



**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:1241

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 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 των με αριθμ.:

α)...../23-3-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικού έτους 2007, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

β)...../23-3-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικού έτους 2008, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

γ)...../23-3-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικού έτους 2009, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθμ.:

α)...../23-3-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικού έτους 2007, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

β)...../23-3-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικού έτους 2008, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

γ)...../23-3-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικού έτους 2009, 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:

1)Με την με αριθμ./23-03-2016 (ΑΕΠ/24-03-2016) Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικής αξίας **293,00€** για τη φορολογική περίοδο **1-1-2007 έως**

31-12-2007. Το πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας μικρότερης των 880,00€ για παροχή υπηρεσιών στην , κατά παράβαση των άρθρων 12 παρ.1 και 2 παρ.1 του ΠΔ 186/92, η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3ζ' του Ν 4337/2015 σε συνδυασμό με τα άρθρα 5 παρ.8^α και 9 του Ν 2523/1997. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 22-03-2016 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) της ΔΟΥ

2) Με την με αριθμ. /23-03-2016 (ΑΕΠ /24-03-2016) **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικής αξίας **293,00€** για τη **φορολογική περίοδο 1-1-2008 έως 31-12-2008.** Το πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας μικρότερης των 880,00€ για παροχή υπηρεσιών στην κατά παράβαση των άρθρων 12 παρ.1 και 2 παρ.1 του ΠΔ 186/92, η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3ζ' του Ν 4337/2015 σε συνδυασμό με τα άρθρα 5 παρ.8^α και 9 του Ν 2523/1997. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 22-03-2016 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) της ΔΟΥ

3) Με την με αριθμ. /23-03-2016 (ΑΕΠ /24-03-2016) **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικής αξίας **293,00€** για τη **φορολογική περίοδο 1-1-2009 έως 31-12-2009.** Το πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας μικρότερης των 880,00€ για παροχή υπηρεσιών στην κατά παράβαση των άρθρων 12 παρ.1 και 2 παρ.1 του ΠΔ 186/92, η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3ζ' του Ν 4337/2015 σε συνδυασμό με τα άρθρα 5 παρ.8^α και 9 του Ν 2523/1997. 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.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του , ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1. Οι χρήσεις 2007 και 2008 έχουν υποπέσει σε παραγραφή.
2. Ο καταλογισμός της μη έκδοσης στοιχείων κατά τις επίδικες χρήσεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμος-Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν περιλαμβάνουν καμία αιτιολογία.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες-Μη σύννομη η επιβολή προστίμου σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.5 του Ν 2523/1997
4. Τα επιβληθέντα πρόστιμα προσκρούουν στην αρχή της αναλογικότητας.
5. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων διότι ο έλεγχος έλαβε χώρα στην υπηρεσία,

κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 1 του ΚΒΣ.

6. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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 έγγραφης 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 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, σύμφωνα με την περίπτωση 4 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 "Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος."

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 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», , προΐσχουσες 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, ειδικότερα:

α) 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 την 31-12-2015, δεδομένου του υπ' αριθμ...../22-3-2013 εγγράφου του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης για τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου. Εν συνεχεία, 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 2008, ως χρόνος παραγραφής οριζόταν η 31-12-2014, που όμως με τις προαναφερθείσες διατάξεις των Ν 4316/2014, 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. Εν συνεχεία, ο ως άνω χρόνος παραγραφής παρατάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν 4337/2015, μέχρι την 31-12-2016.

Εκ των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι, για τις επίμαχες διαχειριστικές περιόδους, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι την 22-03-2016 και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν 4174/2013 *“Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου”*

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/1992 *“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, στην παράγραφο 1 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/1992, ορίζεται ότι *“ Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.”*

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων κατά τα υπό κρίση διαχειριστικά έτη, δε θεώρησε στοιχεία. Επιπλέον, από την επεξεργασία των δηλώσεων εισοδήματος αλλά και των

δηλώσεων πελατών-προμηθευτών της παρ.1 του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992, διαπίστωσε τα εξής:

α) Για το έτος 2007, ο προσφεύγων υπέβαλλε την με αριθμ..../02-02-2009 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όπου στον κωδικό 459 «συνολικά έσοδα από παροχή υπηρεσιών» του εντύπου Ε3 καταχώρησε το ποσό των 521,86€. Στον ισολογισμό που συνυπέβαλλε, δήλωσε έσοδα από προμήθεια ΟΣΔΕ 501,80€ και διαφορά εισφορών 20,06€. Επίσης, υπέβαλλε την με αρ.πρωτ...../06-02-2008 βεβαίωση της, σύμφωνα με την οποία ο έλαβε αμοιβή για προσφερθείσα εργασία ποσού 501,80€ και παρακρατήθηκε φόρος 20% δηλαδή ποσό 100,36€ και χαρτόσημο 3,6% ποσού 18,06€. Επιπλέον, στις δηλώσεις πελατών-προμηθευτών της παρ.1 του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992, η συναλλαγή δηλώθηκε και από τους δυο αντισυμβαλλόμενους.

β) Για το έτος 2008, ο προσφεύγων υπέβαλλε την με αριθμ..../02-02-2009 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όπου στον κωδικό 459 «συνολικά έσοδα από παροχή υπηρεσιών» του εντύπου Ε3 καταχώρησε το ποσό των 451,40€. Στον ισολογισμό που συνυπέβαλλε, δήλωσε έσοδα από προμήθεια ΟΣΔΕ 451,40€. Επίσης, υπέβαλλε την με αρ.πρωτ...../25-02-2009 βεβαίωση της, σύμφωνα με την οποία ο έλαβε αμοιβή για προσφερθείσα εργασία ποσού 451,40€ και παρακρατήθηκε φόρος 20% δηλαδή ποσό 90,28€ και χαρτόσημο 3,6% ποσού 16,25€. Επιπλέον, στις δηλώσεις πελατών-προμηθευτών της παρ.1 του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992, η συναλλαγή δηλώθηκε και από τους δυο αντισυμβαλλόμενους.

γ) Για το έτος 2009, ο προσφεύγων υπέβαλλε την με αριθμ..../16-12-2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όπου στον κωδικό 459 «συνολικά έσοδα από παροχή υπηρεσιών» του εντύπου Ε3 καταχώρησε το ποσό των 261,90€. Στον ισολογισμό που συνυπέβαλλε, δήλωσε έσοδα από προμήθεια ΟΣΔΕ 261,84€ και διαφορά εισφορών 0,06€. Επίσης, υπέβαλλε την με αρ.πρωτ...../21-04-2010 βεβαίωση της, σύμφωνα με την οποία ο έλαβε αμοιβή για προσφερθείσα εργασία ποσού 261,84€ και παρακρατήθηκε φόρος 20% δηλαδή ποσό 52,37€ και χαρτόσημο 3,6% ποσού 9,43€. Επιπλέον, στις δηλώσεις πελατών-προμηθευτών της παρ.1 του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992, η συναλλαγή δηλώθηκε και από τους δυο αντισυμβαλλόμενους.

Επειδή, από την από 22-3-2016 έκθεση ελέγχου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, παρέχοντας δια των διαπιστώσεων του ελέγχου, πλήρη, σαφή, ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, χωρίς όμως ο να έχει εκδώσει νόμιμα φορολογικά στοιχεία δεδομένου ότι δεν είχε προβεί σε θεώρηση φορολογικών στοιχείων και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στις παραγράφους β και ζ, της παραγράφου 5 του άρθρου 5 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι "5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:

α)....., β) έχουν εκδοθεί αθεώρητα φορολογικά στοιχεία, αντί θεωρημένων, εφόσον στις άνω περιπτώσεις έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας η παράλειψη αυτή, πριν από τη διαπίστωσή της από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο, γ) , δ), ε), στ), ζ) διαπιστώνονται παρατυπίες ή παραλείψεις που αποτελούν τυπικές παραβάσεις που δεν καταγράφονται σε αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών ή δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, εκτός εάν προηγούμενα έχει γίνει αποδεδειγμένα υπόδειξη από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., η)"

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/1992, ορίζεται ότι " Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 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) 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 επιτηδευματία 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 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 αυτά 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, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αθεώρητα φορολογικά στοιχεία, αντί θεωρημένων, τα οποία να έχουν εκδοθεί από παραδρομή και να έχει ενημερωθεί προς τούτο ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ, πριν από τη σχετική διαπίστωση από τον φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, οι παρατυπίες που διαπιστώθηκαν από τον υπό κρίση έλεγχο, δεν αποτελούν απλώς τυπικές παραβάσεις συντελεσθείσες από παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, αλλά καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο 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 πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ΠΔ 186/92 "Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλου νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής."

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.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι 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, σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν 4174/2013 “1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.....

2.Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών.....”

Επειδή, στην παράγραφο 3 του άρθρου 24 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι “ 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.”

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, ο οποίος, συμμορφούμενος με τις παραπάνω διατάξεις, προσκόμισε στον έλεγχο το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων που κατόρθωσε να ανεύρει. Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, 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 των με αριθμό:

α)...../23-3-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικού έτους 2007, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

β)...../23-3-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικού έτους 2008, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

γ)...../23-3-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικού έτους 2009, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Βάσει της αριθμ...../23-03-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής έτους 2007:293,00€ (880,00*1/3)

2) Βάσει της αριθμ...../23-03-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής έτους 2008:293,00€ (880,00*1/3)

3) Βάσει της αριθμ...../23-03-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής έτους 2009:293,00€ (880,00*1/3)

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).