



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

09.05.2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθ. Αποφ.

2821

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604565

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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 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. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 09.01.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του , συζύγου

..... , Α.Φ.Μ. , κατοίκου κατά :

1) Της υπ' αριθμ. /2016 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - Ν. 4337/2015 για την χρήση 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας .

2) Της υπ' αριθμ. /2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την χρήση 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας .

5. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09.01.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. /2016 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - Ν. 4337/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 19.947,13 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-

31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. ε' της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 §1, 11§1, 12§1,9,11, 14 και 15 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 .

Η παράβαση αφορά σε λήψη από τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία (εκκαθαρίσεις) από τον κ. (υποκρυπτόμενος) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ., , συνολικής καθαρής αξίας 199.471,25 € για συναλλαγές **εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, και για συναλλαγές **εν μέρει εικονικές ως προς την αξία, το είδος και ποσότητα** ήτοι :199.471,25x10%=19.947,13 €,

2) Με την αριθμ./2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας αγρότισσας ειδικού καθεστώτος, Φ.Π.Α. ποσού 21.941,95 € σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, βάσει του πορίσματος των από 01.12.2016 εκθέσεων: α) Ελέγχου ΚΒΣ, β) Μερικού Ελέγχου Γραφείου ΦΠΑ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

Ο έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία της με αρ./2016 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2010-31/12/2010 (Οικονομικό Έτος 2011), η οποία εξεδόθη κατόπιν της με αρ.πρωτ...../2015 (...../2015 πρωτόκολλο Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας) έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡ/ΚΗ Δ/ΝΣΗ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ - ΠΕΛ/ΣΟΥ & ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε η λήψη εικονικών Φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές είτε ανύπαρκτες στο σύνολο τους η εν μέρει εικονικές είτε ως προς το πρόσωπο του εκδότη, τα οποία στοιχεία ο ελεγχόμενος προσκόμισε, μέσω του Αγροτικού Συνεταιρισμού στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, προκειμένου να τύχει επιστροφής ΦΠΑ, ύψους 26.362,25 €(αρχική αίτηση) και ύψους 2.637,18 € (συμπλ/κή αίτηση).

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα, αγρότισσα ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του ν.2859/2000, υπέβαλε στην ΔΟΥ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ , μέσω του Αγροτικού Συνεταιρισμού

α)την υπ'αριθμ./2011 αρχική αίτηση – δήλωση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών του έτους 2010, προκειμένου να τύχει επιστροφής ΦΠΑ ύψους 26.362,25 ευρώ για την πώληση αγροτικών προϊόντων. Με την παραπάνω δήλωση – αίτηση επιστροφής ΦΠΑ κατέθεσε συνολικά είκοσι επτά (27) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 239.656,78 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ ποσού 26.362,25 ευρώ.

β)την υπ'αριθμ./2011 συμπληρωματική αίτηση – δήλωση επιστροφής ΦΠΑ κατέθεσε συνολικά δέκα τρία(13) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 23.974,35 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ ποσού **2.637,18 ευρώ.**

Στη συνέχεια, με την έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡ/ΚΗ Δ/ΝΣΗ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ - ΠΕΛ/ΣΟΥ & ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ γνωστοποιήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ότι

Α)επτά (7) από τα φορολογικά στοιχεία που κατέθεσε η προσφεύγουσα για την επιστροφή του ΦΠΑ και συγκεκριμένα οι υπ'αριθμ:/2010 ,/2010,/2010,/2010,/2010,/2010 και/2010 εκκαθαρίσεις με εκδότη τον Α.Φ.Μ., που **κρίθηκαν εικονικές ως προς το πρόσωπο** του εκδότη, καθώς πρόκειται για συναλλαγή με διαφορετικό πρόσωπο(..... – υποκρυπτόμενος).

Για τα ανωτέρω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας 189.776,00 ευρώ έλαβε επιστροφή ΦΠΑ 20.875,36 ευρώ χωρίς να δικαιούται καθ' όσον δεν κατείχε τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.2859/2000.

Β)Τα κάτωθι Τ-Αγοράς τα οποία κρίθηκαν μερικώς εικονικά **ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, και για συναλλαγές **εν μέρει εικονικές ως προς την αξία ,το είδος και ποσότητα**.

A / A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ& ΗΜ/ΝΙΑ	ΟΝΟΜ/ΜΟ ΑΓΟΡΑΣΤΗ	ΑΦΜ	ΑΞΙΑ ΣΕ €	ΕΙΚΟΝ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ ΣΕ € 11%
1	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΓΟΡΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ)	/2010/2010/2010			3.206,50	1.042,00	352,71
2	“	/2010			4.389,50		482,84
3	“	/2010/2010/2010			2.099,25		230,92
					9.695,25		1.066,48

Για τα ανωτέρω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας 9.695,25 ευρώ έλαβε επιστροφή ΦΠΑ 1.066,48 ευρώ χωρίς να δικαιούται καθ' όσον δεν κατείχε τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.2859/2000.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά : Να ακυρωθούν , άλλως τροποποιηθούν οι δι' αυτής προσβαλλόμενες πράξεις , ήτοι : 1) Η υπ' αριθμ. /2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - Ν. 4337/2015 , της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας κ α ι 2) Η υπ' αριθμ. /2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- «Εσφαλμένη εκτίμηση περί εικονικότητας »

- «Από τους εκδώσαντες τα πιο πάνω παραστατικά , πληρώθηκαν κανονικά την αξία των πωληθέντων εμπορευμάτων

-« Στην περίπτωση που ήθελε θεωρηθούν οι εν λόγω εκκαθαρίσεις ως εικονικές ως προς το πρόσωπο , πρέπει να αναγνωρισθεί ότι τελούσα υπό καθεστώς καλής πίστης, »

- Η ελέγχουσα Αρχή , αφού πρόκειται περί γνωστών φορολογικώς και συναλλακτικώς

προσώπων, φέρει το βάρος αποδείξεως , δεν αιτιολογεί , ούτε αποδεικνύει την περί δήθεν

κακοπιστία μου άποψη .

-«Στην προκείμενη υπόθεση , όσον αφορά στις εκ/σεις 177 , 178 , 182 , 183 , 179/2010 , ο έλεγχος έχει δεχθεί ότι οι απεικονιζόμενες συναλλαγές είναι υπαρκτές . Έτσι , το γεγονός αυτό

είναι αποδεδειγμένο»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **41 § 1 ν. 2859/2000** περί ΦΠΑ ορίζεται :

«1. Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **32 του ν. 2859/2000**: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... 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 οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **6 του ν. 2523/1997**: «1.Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή...2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **19 παρ.4 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. **5 του άρθρου 66** του Δωδέκατου Κεφαλαίου του **Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015** και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο

φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. **9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992** ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **65 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65 -Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στις παράγρ. **1 και 2 περιπτ. α του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** 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.

2. 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 «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **7«Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» §3 περιπτ. ε 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)

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

ΟΤ..... »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της §17 του άρθρου 72 ν.4174/2013, όπως προστέθηκε και αναριθμήθηκε με το ν. 4337/2015, στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 01.01.2014 και αφορούν γενικές φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/1997, όπως ισχύουν κατά φορολογία την αντίστοιχη χρονική περίοδο.

Επειδή με τις διατάξεις της **παραγρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 και της παραγρ. 4 του άρθρου 2 του ιδίου νόμου** ορίζεται ότι:

«2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.

Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι επιβάλλονται τόσο στην προσωρινή όσο και στην εκκαθαριστική δήλωση, καθώς και στις δηλώσεις αποθεμάτων των παραγράφων 11 και 12 των άρθρων 32 και 33 αντίστοιχα του ν.1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α'). Απαγορεύεται η με οποιονδήποτε τρόπο επίρριψη του πρόσθετου φόρου από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταλογίζεται στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έτυχαν επιστροφής χωρίς να τον δικαιούνται, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο για την ανακριβή δήλωση.»

«4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή σύμφωνα με το **αρθ. 26 παρ. 2 Ν. 3943/2011**

«2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, **έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού»**

Επειδή σύμφωνα με το **αρθ. 18 παρ. 1 Ν. 3943/2011**

«1. Αν υποβληθεί εκπρόθεσμη ή ανακριβής δήλωση ή δεν υποβληθεί δήλωση για την καταβολή στο Δημόσιο ποσών που ορίζονται στο άρθρο 1 του Ν.Δ. 1195/1942 (ΦΕΚ 70 Α') και έχουν παραγραφεί υπέρ του Δημοσίου, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α').»

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, και σύμφωνα με την από 01/12/2016 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, ο εκδότης του επίμαχου φορολογικού στοιχείου (Εκκαθάρισης) κατέθεσε στις 22-02-2014 στην φορολογική διοίκηση ότι σχετικά με τις εκκαθαρίσεις που φαίνονται να έχουν εκδοθεί από αυτόν, ο ίδιος δεν εξέδωσε καμία και δεν γνωρίζει κανένα αγρότη. Επίσης διαπιστώθηκε ότι ο ως άνω εκδότης δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις στη κρίσιμη χρήση καθώς δεν εμφανίζεται από το σύστημα taxis να έχει υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος, Φ.Π.Α και Φ.Μ.Υ.. Σύμφωνα με την ένορκη κατάθεσή του «αφεντικό» του ήταν ο Επιπροσθέτως, η κα , η οποία εργάστηκε στην επιχείρηση «.....» και ήταν αρμόδια για την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, κατέθεσε, επίσης, ότι εργάστηκε

στην επιχείρηση μέχρι τον Ιούλιο του 2010, αφού τον Αύγουστο του 2010 πήρε την άδεια της και μετά από λίγες μέρες η επιχείρηση έκλεισε. Η ίδια επανήλθε στην επιχείρηση τον Δεκέμβριο του 2010 ή Γενάρη του 2011 μετά από τηλεφωνική πρόσκληση του κ. Εργάστηκε μέχρι το Μάρτιο του 2011, όπου και πάλι αποχώρησε, αρνούμενη να εκδίδει εκκαθαρίσεις κατόπιν εντολής του κ., ο οποίος αφού της έδινε, τηλεφωνικά, στοιχεία (ονομ/μο - ΑΦΜ Δ/νση -ποσότητες προϊόντων και αριθμούς Δελτίων Αποστολής), της ζητούσε να εκδίδει εκκαθαρίσεις, υποσχόμενος ότι θα τις έστελνε, άμεσα, τα σχετικά δελτία αποστολής, κάτι που ουδέποτε έπραξε.

Επειδή δεν αποδεικνύεται ο τρόπος εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων

(Κατά την πάγια νομολογία και τις οδηγίες των ελεγκτικών φορολογικών υπηρεσιών , ο αναγραφόμενος τρόπος και τεκμηρίωση των εξοφλήσεων και πληρωμών σε συναλλαγές και φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίνονται ύποπτα για εικονικότητα , αποτελεί μία από τις συντρέχουσες προϋποθέσεις για την κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας.)

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του αρθ. **18 §2 Π.Δ. 186/92 όπως τροποποιήθηκε με αρθ. 19§ 25α' του Ν. 3842/23-04-2010** «από 01-06-2010 υποχρέωση του λήπτη φορολογικών στοιχείων να εξοφλεί τις συναλλαγές που αφορούν αγορές αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 3.000 και άνω με κατάθεση σε τραπεζικό λογ/σμό ή με επιταγές (όχι κατ' ανάγκη δίγραμμες) "Με δίγραμμη επιταγή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας χιλίων ευρώ (1.000 €) και άνω, που αφορούν αγορές οπωρολαχανικών και κρεάτων,.....

Επειδή, στις 21/10/2016 κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή με Αρ. Πρωτ...../2016 στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ/2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο Υπ' Αριθμ...../2016 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2010 ,με τον ίδιο αριθμό πρωτοκόλλου, με τα οποία, αφού έγιναν γνωστές οι ως άνω διαπιστώσεις, εκλήθη όπως, βάσει του αρθρ.62§ ν.44223/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 9 §12 της Υποπαραγράφου Δ2 του Ν.4254/2014, εντός τουλάχιστον είκοσι (20) ημερών από την επόμενη της παραλαβής του ως άνω σημειώματος και της αντίστοιχης πράξεως υποβάλει εγγράφως στην Υπηρεσία τις απόψεις της ως προς τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.. Η προσφεύγουσα εντός της δοθείσης προθεσμίας για έκθεση των απόψεών της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων, κατέθεσε το υπ' αριθ./2016 υπόμνημα στο οποίο δεν προσκομίσθηκαν επιπρόσθετα στοιχεία και δεν αποδεικνύεται από κανένα έγγραφο ή φορολογικό στοιχείο ότι ο είχε έννομη σχέση (διαμεσολαβητής ή αντιπρόσωπος κ.λ) με τον εκδότη φορολογικών Στοιχείων και έγγραφα που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της παραγωγής και της συγκεκριμένης συναλλαγής που αναφέρεται στα επίμαχα τιμολόγια (εκ-σεις)

Επειδή ο έλεγχος όσον αφορά στις εκ/σεις,, , έκρινε αυτές εικονικές ως προς το είδος την ποσότητα και την αξία και επιπροσθέτως α)ως προς το πρόσωπο του εκδότη .

Επειδή η προσφεύγουσα, υπέδειξε - κατονόμασε ως εκδότη των επίμαχων τιμολογίων (εκ/σεων), τον του, με ΑΦΜ κάτοικο , ο οποίος αφού τα εξέδωσε, τα παρέδωσε στο σύζυγο της ελεγχόμενης, και αυτή στη συνέχεια τα χρησιμοποίησε για την είσπραξη του αναλογούντος ΦΠΑ, γεγονός που καταδεικνύει ότι η προσφεύγουσα είχε ενεργή συμμετοχή , και ενήργησε ως λήπτης από λογιστικής και

φορολογικής απόψεως με σκοπό την είσπραξη παρανόμως του αναλογούντος ΦΠΑ από μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και ήταν εκείνη τελικώς που έκανε χρήση των εικονικών τιμολογίων .

Επειδή επιπλέον με τις διατάξεις του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι το πρόστιμο του Κ.Β.Σ είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης)αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης , χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (Σ.τ.Ε.2074/82 και σχετ. το υπ' αριθ. 103069/244/14-04-06 έγγραφο του Υποικ. Οικονομικών).

Εν προκειμένω ο Αρμόδιος Οικ. Έφορος επιβάλλει τις διοικητικές Κυρώσεις πέραν των ανωτέρω η χρήση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί ποινικό αδίκημα, αρμόδια είναι τα Ποινικά Δικαστήρια(αρμόδια Εισαγγελική Αρχή) που επιλαμβάνονται το ποινικό μέρος της υπόθεσης. Συνεπώς η ΔΟΥ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ ενήργησε νόμιμα, και εξέδωσε τις κρινόμενες πράξεις πλήρως και νομίμως, αιτιολογημένα.

Επειδή από Α) Στοιχεία από τη Δήλωση Ακινήτων Ε9 διαπιστώθηκε:

Γεωργικές Αποθήκες: Δεν δηλώθηκαν γεωργικές αποθήκες ή άλλου είδους εγκατάσταση , για την απόθεση- αποθήκευση αγροτικών προϊόντων.

Ιδιότητα χωράφια-αγροτεμάχια: Σύμφωνα με τις υποβληθείσες στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση περιουσιακής κατάστασης (Ε9) η προσφεύγουσα έχει στην κατοχή της 5.735 και 3.500 m2 ελαιοπερίβολα 9.235 τ.μ.

Έχει μισθώσει, προς καλλιέργεια, με το με αριθμ. καταχώρησης 3456/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό θωσης αγροτικού ακινήτου, έκταση 19.000 τ.μ. στην θέση , ιδιοκτησίας του κου το οποίο σύμφωνα και με την από 19.1.2015 υπεύθυνη δήλωση του, της το είχε παραχωρήσει άτυπα από το έτος 2008.

Β) Στοιχεία από τη Δήλωση φορολογίας εισοδήματος (ΕΙ) προκύπτει ότι καλλιέργησε:

1)5 στρ. οπωροκηπευτικά (ντομάτα θερμοκηπίου)

2) 3 στρεμ. αγγούρι θερμοκηπίου ,

3)20στρέμματα καρπούζι ,

4) 5 στρέμ. κηπευτικά υπαίθρου , και

5) 10 στρεμ. ντομάτα υπαίθρου .

Σύμφωνα με τα κατατεθέντα φορολογικά στοιχεία διαπιστώνεται ότι: Στην α' περίοδο οι ποσότητες που φέρεται ότι καλλιέργησε απαιτούσαν στρεμματικές εκτάσεις τις οποίες κατείχε .

Στην β' περίοδο φέρεται ότι καλλιέργησε ανά είδος συνολικά : 80.675 ζεύγη αγγούρι και 190.695 κιλά ντομάτα.

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. 10628/2011 της Δ/σης Αγροτικής Οικονομίας ΠΕ Μεσσηνίας, όπου φαίνεται η ανά στρέμμα απόδοση των παραπάνω προϊόντων, προκύπτει ότι: για την καλλιέργεια των 80.675 ζεύγη αγγουριών, απαιτούνται 5,378 τμ. (80.675: 15.000=5.378 τμ) και για καλλιέργεια 190.695 κιλών ντομάτας, απαιτούνται 15.891 τμ (190.695 : 12.000= 15.891 τμ,)

Ήτοι σύνολο 21.269 τμ (μεγαλύτερη στρεμματική κάλυψη από αυτήν που η ελεγχόμενη κατείχε προς καλλιέργεια το 2010).

Επειδή το γεγονός ότι σύμφωνα με την κατάθεση του συζύγου της προσφεύγουσας ότι η σύζυγος του δεν έχει στην κατοχή της εσπεριδοειδή και ως εκ τούτου δεν δύναται να πουλήσουν πορτοκάλια καθώς επίσης ότι δεν καλλιέργησαν το είδος Αγγούρι στην β' καλλιεργητική περίοδο.

Επειδή το γεγονός ότι η προσφεύγουσα, είχε παραδώσει τα θεωρηθέντα από αυτήν Δ.Α. με ΠΘ/2010 από Νο έως Νο στον κο , όπως καταθέτει ο σύζυγος της , αφού του ζητήθηκαν από τον ίδιο, προκειμένου να εκδίδονται από αυτόν,

μετά την ζύγιση των προϊόντων, η οποία γινόταν στο μαγαζί του που βρίσκεται κάτω από το σπίτι του πατέρα του Κ.

Επειδή το γεγονός ότι η προσφεύγουσα, σύμφωνα με την κατάθεση, του συζύγου της, κανένα φορολογικό στοιχείο από τα στελέχη (μπλοκ) Δ.Α., δεν έχει εκδώσει η ίδια.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται επί των από 01.12.2016 εκθέσεων: α) Ελέγχου ΚΒΣ, β) Μερικού Ελέγχου Γραφείου ΦΠΑ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες Πράξεις, προκύπτουν με αναλυτικό και τεκμηριωμένο τρόπο και κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 09.01.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του , συζύγου , Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Α) Η υπ' αριθμ. /2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

Ποσό Προστίμου : $199.471,25 \times 10\% = 19.947,13 \text{ €}$

Β) Η υπ' αριθμ. /2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

<u>Διαφορά φόρου</u>	21.941,95 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας</u>	0
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>	21.941,95

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.