίτης κατηγορίας για τις διαχειριστικές χρήσεις κατά παράβαση των αρ. 20 του ν.2810/2000 και αρ. 2§1, 4§2, 7§1,2, 19§1^α του Π.Δ. 186/92 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3ζ του ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με τα αρ. 5§6 α' και 9 του Ν. 2523/1997.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για έσοδα από παροχή υπηρεσιών προς την Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών (ΕΑΣ) κατά τις χρήσεις έως Συγκεκριμένα για τη χρήση η προσφεύγουσα καταχώρησε στον κωδικό 459 το ποσό των 425,68€ και στον ισολογισμό που συνυπέβαλλε δήλωσε έσοδα από προμήθεια 374,30€. Όμως βεβαίωση της ΕΑΣ αναφέρει 364,75€ ως αμοιβή για τον Α.Σ. και παρακράτηση φόρου 72,95€, ενώ δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο. Αντίστοιχα στη χρήση ... η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο για την αμοιβή που έλαβε από την ΕΑΣ ποσού 505,55€ και παρακράτηση φόρου 101,11€ και χαρτόσημο 18,20€. Η ίδια παράβαση και στη χρήση όπου ο Α.Σ. έλαβε αμοιβή για προσφερθείσα εργασία ποσού 1.189,40€, παρακρατήθηκε φόρος 20% δηλ. ποσό 237,88€ καθώς και χαρτόσημο 42,82€, χωρίς την έκδοση φορολογικού στοιχείου. Στη χρήση η προσφεύγουσα έλαβε αμοιβή για προσφερθείσα εργασία ποσού 487,07€ με παρακράτηση φόρου 97,41€ και χαρτόσημο 17,53€, χωρίς να εκδώσει φορολογικό στοιχείο, ενώ για τη χρήση δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο για μια συναλλαγή αξίας 367,26€ .

Επειδή ο προσφεύγων δεν επέδειξε στον φορολογικό έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία που τηρήθηκαν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις κατά παράβαση του αρ. 5§4 του ν. 2523/97 και του αρ. 54§1 δ του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν. 4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το 48§3 του ν. 2859/2000 : «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με το 32§1 του ν. 2859/2000: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής 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 ο προσφεύγων ο οποίος φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας των πράξεων κατά τις διατάξεις του αρ. 65 του ν. 4174/2013 στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής, αόριστα ισχυρίζεται ότι δεν είχε ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα και ότι τα φορολογικά στοιχεία τηρούνταν από την ΕΑΣ χωρίς εν προκειμένω να προβάλλει τον παραμικρό δικαιολογητικό ισχυρισμό για τη μη έκδοση των φορολογικών στοιχείων, των συναλλαγών που αναλυτικά περιγράφονται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 171§4,1 του Κ.Δ.Δ.

Επειδή οι διατάξεις του Π.Δ. 186/92 δεν κάνουν διάκριση για παραβάσεις που τελούνται από σκοπιμότητα και για παραβάσεις που τελούνται από αμέλεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν είχε καμία ωφέλεια από την πραγματοποίηση αυτών, διότι δεν λειτουργεί με σκοπό το κέρδος αλλά για εξυπηρέτηση των τοπικών αναγκών , πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ο τρίτος προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, με τον οποίο επικαλείται

παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 παράγραφος 1 εδάφιο δ' του Συντάγματος), απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, προβάλλεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 20 παράγραφος 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σε αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή την φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. β' του άρθρου 1 του Ν.2523/1997: «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 3943/2011: «.. 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 ...»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά(σχετ. ΣτΕ 3130/2014 σε συνδυασμό με την ΣτΕ 2904/2015), ότι οι διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 δεν αντίκεινται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας ούτε θίγει ουσιωδώς το δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού πρόσθετου φόρου και συνάρτησης του ποσού αυτού με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Συνεπώς, δεν αντίκειται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς, κατά το άρ. 20 παρ. 1 Σ. και το άρ. 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι ο ένδικος πρόσθετος φόρος, αποτελεί λόγω του ύψους του, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του ως άνω άρθρου 6 παρ.1 της ΕΣΔΑ, δεν στοιχειοθετείται παράβαση της εν λόγω διάταξης (πρβλ. ΣΕ 3173/2014 Ολ., 2402/2010 επταμ).

Επειδή, όπως συνάγεται από την εισηγητική έκθεση επί του ν. 2523/1997, με τις ρυθμίσεις περί προσθέτων φόρων του άρθρου 1 αυτού εσκοπήθη μεταξύ άλλων η συνάρτηση του ύψους του πρόσθετου φόρου με τον χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης, κατά τρόπο ώστε να καταργηθεί το «πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες», που «όχι μόνο δεν αποτελούσε κύρωση σε βάρος του παραβάτη της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αντίθετα αποτελούσε κίνητρο προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, με πρωταρχικό σκοπό να επιμηκύνεται ο χρόνος καταβολής του κύριου και πρόσθετου φόρου», προβλέφθηκε ωστόσο, «επειδή πολλές φορές οι δικαστικές διενέξεις αργούν να διεκπεραιωθούν χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου ... πλαφόν πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος». Υπό τα δεδομένα αυτά, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ερμηνευόμενες, σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ενόψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση, δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (πρβλ. ΣΕ 3474/2011 Ολ., ΣτΕ 2402/2010 επταμ. και απόφ.ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη θεώρησης- τήρησης λογιστικών βιβλίων τρίτης κατηγορίας, της μη έκδοσης τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας μικρότερης των 880€ για παροχή υπηρεσιών, μη υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών-προμηθευτών, μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα, δια του αντικειμενικού συστήματος επιβολής φορολογικών κυρώσεων, για τη χρονική περίοδο από τα προβλεπόμενα από τον Ν.2523/1997 και Ν. 4174/13 πρόστιμα για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους.
- Οι επιβληθέντες φόροι και προσαυξήσεις δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλα και απρόσφορα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, κολασμός του παραβάτη και αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων), ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο τρίτος προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, με τον οποίο επικαλείται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 παράγραφος 1 εδάφιο δ' του Συντάγματος) και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη (άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α.), στερείται βασιμότητας, απορρίπτεται δε ως νόμω αβάσιμος και αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και νόμω αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του Αγροτικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ) κατά των υπ' αριθμ. πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαχειριστική περίοδος 01-01-.... έως 31-12-....

Συνολικό ποσό καταλογισμού **3.026,56€** ως ακολούθως:

Α. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με αριθμό: 358,20€ για το οικ. έτος

Β. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με αριθμό: 539,84€ για το οικ. έτος ...

Γ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με αριθμό: 248,60€ για το οικ. έτος

Δ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με αριθμό: 583,86€ για το οικ. έτος ...

Ε. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με αριθμό: 437,38€ για το οικ. έτος

ΣΤ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με αριθμό: 742,32€ για το οικ. έτος

Ζ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με αριθμό: 116,36€ για το οικ. έτος

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.