



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 14-10-2016

Αριθμός απόφασης: 1242

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333245
ΦΑΞ : 2313333258

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

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

δ. 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».

ε. 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».

στ. 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».

ζ. 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».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/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.».

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

ι. 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 16/05/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανή προσφυγή του «.....»**, με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμ...../23-3-2016 (ΑΕΠ/24-03-2016) Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΔ, διαχειριστικού έτους 2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αριθμ...../23-3-2016 (ΑΕΠ/24-03-2016) Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΔ, διαχειριστικού έτους 2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../16-05-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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 με αριθμ./23-03-2016 (ΑΕΠ/24-03-2016) **Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΔ**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικής αξίας **500,00€** για τη **φορολογική περίοδο 1-1-2015 έως 31-12-2015**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ.2, που επισύρουν κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1δ του Ν 4174/2013. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 22-03-2016 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) της ΔΟΥ

Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης εξέδωσε τη με αριθμό/26-11-2015 εντολή φορολογικού ελέγχου, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ'αριθμ...../19-05-2014 εντολής. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ.πρωτ...../14-03-2014 έγγραφο της

Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλονίκης, με αφορμή το υπ' αριθμ...../22-03-2013 έγγραφο του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, για τη διενέργεια τακτικών φορολογικών ελέγχων σε συνεταιρισμούς αρμοδιότητας της πρώην ΔΟΥ, οι οποίοι έχουν λάβει επιστροφές ΦΠΑ, ενώ δεν έχουν υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας ΦΠΑ και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών.

Ειδικότερα, με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα το πρόστιμο των 500,00€ διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη επίδειξης στον έλεγχο, των βιβλίων και των στοιχείων, μετά την από/04-09-2015 πρόσκληση της ΔΟΥ

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος ότι:

1. Η καταλογιζόμενη παράβαση είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και αναίτιολόγητη για τους παρακάτω λόγους:
 - α) Ο συνεταιρισμός είχε σχεδόν ανύπαρκτη οικονομική δραστηριότητα κατά τα τελευταία δεκαπέντε έτη πριν την οριστική διαγραφή εργασιών.
 - β) Ο συνεταιρισμός προέβη σε νόμιμη διακοπή εργασιών, στις 20-09-2012.
 - γ) Ο πλήρης διαχειριστικός και οικονομικός έλεγχος, η τήρηση των βιβλίων και στοιχείων του συνεταιρισμού διενεργούνταν από την
 - δ) Οι διαχειριστικές χρήσεις 1999 έως και 2008 έχουν υποπέσει σε παραγραφή.
 - ε) Προσκομίστηκε στη φορολογική αρχή το σύνολο των στοιχείων, τα οποία κατόρθωσε να βρει, ανταποκρινόμενος κατά το δυνατόν στο αίτημα της φορολογικής αρχής (τηρούμενα βιβλία από το έτος 2007 και μετά).
 - στ) Στην 6^η σελίδα της οικείας έκθεσης ελέγχου, η φορολογική αρχή εξειδικεύοντας την παράβαση αναφέρει ότι δεν προσκομίστηκαν τα θεωρημένα βιβλία για τις χρήσεις από 2004 έως 2007, χρήσεις οι οποίες είναι εδώ και έτη παραγεγραμμένες.
2. Το επιβληθέν πρόστιμο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας.
3. Ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης διότι ο έλεγχος έλαβε χώρα στην υπηρεσία, κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 1 του ΚΒΣ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι "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 παράγραφο 1 του άρθρου 21 του ΠΔ 186/1992 “ Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των λοιπών εγκαταστάσεων τα οποία τηρούνται σε αυτές.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 “ Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας”

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: “Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 “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, στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: “ Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ).....”

Επειδή, στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι: “ 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, στο άρθρο 11 του Ν 3513/2006, ορίζεται ότι “ 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 του 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.

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.”

Επειδή, στο άρθρο 10 του Ν 3790/2009, ορίζεται ότι “ Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.”

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο του άρθρου 82 του 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 ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.”

Επειδή, στην παράγραφο 7 του άρθρου 12 του Ν 3888/2010, ορίζεται ότι “ Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2, του άρθρου 18, 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 ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.

Επειδή, στο δεύτερο άρθρο, του Ν 4098/2012, ορίζεται ότι “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, στην παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Ν 4141/2013, ορίζεται ότι “Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων,

παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22, του Ν 4203/2013 "Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη 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 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 87 του Ν 4316/2014 "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, 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 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, στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3, του άρθρου 72, του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι “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, στην παράγραφο 11 του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) 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”.

Επειδή, στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 11 του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) ορίζεται ότι “ Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.”

Επειδή, εν προκειμένω, για τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό εκδόθηκε η με αριθμό/19-05-2014 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ, η οποία αντικαταστάθηκε με την υπ’αριθμ...../26-11-2015 εντολή του ιδίου ως άνω προϊσταμένου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αμεριθμ...../14-03-2014 έγγραφο της Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλονίκης, κατόπιν του υπ’αριθμ...../22-03-2013 εγγράφου του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, για τη διενέργεια τακτικών φορολογικών ελέγχων σε συνεταιρισμούς αρμοδιότητας της πρώην ΔΟΥ (μεταξύ των οποίων είναι και ο προσφεύγων συνεταιρισμός), οι οποίοι έχουν λάβει επιστροφές ΦΠΑ, ενώ δεν έχουν υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών.

Επειδή, με την με αριθμό πρωτ...../04-09-2015 πρόσκληση που κοινοποιήθηκε στον πρόεδρο του προσφεύγοντα συνεταιρισμού, ζητήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που

τηρήθηκαν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. Στον έλεγχο προσκομίσθηκε θεωρημένο Ισοζύγιο Γενικού-Αναλυτικού Καθολικού για τις χρήσεις 2007 έως 2010 με ΑΠΘ ../02-02-2007 της ΔΟΥ και ένα ντοσιέ με δηλώσεις ΦΠΑ και Εισοδήματος για τις χρήσεις από 2005 έως 2012. Δεν προσκομίσθηκαν τα θεωρημένα βιβλία για τις χρήσεις από 2004 έως 2007 με ΑΠΘ/16-09-2004, ούτε θεωρημένα στοιχεία για την παροχή υπηρεσιών, ούτε παραστατικά εξόδων-δαπανών, γεγονός που καθιστά αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, ανεξάρτητα από την έκταση της οικονομικής του δραστηριότητας, ο προσφεύγων είχε την υποχρέωση της τήρησης βιβλίων, έκδοσης στοιχείων καθώς και διαφύλαξης αυτών, όπως ορίζεται στις σχετικές διατάξεις του ΠΔ 186/1992.

Επειδή, η υποχρέωση της διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων δεν αίρεται με την οριστική διακοπή εργασιών αλλά αυτά διατηρούνται έως τον εκάστοτε οριζόμενο, από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις, χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Επειδή, ο τόπος τήρησης των βιβλίων, των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών των εγγράφων, είναι η έδρα του επιτηδευματία.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2000, 2001, 2002, 2003 και 2013. Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλα ελέγχου ή πράξεις καταλογισμού φόρου, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Ειδικότερα, για το οικονομικό έτος 2000, ως χρόνος παραγραφής ορίζεται η 31-12-2015 που όμως με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 22 του Ν 4337/2015, παρατάθηκε έως της 31-12-2016. Για τα οικονομικά έτη 2001, 2002 και 2003, ως χρόνος παραγραφής ορίζεται η 31-12-2016, 31-12-2017 και 31-12-2018 αντίστοιχα. Καθίσταται σαφές ότι τα συγκεκριμένα οικονομικά έτη δεν είχαν υποπέσει σε παραγραφή κατά το χρόνο που του ζητήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία των εν λόγω ετών και συνεπώς ο προσφεύγων είχε την υποχρέωση διαφύλαξης τους.

Επειδή, ειδικότερα:

α) για τη χρήση 2004, ως χρόνος παραγραφής οριζόταν η 31-12-2010 που όμως με τις προαναφερθείσες διατάξεις των Ν 3888/2010, Ν 4002/2011 και 4098/2012, παρατάθηκε μέχρι την 31-12-2013. Εν συνεχεία, ο εν λόγω χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν 4141/2013 και 4203/2013, παρατάθηκε έως την 31-12-2015, δεδομένου του υπ' αριθμ...../22-3-2013 εγγράφου του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης για τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου. Τέλος, ο ως άνω χρόνος παραγραφής παρατάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν 4337/2015, μέχρι την 31-12-2016.

β) για τη χρήση 2005, ως χρόνος παραγραφής οριζόταν η 31-12-2011 που όμως με τις προαναφερθείσες διατάξεις των Ν 4002/2011 και 4098/2012, παρατάθηκε μέχρι την 31-12-2013. Εν συνεχεία, ο εν λόγω χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν 4141/2013 και 4203/2013, παρατάθηκε έως την 31-12-2015, δεδομένου του υπ' αριθμ...../22-3-2013 εγγράφου του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης για τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου.

Τέλος, ο ως άνω χρόνος παραγραφής παρατάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν 4227/2015, μέχρι την 31-12-2016.

γ) για τη χρήση 2006, ως χρόνος παραγραφής οριζόταν η 31-12-2012 που όμως με την προαναφερθείσα διάταξη του Ν 4098/2012, παρατάθηκε μέχρι της 31-12-2013. Εν συνεχεία, ο εν λόγω χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν 4141/2013 και 4203/2013, παρατάθηκε έως της 31-12-2015, δεδομένου του υπ' αριθμ...../22-3-2013 εγγράφου του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης για τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου. Τέλος, ο ως άνω χρόνος παραγραφής παρατάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν 4337/2015, μέχρι την 31-12-2016.

δ) για τη χρήση 2007, ως χρόνος παραγραφής οριζόταν η 31-12-2013 που όμως με τις προαναφερθείσες διατάξεις των Ν 4141/2013 και 4203/2013, παρατάθηκε έως της 31-12-2015, δεδομένου του υπ' αριθμ...../22-3-2013 εγγράφου του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης για τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου. Τέλος, ο ως άνω χρόνος παραγραφής παρατάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν 4337/2015, μέχρι την 31-12-2016.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, καθίσταται σαφές ότι οι διαχειριστικές περιόδους 2004 έως και 2007, δεν είχαν υποπέσει σε παραγραφή κατά το χρόνο που ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό τα βιβλία και στοιχεία των εν λόγω χρήσεων και συνεπώς ο προσφεύγων είχε την υποχρέωση διαφύλαξής τους.

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 25 του Συντάγματος *“Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκηση τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.”*

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, 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 τη 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, στην προκειμένη περίπτωση, το ύψους του επιβαλλόμενου προστίμου ορίζεται απευθείας από τις σχετικές διατάξεις και η φορολογική διοίκηση προβαίνει στην επιβολή του με βάση τη διαπίστωση της παράβασης. Ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι η πάταξη της φοροδιαφυγής, η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, δια μέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Υπάρχει εύλογη σχέση μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου σκοπού. Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 72 (Μεταβατικές Διατάξεις), του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι *“ Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.”*

Επειδή, με την ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014, δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"

Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερθείσα εγκύκλιο, διευκρινίζεται ότι όπως προβλέπεται από τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 72(Μεταβατικές διατάξεις), μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις οποιουδήποτε φορολογικού ελέγχου που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την 1.1.2014 εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. για όσα αφορούν την έκδοση της πράξης.

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι *“Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:*

α) 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, η φορολογική διοίκηση διενήργησε φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση έγγραφα και πληροφορίες που είχε στην κατοχή της αλλά και με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης. Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 16-05-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου με την επωνυμία "....." με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό/23-03-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΔ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2015 έως 31-12-2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Βάσει της αριθμ...../23-03-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΔ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2015 έως 31-12-2015:500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).