



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 04/09/2017

Αριθμός Απόφασης: 1786

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Αγροτικού Συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών και με διεύθυνση έδρας στον του-Τ.Κ. κατά: α) της με αριθμό/.....2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, β) της με αριθμό/.....2017 οριστικής

πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2010 και γ) της με αριθμό/.....2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος Αγροτικού Συνεταιρισμού, 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**/.....2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Αγροτικού Συνεταιρισμού κύριος φόρος ύψους 11.917,85 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 14.301,42 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 26.219,27 €.

-Με την με **αριθμό**/.....2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Αγροτικού Συνεταιρισμού πρόστιμο ύψους 21.165,01 €.

-Με την με **αριθμό**/.....2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Αγροτικού Συνεταιρισμού πρόστιμο ύψους 500,00 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη χρήση 2010 για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του Ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.), από τη Δ.Ο.Υ., με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./.....2015 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό πρωτοκόλλου/.....2015 έγγραφη καταγγελία που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ., για τον προσφεύγοντα Αγροτικό Συνεταιρισμό.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων καθώς και των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α., διαπιστώθηκαν τα παρακάτω για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο:

- Ο προσφεύγων συνεταιρισμός πραγματοποίησε ενδοκοινοτική απόκτηση από Βουλγαρία τον Μάρτιο του 2010 αξίας 80.267,00 λέβα ήτοι 41.040,00 €. Από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώθηκε ότι για την συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση δεν πραγματοποιήθηκε και δεν καταχωρήθηκε από τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό καμία λογιστική εγγραφή στα βιβλία του. Σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν.2859/2000 για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ο τόπος φορολόγησης είναι η Ελλάδα και ο αναλογούν ΦΠΑ χρεοπιστώνεται. Επειδή όμως ο προσφεύγων συνεταιρισμός δεν έχει πραγματοποιήσει καμία λογιστική εγγραφή στα βιβλία του, έχασε για το λόγο αυτό το δικαίωμα έκπτωσης από την συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση, οπότε ο έλεγχος στη δήλωση ΦΠΑ συμπεριέλαβε το ποσό αυτό μόνο στις εκροές.

- Από τον έλεγχο του θεωρημένου ενιαίου μηχανογραφικού εντύπου λογιστικών βιβλίων που προσκομίστηκε (σελ. 1124 έως 1182), καθώς και της εκτύπωσης των αναλυτικών λογιστικών εγγραφών, (ο προσφεύγων συνεταιρισμός προσκόμισε μόνο μία σελίδα, η οποία περιείχε επιλεκτικά τις εγγραφές που αφορούσαν την καταγγελία και όχι τις εκτυπώσεις του Γενικού, Αναλυτικού καθολικού αλλά και την εκτύπωση ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού και Αναλυτικού Καθολικού με ανάλυση μέχρι την τελευταία βαθμίδα όπως επανειλημμένα ζητήθηκε), διαπιστώθηκε ότι ο συνεταιρισμός δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε, ως όφειλε, τα παραστατικά για την πώληση από μέρος του προς τους αγρότες των απαραίτητων προϊόντων για την καλλιέργεια κόκκινης πιπεριάς τύπου DIABLO F1 (Φλωρίνης). Όπως προκύπτει και από την Αγωγή χρέους που κατέθεσε ο προσφεύγων Συνεταιρισμός στο Ειρηνοδικείο στις 15/12/2010, ο προσφεύγων είχε προμηθεύσει τους αγρότες για την καλλιέργεια της πιπεριάς, ανάλογα με τα στρέμματα που θα καλλιεργούσαν, με ποσότητες από φυτά πιπεριάς, λιπάσματος, υγρού ζιζανιοκτόνου, υγρού εντομοκτόνου, ασβεστίου και διαφυλλικού λιπάσματος.

- Ο προσφεύγων Συνεταιρισμός δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε ως όφειλε τουλάχιστον τα κάτωθι παραστατικά:

1. Στον κο, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 1.751,00 €
2. Στον κο, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 2.906,00 €
3. Στον κο, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 2.387,00 €.
4. Στον κο, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 2.987,00 €.
5. Στον κο, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 2.906,00 €.
6. Στον κο, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 1.913,50 €.
7. Στον κο, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 1.417,50 €.
8. Στον κο, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 7.036,50 €.
9. Στον κο, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 9.377,00 €.
10. Στον κο, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 4.380,00 €.
11. Στην κα, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 745,00 €.
12. Στην κα, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 820,00 €.

13. Στην κα, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 1.340,00 €.
14. Στον κο, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 1.544,50 €.
15. Στον κο, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 1.466,50 €.
16. Στην, τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης συνολικής αξίας 1.239,00 €.

• Από την «Συγκεντρωτική Κατάσταση Πιπεριάς UNCLE STATIS», η οποία προσκομίστηκε στον έλεγχο, προέκυψε ότι εκτός των παραπάνω αναφερόμενων αγροτών συμπεριλαμβάνονται και οι κάτωθι, για τους οποίους επίσης δεν έχουν εκδοθεί στοιχεία πώλησης από τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό:

1. με συνολικές αγορές από τον συνεταιρισμό 4.107,78 €.
2. με συνολικές αγορές από τον συνεταιρισμό 3.133,37 €.
3. με συνολικές αγορές από τον συνεταιρισμό 7.496,92 €.
4. με συνολικές αγορές από τον συνεταιρισμό 4.348,82 €.
5. με συνολικές αγορές από τον συνεταιρισμό 3.598,46 €.
6. με συνολικές αγορές από τον συνεταιρισμό 19.246,58 €.
7. με συνολικές αγορές από τον συνεταιρισμό 2.826,23 €.
8. με συνολικές αγορές από τον συνεταιρισμό 1.462,50 €
9. με συνολικές αγορές από τον συνεταιρισμό 5.055,16 €.
10. με συνολικές αγορές από τον συνεταιρισμό 708,00 €.

Από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων συνεταιρισμός δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε στα βιβλία του τουλάχιστον είκοσι έξι παραστατικά πώλησης, για τουλάχιστον είκοσι έξι (26) συναλλαγές την διαχειριστική χρήση 01/01-31/12/2010, συνολικής καθαρής αξίας 78.138,51 € πλέον Φ.Π.Α. 17.971,81 €.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές και εκροές του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 και μείωσε το πιστωτικό υπόλοιπο, που είχε δηλώσει ο προσφεύγων συνεταιρισμός προς έκπτωση και συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις, από 58.079,82 € σε 46.161,97 € δηλαδή κατά 11.917,85 €, ποσό που του το καταλόγισε, πλέον των πρόσθετων φόρων.

Καταλογίστηκαν επίσης τα αντίστοιχα πρόστιμα επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, λόγω της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για την υπό κρίση χρήση και επιβλήθηκε το πρόστιμο ΚΦΔ του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, λόγω της μη ανταπόκρισης από τον προσφεύγοντα στην με αριθ. πρωτ./.....2016 έγγραφη πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....**2017** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων συνεταιρισμός ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Αναφορικά με την δήλωση εσόδων από την διάθεση των προϊόντων για την καλλιέργεια κόκκινης πιπεριάς τύπου DIABLO F1, ο έλεγχος αναφέρει ότι δεν εκδόθηκαν και δεν καταχωρήθηκαν τα παραστατικά για την πώληση από τον συνεταιρισμό προς τους αγρότες των απαραίτητων προϊόντων για την καλλιέργεια κόκκινης πιπεριάς. Όπως αναφέρει το πόρισμα ελέγχου στην σελίδα 44, ο προσφεύγων συνεταιρισμός προσκόμισε όλα τα βιβλία και στοιχεία στην Δ.Ο.Υ. που αφορούσαν την υπ' αριθμό πρωτ./..... 2015 καταγγελία - μηνυτήρια αναφορά. Στα στοιχεία που παραδόθηκαν στον έλεγχο εκ μέρους του Συνεταιρισμού συμπεριλαμβάνονται και όλες οι εκκαθαρίσεις που εκδόθηκαν για αυτή την αιτία στις 8-6-2011 από φορολογικό μηχανισμό με σήμανση. Το αποτέλεσμα των εκκαθαρίσεων όπως προέκυψε από την παραγωγική διαδικασία των αναφερομένων παραγωγών ήταν αρνητικό και δεν απέδωσε κανένα κέρδος ή οικονομικό όφελος στον Συνεταιρισμό. Αυταπόδεικτο επομένως είναι ότι δεν απέκρυψε κανένα κέρδος ή οικονομικό όφελος. Επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν έχουν έρεισμα και είναι ακυρωτές.
- 2) Αναφορικά με την έκδοση των στοιχείων του Κ.Β.Σ. για την διάθεση των προϊόντων για την καλλιέργεια κόκκινης πιπεριάς τύπου DIABLO F1, ο προσφεύγων συνεταιρισμός αναφέρει ότι εκδόθηκαν τα αντίστοιχα στοιχεία του Κ.Β.Σ. , αλλά την επόμενη χρήση, ήτοι 2011, λόγω των δημιουργηθέντων οικονομικών θεμάτων με τους παραγωγούς του Συνεταιρισμού και προσκόμισε στον έλεγχο επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των εκκαθαρίσεων, που εκδόθηκαν για τις επίμαχες συναλλαγές προς τους παραγωγούς την 08-06-2011, για την διαχειριστική περίοδο 1-1-2010 έως 31-12-2010 με χρήση φορολογικού μηχανισμού. Συνεπώς δεν υφίσταται σε καμία περίπτωση η παράβαση της μη έκδοσης στοιχείων πώλησης σε είκοσι έξι περιπτώσεις και γι' αυτό ζητούμε τον επανέλεγχο των στοιχείων. Είναι ολοφάνερο ότι ο έλεγχος ήταν εσφαλμένος καθώς θα έπρεπε να διαπιστώσει την ακρίβεια των αναφερομένων.
- 3) Αναφορικά με τον Ν. 4015/2011 και την ισχύ του στους Αγροτικούς Συνεταιρισμούς. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 58 του Ν. 4172/2013 περί Κ.Φ.Ε., ορίζεται ότι: «Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%)». Το άρθρο 35 παρ. 13 του ν. 2810/2000, ορίζει ότι: «Τα πλεονάσματα της διαχειριστικής χρήσης των συνεταιριστικών οργανώσεων, που διανέμονται στα μέλη, υπόκεινται μόνο σε φορολογία εισοδήματος των μελών ανεξαρτήτως της καταβολής τους ή της εξατομικευμένης διατήρησής τους ως κατάθεσης στη συνεταιριστική οργάνωση.». Σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν.2810/2000 αν από τα ακαθόριστα έσοδα της Α.Σ.Ο. αφαιρεθούν οι κάθε είδους δαπάνες, οι ζημίες, οι αποσβέσεις και οι τόκοι των υποχρεωτικών και των προαιρετικών μερίδων, το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί το διαχειριστικό υπόλοιπο της χρήσης. Το διαχειριστικό υπόλοιπο περιλαμβάνει πλεονάσματα και κέρδη. Στο με αριθμό πρωτ. Δ Ε ΑΦ Β 1068288 ΕΞ 2016/26.4.2016 έγγραφο της ΓΓΔΕ ορίζεται ότι όσον αφορά στη φορολογική

μεταχείριση του πλεονάσματος των αγροτικών συνεταιρισμών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2810/2000 και του Ν. 4015/2011, επειδή οι υπόψη διατάξεις δεν έχουν καταργηθεί μετά την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013, ως ειδικότερες κασιχούουν αυτών του Ν.4172/2013 και επομένως εξακολουθούν να ισχύουν και για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.

- 4) Αναφορικά με την υποχρέωση υποβολής ενδοκοινοτικής συναλλαγής στη χρήση 2010, τονίζεται ότι η αξία για την δήλωση intrastat το έτος 2010 είχε αναπροσαρμοσθεί σε ΑΦΙΞΕΙΣ 130.000,00 € και ΑΠΟΣΤΟΛΕΣ 90.000,00 € και ότι η αναφερθείσα συναλλαγή είναι και η μόνη ενδοκοινοτική που πραγματοποιήσε ο Συνεταιρισμός.
- 5) Σε περίπτωση που δεν γίνουν δεκτοί οι ανωτέρω ισχυρισμοί του επισημαίνει ότι ο υπολογισμός των προστίμων είναι εσφαλμένος, αντίκειται δε στην αρχή της νομιμότητας, της αναλογικότητας και της επιείκειας, αφού η επιβολή προστίμου μπορεί μεν να βασίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια, εντούτοις πρέπει να εξετάζεται από την φορολογική αρχή κάθε στοιχείο για την πλήρη αιτιολόγηση των γεγονότων για τις φορολογικές υποχρεώσεις του φερόμενου παραβάτη, που ανήκει στην αρμοδιότητα της διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί της δήλωσης εσόδων από την διάθεση των προϊόντων για την καλλιέργεια κόκκινης πιπεριάς τύπου DIABLO F1 και περί της έκδοσης στοιχείων ΚΒΣ για την διάθεση των προϊόντων για την καλλιέργεια κόκκινης πιπεριάς τύπου DIABLO F1.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, στο Προεδρικό Διάταγμα 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων» (ΦΕΚ 84Α) - εφεξής και ΚΒΣ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 2 ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση

εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο 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.», στο άρθρο 7 ότι: « 1. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής. 2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 123/1980, ΦΕΚ Α΄ 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία. ...3. Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.», στο άρθρο 12 παρ 1, 7, 8 ότι: «1. 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 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. 7. Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό του καταχωρούνται, κατ είδος και ποσότητα σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατ' είδος ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλούνται ή παραδίδονται μετά την επεξεργασία, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του τρίτου, ο ΦΠΑ, και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση. Την τελευταία ημέρα κάθε μήνα εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσό του Φ.Π.Α., η προμήθεια που αναλογεί, ο Φ.Π.Α. της προμήθειας, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα. Η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα. Η εκκαθάριση και η κατάσταση, ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού. Η πιο πάνω κατάσταση μπορεί να μη συντάσσεται εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση. 8. Οι διατάξεις της προηγούμενης

παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου αυτό εκδίδεται από τον αντιπρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή στο τιμολόγιο αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του εντολέα, διαφορετικά η αγορά θεωρείται, κατ' αμάχητο τεκμήριο, ότι έγινε για λογαριασμό του αντιπροσώπου.», στο άρθρο 17 ότι: « 2. Η ενημέρωση των βιβλίων τρίτης κατηγορίας γίνεται: α) του ή των ημερολογίων μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους, β) του συγκεντρωτικού ημερολογίου, όταν τηρείται, του γενικού καθολικού και των αναλυτικών καθολικών, εντός του επομένου μήνα, και προκειμένου για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις το αργότερο μέχρι και την εικοστή (20ή) του μεθεπόμενου μήνα, γ) του βιβλίου αποθήκης ποσοτικά, εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή ή την παράδοση ή άλλου είδους διακίνηση του αγαθού...», στο άρθρο 24 ότι: « 1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας: α) Ενημερώνει τα ημερολόγιά του στις προθεσμίες που ορίζονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 17. Η εκτύπωση αυτών γίνεται στο τέλος του επόμενου μήνα που αφορούν οι οικονομικές πράξεις και του ημερολογίου εγγραφών ισολογισμού στο χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού, με δυνατότητα αποθήκευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.....».

Επειδή, με την εγκύκλιο Σ385/18/ΠΟΛ 32/1987 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Χρόνος έκδοσης εκκαθαρίσεων πώλησης αγροτικών προϊόντων από συνεταιρισμούς), ορίζεται ότι: « **Ειδικά όμως για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 1 του Π.Δ 99/77 (γεωργικοί συνεταιρισμοί ενώσεις αυτών κλπ) εκτιμώντας του λόγους που επικαλούνται ορισμένα από τα πρόσωπα της διάταξης αυτής σε σχετικά υπομνήματά τους και τις δυσχέρειες που αντιμετωπίζουν για την έκδοση εκκαθαρίσεων στους παραγωγούς κάθε μήνα έχοντας υπόψη και τις διατάξεις της περίπτωσης ιστ του άρθρου 49 του Π.Δ 99/77 όπως αυτή αριθμήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 114 του Π.Δ. 356/86 εγκρίνουμε όπως οι **σχετικές εκκαθαρίσεις εκδίδονται μία φορά κατά διαχειριστική περίοδο και το αργότερο μέσα στον επόμενο μήνα από τη λήξη αυτής με χρονολογία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι θα αποδίδεται ο Φ.Π.Α κανονικά από τις συνεταιριστικές οργανώσεις εφόσον προκύπτει τέτοια υποχρέωση μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται απ' το Ν. 1642/86 βάσει των στοιχείων πώλησης που εκδίδονται (τιμολόγια πώλησης - αποδείξεις λιανικής πώλησης κλπ) από αυτές.**».**

Επειδή, με την εγκύκλιο 1055412/4181/0015/ΠΟΛ1105/1992 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα Αντιμετώπιση ορισμένων θεμάτων που δημιουργούνται από 1/7/1992 με την εφαρμογή του νέου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186 - ΦΕΚ. Α' 84/26-5-1992), ως προς τα Τιμολόγια (άρθρο 12 παρ. 6) ορίζεται ότι: «6. Επίσης η διαταγή μας Σ.385/18/ ΠΟΛ. 32/2.2.1987, που παρέχει τη δυνατότητα έκδοσης εκκαθαρίσεων μια φορά κατά διαχειριστική περίοδο, στις περιπτώσεις

πώλησης αγροτικών προϊόντων από συνεταιριστικές οργανώσεις για λογαριασμό παραγωγών, θα εξακολουθήσει να εφαρμόζεται.».

Επειδή, στις οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του νέου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ΠΔ 186/1992, Εγκύκλιοι 3/1992 (1118148/936/0015/24.11.1992), 1138458/ΠΟΛ 1346/1993 (Ν.2214/94), στην παρ. 12.13. Εκκαθαρίσεις ορίζεται ότι: «12.13.1. Η εκκαθάριση είναι φορολογικό στοιχείο αξίας και είναι αθεώρητο. Με την εκκαθάριση διακανονίζονται οι σχέσεις στις περιπτώσεις: α) πώλησης αγαθών για λογαριασμό τρίτου, β) επεξεργασία για λογαριασμό τρίτου, γ) αγοράς αγαθών για λογαριασμό τρίτου και δ) λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Η εκκαθάριση στην ουσία είναι ένα τιμολόγιο, στο οποίο, εκτός της αμοιβής του αντιπροσώπου, του επεξεργαστή (φασονίστα), αναγράφονται και άλλα δεδομένα. Συνεπώς, εφόσον εκδίδεται εκκαθάριση, δεν απαιτείται η έκδοση και ιδιαίτερου τιμολογίου για την αμοιβή (αυτή πρέπει να απεικονίζεται στην εκκαθάριση)», στην παρ. 12.13. 3α ορίζεται ότι: «12.13.3. Από τη Διοίκηση έχουν γίνει κατά καιρούς δεκτά και εξακολουθούν να ισχύουν τα εξής: α) Για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από συνεταιριστικές οργανώσεις για λογαριασμό των παραγωγών η **εκκαθάριση μπορεί να εκδίδεται μια φορά κατά διαχειριστική περίοδο και το αργότερο μέσα στον επόμενο μήνα από τη λήξη αυτής** (Δ/γές. Σ.385/18/ [ΠΟΛ. 32/2.1987](#) και 1055412/ [ΠΟΛ. 1105/12.6.1992](#)).».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 11 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: « 1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.»

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια

έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, ...» Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα του χρόνου καταβολής της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ από τον αγοραστή στον προμηθευτή.

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α)β)γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον: - έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία, - τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.5α. Η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των [άρθρων 46 και 46 α του Ν. 1892/1990](#) (ΦΕΚ 101 Α'), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του [άρθρου 14 του Ν. 2000/1991](#) (ΦΕΚ 206 Α'). Η μείωση της φορολογητέας βάσης ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, που προβλέπεται από την παρ. 1 του πιο πάνω αναφερόμενου άρθρου 46. Για την έγκριση της μείωσης απαιτείται απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ), η οποία εκδίδεται μετά από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης και την προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων, από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το

χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ΄ αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ., ε)...*».

Επειδή, από τον έλεγχο προέκυψε ότι για την εν λόγω ενδοκοινοτική απόκτηση δεν πραγματοποιήθηκε και δεν καταχωρήθηκε από τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό καμία λογιστική εγγραφή στα βιβλία του.

Επειδή, ο προσφεύγων συνεταιρισμός προσκόμισε στον έλεγχο μόνο μία σελίδα η οποία περιείχε επιλεκτικά τις εγγραφές που αφορούσαν στην καταγγελία και όχι τις εκτυπώσεις του Γενικού, Αναλυτικού Καθολικού αλλά και την εκτύπωση ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού και Αναλυτικού Καθολικού με ανάλυση μέχρι την τελευταία βαθμίδα όπως επανειλημμένα του ζητήθηκε. Επίσης προσκόμισε και εκτυπώσεις από εκκαθαρίσεις που είχε εκδώσει προς τους αγρότες που είχε προμηθεύσει με φυτά πιπεριάς που προέρχονταν από τους σπόρους μετά από την βλάστηση τους σε φυτώρια που είχαν αποσταλεί. Οι εκκαθαρίσεις αυτές είχαν ημερομηνία έκδοσης 08-06-2011.

Επειδή, ο προσφεύγων συνεταιρισμός εξέδωσε προς τους αγρότες, στις 08-06-2011, και όχι στο τέλος του 2010, ως όφειλε και ορίζεται από τις κείμενες διατάξεις, εκκαθαρίσεις στις οποίες αναγραφόταν η ποσότητα και η αξία από κόκκινες πιπεριές που πούλησε για λογαριασμό του κάθε αγρότη. Στη συνέχεια η εν λόγω εκκαθάριση περιλαμβάνει τις δαπάνες που πραγματοποίησε ο συνεταιρισμός σχετικά με λιπάσματα, σπόρους- φυτά κτλ. για τον κάθε παραγωγό. Η διαφορά των ανωτέρω δύο ποσών αποτελούσε και το τελικό ποσό που όφειλε ο συνεταιρισμός στους αγρότες.

Επειδή, όπως απορρέει από τις διατάξεις του άρθρου 12 του ΠΔ 186/1992, όταν πραγματοποιούνται από τον αντιπρόσωπο ή το φασονίστα δαπάνες για λογαριασμό τρίτου, τότε πρέπει τα στοιχεία να εκδίδονται στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, να αναγράφονται αυτές ως πληροφοριακό στοιχείο επί των εκκαθαρίσεων και να παραδίδονται τα δικαιολογητικά στοιχεία στον εντολέα (αγοραστή ή λήπτη). Εν προκειμένω, όλες οι αγορές (σπόρων, φυτών πιπεριών, λιπασμάτων κλπ) έγιναν εκ μέρους του Συνεταιρισμού για ίδιο λογαριασμό και στο όνομα του χωρίς να αναγράφονται τα στοιχεία του εντολέα και ως εκ τούτου η αποστολή των εν λόγω αγαθών στους αγρότες έναντι τιμήματος θεωρείται πώληση σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και έπρεπε για τις πωλήσεις αυτές να εκδοθούν προς τους αγρότες τιμολόγια πώλησης, συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί της αναφοράς του Ν. 4015/2011 και την ισχύ του στους αγροτικούς συνεταιρισμούς

Επειδή, ο προσφεύγων συνεταιρισμός με την παρούσα αναφέρεται στους νόμους (ν.4015/2011, ν.4172/2013, ν.2810/2000, ν.4177/2014 κ.α.) και αναλύει τον τρόπο με τον οποίο προκύπτει το πλεόνασμα στις συνεταιριστικές οργανώσεις και πως φορολογείται. Δεδομένου ότι από τον έλεγχο δεν έχει πραγματοποιηθεί έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος ούτε έχουν εκδοθεί πράξεις που να αφορούν στο εισόδημα, καθώς επίσης ότι οι νόμοι που επικαλείται αφορούν περιόδους μεταγενέστερους από τον έλεγχο και ως εκ τούτου δεν είχαν εφαρμογή κατά την κρινόμενη χρήση (2010), ο ανωτέρω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί της υποχρέωσης υποβολής δήλωσης intrastat

Επειδή, στην από/2017 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ δεν αναφέρεται πουθενά ότι δεν υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα Συνεταιρισμό δήλωση **intrastat**, ούτε γίνεται αναφορά σε στατιστικά κατώφλια της χρήσης 2010 (ΠΟΛ 1037/2004) και ούτε έχει καταλογιστεί κάποιο πρόστιμο για μη υποβολή της ως άνω δήλωσης, ο παραπάνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο περί του λανθασμένου υπολογισμού των προστίμων και περί του ότι αντίκειται στην αρχή της νομιμότητας, της αναλογικότητας και της επιείκειας

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του 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 (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, με την παρ 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 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:α)...β)...γ)...δ)...ε)...στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. 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 την ΠΟΛ 1252/20-11-2015 της ΓΓΔΕ, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ') 1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015](#) (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.».

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της νομιμότητας και της επιείκειας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις του Ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣτΕ 2402/2010).

Συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος Αγροτικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	11.917,85
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	14.301,42
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	26.219,27 €

B. Πρόστιμο ΚΒΣ:

1) Μη καταχώρηση ενός (1) στοιχείου (invoice) για ενδοκοινοτική απόκτηση από τη βουλγάρικη εταιρίααξίας 41.040,00 € τον Μάρτιο του 2010	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010
	900 /3 = 300,00
2) Μη έκδοση τουλάχιστον οκτώ (8) στοιχείων πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 7.478,46 €, πλέον ΦΠΑ 747,85 €	1.200X8= 9.600,00/3= 3.200,00
3) Μη έκδοση τουλάχιστον δέκα οκτώ (18) στοιχείων πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 70.660,05 € με αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 1.200,00 € για κάθε ένα από τα στοιχεία	70.660,05X 25%=17.665,01
	ΣΥΝΟΛΟ: 21.165,01 €

Γ. Πρόστιμο ΚΦΔ

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό Έτος 2016
Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων	500,00 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση:

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