



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 – ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 16/09/2016

Αριθμός απόφασης: 1047

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45 - Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 πδ 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 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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.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.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (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' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του- Α.Φ.Μ., κατά των αριθμ.: **α)**2016 απόφασης επιβολής οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2006), **β)**2016 απόφασης επιβολής οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2007), **γ)**2016 απόφασης επιβολής οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2008), **δ)**2016 απόφασης επιβολής οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2009) και **ε)**2016 απόφασης επιβολής οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις αριθμ.: **α)**.....2016 απόφαση επιβολής οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2006), **β)**2016 απόφαση επιβολής οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2007), **γ)**2016 απόφαση επιβολής οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2008), **δ)**2016 απόφαση επιβολής οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2009) και **ε)**.... 2016 απόφαση επιβολής οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις από 27/04/2016 απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του- Α.Φ.Μ., 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 αριθμό**2016** προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρόστιμο συνολικού ποσού **368,15 €** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3ζ' του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015,σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 8^α και 9 του Ν.2523/1997 λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 4§2, 7§1, 7§2, 12§1, 12§2, και 19§1^{α'} του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)

Η παράβαση αφορά στην μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας μεγαλύτερης των 880€ για παροχή υπηρεσιών, και συγκεκριμένα ποσού 1.472,60€ το οποίο η προσφεύγουσα είχε δηλώσει τόσο στο έντυπο Ε3 στον κωδικό 459 -συνολικά έσοδα από παροχή υπηρεσιών στη με αριθμό ...2007 δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε, όσο και στον ισολογισμό που συνυπέβαλλε όπου δήλωσε έσοδα από προμήθεια ΟΣΔΕ 1.472,60€. Για το ανωτέρω έσοδο επίσης υπέβαλλε την με αρ. πρωτ.2007 βεβαίωση τηςσύμφωνα με την οποία οέλαβε αμοιβή για προσφερθείσα εργασία ποσού 1.472,60€ και παρακρατήθηκε φόρος 20% δηλαδή ποσό 294,52€ και χαρτόσημο 53,01€ .

Η ανωτέρω συναλλαγή δηλώθηκε και από τους δύο αντισυμβαλλόμενους στις υποβληθείσες δηλώσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992.

➤ Με την με αριθμό**2016** προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρόστιμο συνολικού ποσού **293,00 €** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3ζ' του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015,σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 8^α και 9 του Ν.2523/1997 λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 4§2, 7§1, 7§2, 12§1, 12§2, και 19§1^{α'} του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)

Η παράβαση αφορά στην μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας μικρότερης των 880€ για παροχή υπηρεσιών και συγκεκριμένα ποσού 711,47€ το οποίο η προσφεύγουσα είχε δηλώσει τόσο στο έντυπο Ε3 στον κωδικό 459 -συνολικά έσοδα από παροχή υπηρεσιών στη με αριθμό2009 δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε, όσο και στον ισολογισμό που συνυπέβαλλε όπου δήλωσε έσοδα από προμήθεια ΟΣΔΕ 711,47€. Για το ανωτέρω έσοδο επίσης υπέβαλλε την με αρ. πρωτ.2008 βεβαίωση τηςσύμφωνα με την οποία οέλαβε αμοιβή για προσφερθείσα εργασία ποσού 711,47€ και παρακρατήθηκε φόρος 20% δηλαδή ποσό 142,29€ και χαρτόσημο 25,61€.

Η ανωτέρω συναλλαγή δηλώθηκε και από τους δύο αντισυμβαλλόμενους στις υποβληθείσες δηλώσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992.

➤ Με την με αριθμό**2016** προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρόστιμο συνολικού ποσού **293,00 €** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3ζ' του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015,σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 8^α και 9 του Ν.2523/1997 λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 4§2, 7§1, 7§2, 12§1, 12§2, και 19§1^{α'} του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)

Η παράβαση αφορά στην μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας μικρότερης των 880€ για παροχή υπηρεσιών και συγκεκριμένα ποσού 789,29€ το οποίο η προσφεύγουσα είχε δηλώσει τόσο στο έντυπο Ε3 στον κωδικό 459 -συνολικά έσοδα από παροχή υπηρεσιών στη με αριθμό2009 δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε, όσο και στον ισολογισμό που συνυπέβαλλε όπου δήλωσε έσοδα από προμήθεια ΟΣΔΕ 789,29€. Για το ανωτέρω έσοδο επίσης υπέβαλλε την με αρ. πρωτ.2009 βεβαίωση τηςσύμφωνα με την οποία οέλαβε αμοιβή για προσφερθείσα εργασία ποσού 789,20€ και παρακρατήθηκε φόρος 20% δηλαδή ποσό 157,84€ και χαρτόσημο 28,41€.

Η ανωτέρω συναλλαγή δηλώθηκε και από τους δύο αντισυμβαλλόμενους στις υποβληθείσες δηλώσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992.

➤ Με την με αριθμό**2016** προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρόστιμο συνολικού ποσού **293,00 €** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3ζ' του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015,σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 8^α και 9 του Ν.2523/1997 λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 4§2, 7§1, 7§2, 12§1, 12§2, και 19§1^{α'} του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)

Η παράβαση αφορά στην μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας μικρότερης των 880€ για παροχή υπηρεσιών και συγκεκριμένα ποσού 560,34€ το οποίο η προσφεύγουσα είχε δηλώσει τόσο στο έντυπο Ε3 στον κωδικό 459 -συνολικά έσοδα από παροχή υπηρεσιών της με αριθμό2010 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε, όσο και στον ισολογισμό που συνυπέβαλλε όπου δήλωσε έσοδα από προμήθεια ΟΣΔΕ 560,25€. Για το ανωτέρω έσοδο επίσης υπέβαλλε την με αρ. πρωτ.2010 βεβαίωση τηςσύμφωνα με την οποία οέλαβε αμοιβή για προσφερθείσα εργασία ποσού 560,25€ και παρακρατήθηκε φόρος 20% δηλαδή ποσό 112,05€ και χαρτόσημο 20,17€.

Η ανωτέρω συναλλαγή δηλώθηκε και από τους δύο αντισυμβαλλόμενους στις υποβληθείσες δηλώσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992.

➤ Με την με αριθμό**2016** προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρόστιμο συνολικού ποσού **500,00 €** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 περ. δ' του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν.4337/2015.

Η παράβαση αφορά σε μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.δ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 και συγκεκριμένα **α)** στην μη προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων στις χρήσεις 1999-2004 , και **β)** στην μη προσκόμιση των φορολογικών στοιχείων πρωτογενών εγγραφών στις χρήσεις 2005-2012.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Υπήρξε συμπόρευση τουμε τηντόσο με βάση το νόμο, όσο και με βάση την πραγματική κατάσταση που αφορούσε την οικονομική δραστηριότητα των κατοίκων της περιοχής . Η υποχρεωτική συμπόρευση - συνεργασία αφορούσε την διαδικασία για την επιστροφή Φ.Π.Α. των αγροτών - μελών του συνεταιρισμού, καθώς την διαδικασία δήλωσης εκ μέρους των αγροτών του συνόλου των καλλιεργούμενων από αυτούς εκτάσεων καθώς και του ζωικού τους κεφαλαίου προς τον ΟΠΕΚΕΠΕ., δια της συμπληρώσεως των σχετικών αιτήσεων και του φακέλου ΟΣΔΕ.. Τα ποσά που εισέπραξε από τις πιο πάνω αιτίες οαφορούσαν οικονομική του ενίσχυση, υπό τη μορφή εισφοράς εκ μέρους της ΕΑΣ για την κάλυψη βασικών λειτουργικών δαπανών, για τις οποίες δεν υπήρχε υποχρέωση έκδοση ΑΠΥ εκ μέρους του Συνεταιρισμού προς την
- 2) Η λογιστική υποστήριξη του Συνεταιρισμού είχε ανατεθεί στην, η οποία ήταν υποχρεωμένη να τηρεί και να φυλάσσει τα φορολογικά βιβλία του συνεταιρισμού και να προβαίνει σε κάθε απαιτούμενη δήλωση εισοδήματος. ΦΠΑ κλπ., ο δε Συνεταιρισμός θεωρούσε καλόπιστα ότι τηρούνταν οι φορολογικές του υποχρεώσεις. Για τις αποδιδόμενες φορολογικές παραβάσεις ουδεμία όχληση έγινε προς στον Συνεταιρισμό, ενώ από την έκθεση ελέγχου, ουδόλως προκύπτει ότι ο έλεγχος ζήτησε από τον εκκαθαριστή τα βιβλία και στοιχεία του Συνεταιρισμού προκειμένου να διενεργήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Ως προς τον πρώτο, ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν.2810/09-03-2000, οι Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και τα παρακάτω, θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., βιβλία:

- α) βιβλίο μητρώου μελών.
- β) βιβλίο πρακτικών των γενικών συνελεύσεων και του διοικητικού συμβουλίου,
- γ) Βιβλίο απογραφής και ισολογισμού και
- δ) Κάθε άλλο βιβλίο, που προβλέπεται από το καταστατικό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.2169/10-09-1993, οι Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις τηρούν τα παρακάτω υποχρεωτικά βιβλία:

- α) βιβλίο μητρώου μελών.
- β) βιβλίο μητρώου μελών κλαδικών οργανώσεων παραγωγής εφόσον υπάρχουν
- γ) βιβλίο πρακτικών των γενικών συνελεύσεων
- δ) βιβλίο πρακτικών τοπικών και Ειδικών συνελεύσεων εφόσον λειτουργούν
- ε) βιβλίο πρακτικών συνεδριάσεων Διοικητικού και Εποπτικού Συμβουλίου
- στ) βιβλίο περιουσίας αγροτικής συνεταιριστικής οργάνωσης

ζ) Κάθε άλλο βιβλίο που προβλέπεται από το καταστατικό, τον Κώδικα Φορολογικών στοιχείων και από τις κείμενες περί ομάδων παραγωγών διατάξεις, εφόσον η οργάνωση έχει αναγνωρισθεί ως ομάδα παραγωγών

η) Η τήρηση Βιβλίων απογραφής και ισολογισμού είναι υποχρεωτική και για τις συνεταιριστικές οργανώσεις που ο Κ.Φ.Σ. δεν τις υποχρεώνει προς τούτο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ (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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 1 και 2 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «**1.** Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιονδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής. **2.** Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβάθμιων λογαριασμών, σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): « **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 τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 και 2 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): « **1.** Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παρ. 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή **την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.** **2.** Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο επιτηδευματία ή πρόσωπο των παρ. 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, ο πωλητής επιτηδευματίας μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

... ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.[2523/1997](#), επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 8 περίπτωση α του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι «Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). α) Έη παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.....»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση α του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι «Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της

συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.8.Σ.. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση. Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 54 περίπτωση 1δ' του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

- α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,
- β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,
- γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,
- δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων..»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 54 περίπτωση 2δ' του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα..»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ο οποίος φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας των πράξεων κατά τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 , **δεν προσκόμισε** τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 1999-2004 , καθώς και τα **φορολογικά στοιχεία των πρωτογενών εγγραφών** στις χρήσεις 2005-2012, προκειμένου να αποδείξει τους ισχυρισμούς του, ενώ στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΔΟΥ, η οποία έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 171 παρ. 4 και 1 Κ.Δ.Δ, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που οδήγησαν στην στοιχειοθέτηση των αποδοθεισών σε βάρος του προσφεύγοντος παραβάσεων.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «.1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των

πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ...

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, **με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής** από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου. ...

4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα έγγραφα που έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα ή πράξεις προσδιορισμού φόρου του άρθρου 32 του παρόντος Κώδικα μπορούν να κοινοποιούνται με απλή επιστολή.

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι

εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής.

Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης.

Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 5 του ν.2810/2000 (Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις) ορίζεται ότι: «Η συγχώνευση συνεπάγεται από την ημέρα που συντελείται, την καθολική διαδοχή της νέας συνεταιριστικής οργάνωσης σε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των οργάνωσεων που συγχωνεύθηκαν. Η νέα συνεταιριστική οργάνωση υποκαθίσταται αυτοδικαίως σε όλα γενικά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της συγχωνευθείσας οργάνωσης.

Επειδή, ο προσφεύγων συνεταιρισμός διέκοψε την δραστηριότητα του την .../2012 με την υποβολή της υπ' αρ.2012 δήλωσης διακοπής εργασιών στη, προκειμένου να συγχωνευθεί, με τον, με ΑΦΜ, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4015/21-9-2011.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. προέβη σε όλες τις νόμιμες ενέργειες, όσον αφορά την κοινοποίηση των προσκλήσεων προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, βάσει του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 με την επίδοση της με αριθμό πρωτ.2014 πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στην υπάλληλο της(η οποία αποτελεί την νέα συνεταιριστική οργάνωση η οποία υποκατέστησε αυτοδικαίως τον κατόπιν της συγχώνευσης του) την-2014, καθώς και απέστειλε μέσω συστημένης επιστολής την με αριθμό πρωτ.2014 πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων προς τον(με την σημείωση ότι αφορά τον) η οποία επιστράφηκε στην Δ.Ο.Υ.ως αζήτητο, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν ζητήθηκαν από τον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία τουπρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος καθόσον τηρήθηκε πλήρως το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΔΟΥ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του- Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση

Αριθμός & ημερομηνία πράξης	Διαχειριστική περίοδος	Καταλογιζόμενο Ποσό €
	01-01/ 31-12-2006	368,15
	01-01/ 31-12-2007	293,00
	01-01/ 31-12-2008	293,00
	01-01/ 31-12-2009	293,00
	01-01/ 31-12-2015	500,00
	ΣΥΝΟΛΑ	1.747,15

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

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΗΞΗΣ
α/α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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).