



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 05/05/2017

Αριθμός Απόφ:2714

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 05/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κάτοικος κατά :

1) της με αριθ. /2016 Πράξεως επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την χρήση 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ

2) της με αριθ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α για την χρήση 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

3) Της με αριθμό /2016 Πράξεως επιβολής προστίμου ΦΠΑ, για την χρήση 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ

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 05/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. /2016 προσβαλλόμενη Πράξεως επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **5.165,18 €**, 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 λήψης επτά (7) εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων, (Εκκαθάρισης) εκδόσεως των Α.Φ.Μ και Α.Φ.Μ, εικονικών ως προς το σύνολο , για συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 51.651,75 € ήτοι : $51651,75 \times 10\% = 5.165,18 \text{ €}$,

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 του προσφεύγοντος αγρότη ειδικού καθεστώτος, Φ.Π.Α. ποσού 5.681,70 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 6.818,04 €, ήτοι συνολικό ποσό **12.499,74 €**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

3) Με την με αριθμ. /2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου άρθρου 54 ν.4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού $5.681,70 \times 50\% = 2.840,85 \text{ €}$

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, βάσει του πορίσματος των από 22.12.2016 εκθέσεων: α) Ελέγχου ΚΒΣ, β) Μερικού Ελέγχου Γραφείου ΦΠΑ και γ) Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ ,
.....

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, αγρότης ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του ν.2859/2000, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Σοφάδων στις 24-03-2011, μέσω του Ένωσης Αγροτικού Συνεταιρισμού την υπ' αριθμ. /2011 αίτηση - δήλωση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών του έτους 2010, προκειμένου να τύχει επιστροφής ΦΠΑ ύψους 10.437,57 ευρώ για την πώληση αγροτικών προϊόντων.. Με την υπ' αριθμ. /2011 Απόφαση της ΔΟΥ Σοφάδων εγκρίθηκε στον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 και 42 του ν.2859/2000 με τον κατ' αποκοπήν συντελεστή ΦΠΑ 11%, επιστροφή ΦΠΑ ποσού 10.437,57 ευρώ.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων υπέβαλλε την ως άνω αίτηση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών στην ΔΟΥ Σοφάδων, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-

31/12/2010, όπου μεταξύ των άλλων συμπεριέλαβε, τα κάτωθι τιμολόγια::

ΕΤΟΣ 2010								
A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜ/ΝΙΑ	ΟΝΟΜ/ΜΟ ΑΓΟΡΑΣΤΗ	ΑΦΜ	ΠΡΟΪΟΝ	ΠΟΣΟΤΗΤ Α ΣΕ KG	ΑΞΙΑ ΣΕ €	ΦΠΑ ΣΕ € 11%
1	Δ.Α. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΓΟΡΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ)	/2010/2010			ΣΙΤΑΡΙ	61.150 (0,23/kg)	14.064,50	1.547,10
2	"	/2010/2010/2010	« «		ΤΡΙΦΥΛΛ I	90.800 (0,25/kg)	22.699,75	2.496,97
3	"	/2010/2010			ΤΡΙΦΥΛΛ I	59.550 (0,25/kg)	14.887,50	1.637,63
ΣΥΝΟΛΑ							51.651,75	5.681,70

Α) Στη συνέχεια, όπως προκύπτει από έγγραφο του ΣΔΟ Ε Περ. Δ/νσης Στερεάς Ελάδος με αριθμ. πρωτ./2011 τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία με εκδότη τον με **Α.Φ.Μ.**, με τα οποία ο προσφεύγων έλαβε επιστροφή Φ.ΠΑ προέκυψε ότι είναι:

- **Πλαστά** κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν.2523/97, διότι δεν έχουν θεωρηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και δεν έχει καταχωρηθεί σε αυτή σχετική πράξη θεώρησης τους. Αφού οι αύξοντες αριθμοί των τιμολογίων δεν συμπεριλαμβάνονται στα θεωρηθέντα από την Δ.Ο.Υ.
- **Εικονικά**, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/97, διότι η επιχείρηση ουδέποτε λειτούργησε στην έδρα της ουδέποτε πραγματοποίησε συναλλαγές που περιγράφονται στα εν λόγω τιμολόγια, δεν είχε την υποδομή τα μέσα κλπ. , για την πραγματοποίηση αυτών, ο ίδιος δε, δηλώνει ότι ουδέποτε εξέδωσε τιμολόγια αγοράς προς αγρότες.

Β) Όπως προκύπτει από έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς(Αχαρνών) (αρ. πρωτ./2016) απάντησε σε δελτίο πληροφοριών που της απέστειλε η ΔΟΥ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ (αρ. πρωτ./2012 &/2016), ι, στα πλαίσια του ελέγχου για τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων **ΜΟΝ. ΕΠΕ με Α.Φ.Μ.**, ότι **τα επίμαχα <φορολογικά στοιχεία είναι:**

> **Πλαστά** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 Ν. 2523/1997 οι οποίες ορίζουν την έννοια του πλαστού καθόσον έχουν διατηρηθεί ή αφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της αρμόδιας φορολογικής Διοίκησης σχετικής πράξης θεώρησης τους.

> **Εικονικά**, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/97, διότι η επιχείρηση **ΜΟΝ. ΕΠΕ με Α.Φ.Μ.** ουδέποτε λειτούργησε στην έδρα της, ουδέποτε πραγματοποίησε συναλλαγές που περιγράφονται στα εν λόγω τιμολόγια, δεν είχε την υποδομή τα μέσα κλπ. , για την πραγματοποίηση αυτών

Για τα ανωτέρω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας **51.651,75** ευρώ ο προσφεύγων έλαβε επιστροφή ΦΠΑ **5.681,70** ευρώ χωρίς να δικαιούται καθ' όσον δεν κατείχε τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.2859/2000.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των παραπάνω Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, άλλως να του επιβληθούν τα πρόστιμα που η αρχή της επιεικέστερης κύρωσης επιβάλλει, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Στερήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης . Η επίδοση σημειώματος ελέγχου στο φορολογούμενο, πριν από τη σύνταξη εκθέσεως ελέγχου και την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου, αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας με αποτέλεσμα η παράλειψη τήρησης ή πλημμελής τήρηση της διαδικασίας αυτή να επιφέρει απόλυτη ακυρότητα του προστίμου.
2. Την κρίσιμη περίοδο, ως αγρότης είχε αποδεδειγμένα ενεργή αγροτική και εμπορική δραστηριότητα, (καλλιέργεια πάνω από 500 στρέμματα είτε με τριφύλλι, είτε με βαμβάκι, είτε με σιτάρι) που καλλιεργούνται από αυτόν και τον πατέρα του εδώ και πολλά χρόνια, με πλήρη λειτουργία και πλήρη και λεπτομερή έλεγχο από τις αρμόδιες υπηρεσίες και φορείς. Επίσης την επίδικη διαχειριστική περίοδο κατά την οποία πώλησε την παραγωγή του, αποδεικνύεται ότι διέθετε αποθηκευμένη σοδειά της προηγούμενης καλλιεργητικής περιόδου, την οποία και τελικά διέθεσε κατά την επίδικη διαχειριστική περίοδο, αφού δεν τον συνέφεραν οι τιμές της προηγούμενης της επίδικης διαχειριστικής περιόδου
3. Δεν μπορούσε να γνωρίζει εάν αυτές οι εταιρίες που συναλλάχθηκε υφίσταντο ή όχι Επιπλέον πλήρωσε τον αναλογούντα επί των επιδίκων τιμολογίων ΦΠΑ, ο οποίος του επεστράφη νόμιμα.
4. Κατείχε τιμολόγιο πραγματικής συναλλαγής, επιβαρύνθηκα δε τα αποτελέσματά της με τα αντίστοιχα ποσά.
5. Ουδέποτε απέκρυψε φορολογητέα ύλη, αναγκαίος όρος ώστε να θεωρηθεί ότι συνέπραξε στην πραγματοποίηση εικονικής συναλλαγής, με τα επίδικα στοιχεία, που έλαβε.
6. Τα επίδικα τιμολόγια και φορτωτικές χαρακτηρίστηκαν εικονικά, αυθαίρετως και χωρίς κανένα αποδεικτικό στοιχείο, η δε αιτιολογία των εκθέσεων αυτών είναι αποσπασματική, αυθαίρετη, αναιτιολόγητη και σε καμία περίπτωση ικανή να στηρίξει επαρκή αιτιολογία για τον χαρακτηρισμό των επίδικων στοιχείων ως πλαστών και εικονικών.
7. **Εντελώς καλόπιστα**, πώλησε τα παραχθέντα προϊόντα του και αφού τα πώλησε είχε κάθε δικαίωμα να εισπράξει τον ανάλογο Φ.Π.Α γιατί αυτός ο φόρος πράγματι είχε επιβαρύνει την καλλιέργεια του και την παραγωγή του.
8. Επομένως, αφού τυγχάνει καλόπιστος λήπτης του ανωτέρω εικονικού (μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη) τιμολογίου, πρέπει να απαλλαγεί από την υποχρέωση επιστροφής του αποδοθέντος Φ.Π.Α.

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, όσον 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§3 περιπτ. ε' του ν.4337/2015 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» 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.

στ..... »

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 απέφευγε 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 τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' του Ν. 4174/2013: ορίζεται ότι

δ) 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 πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Επειδή μετά την υπ' αριθμ./2015 πρόσκληση ο προσφεύγων προσκόμισε στην ΔΟΥ τη δήλωση καλλιέργειας (Ο.Σ.Δ.Ε.) του 2010, την δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011(χρήση 2010), καθώς και αποδεικτικά στοιχεία των συναλλαγών που φέρεται να είχε με τον με **Α.Φ.Μ.**

..... εκδότη των ανωτέρω τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων και με βάση αυτά διαπιστώθηκε ότι:

Ενώ στη δήλωση ΟΣΔΕ δηλώνει καλλιέργεια εκατόν είκοσι(120) στρεμμάτων **Σιτάρι** και το ίδιο και στο Ε 1 της φορολογικής δήλωσης της χρήσης 2010 , με βάση το τιμολόγιο Αγοράς που προσκόμισε για επιστροφή Φ.Π.Α. παρουσιάζει **πώληση** $29.280+29.430+30.100+31.050=119.860 \text{ kg}$ δεν δικαιολογούνται από την καλλιέργεια του αφού η μέση στρεμματική απόδοση για κάθε στρέμμα σιτάρι, με βάση και έγγραφο της Δ/νσης Γεωργικής Ανάπτυξης Καρδίτσας είναι 500 κιλά, άρα η μέγιστη ποσότητα που θα μπορούσε να παραχθεί ήταν $120 \times 500 = 60.000$ κιλά.

Επίσης δεν προκύπτει καμία μεταφορά - διακίνηση των αναγραφόμενων αγαθών προς την έδρα του εκδότη.

Συγκεκριμένα :

- Δεν αναγράφεται ο αριθμός του μεταφορικού μέσου με το οποίο έγινε η μεταφορά.

- Δεν προσκόμισε στον έλεγχο της υπηρεσίας μας κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να σχετίζεται με τις εν λόγω συναλλαγές. Ενώ στη δήλωση ΟΣΔΕ δηλώνει καλλιέργεια δέκα (10) στρεμμάτων **Μηδική-Ζωοτροφές** και το ίδιο και στο Ε1 της φορολογικής δήλωσης της χρήσης 2010 , με βάση τα τιμολόγια Αγοράς που προσκόμισε για επιστροφή Φ.Π.Α. παρουσιάζει **πώληση** $90.800 +59.550=150.350$ **κιλών τριφύλλι** που δεν δικαιολογούνται από την καλλιέργεια του αφού η μέση στρεμματική απόδοση για κάθε στρέμμα τριφύλλι, με βάση και έγγραφο της Δ/νσης Γεωργικής Ανάπτυξης Καρδίτσας, είναι 2.000 κιλά, άρα η μέγιστη ποσότητα που θα μπορούσε να παραχθεί ήταν $10 \times 2.000 = 20.000$ κιλά.

Επίσης δεν προκύπτει καμία μεταφορά - διακίνηση των αναγραφόμενων αγαθών προς την έδρα του εκδότη.

Συγκεκριμένα :

- Δεν αναγράφεται ο αριθμός του μεταφορικού μέσου με το οποίο έγινε η μεταφορά.

- Δεν προσκόμισε στον έλεγχο της υπηρεσίας μας κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να σχετίζεται με τις εν λόγω συναλλαγές.

Επειδή μετά την υπ αριθμ./2015 πρόσκληση ο προσφεύγων προσκόμισε στην ΔΟΥ τη δήλωση καλλιέργειας (Ο.Σ.Δ.Ε.) του 2010, την δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011(χρήση 2010), αποδεικτικά στοιχεία των συναλλαγών που φέρεται να είχε με τον εκδότη των ως άνω επίμαχων τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων,

Ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και προσκόμισε ανωτέρω και με βάση αυτά διαπιστώσαμε ότι:

- Ενώ στη δήλωση ΟΣΔΕ δηλώνει καλλιέργεια δέκα(10) στρεμμάτων **Μηδική-Ζωοτροφές** και το ίδιο και στο Ε1 της φορολογικής δήλωσης της χρήσης 2010 , με βάση τα τιμολόγια Αγοράς που προσκόμισε για επιστροφή Φ.Π.Α. παρουσιάζει **πώληση** $90.800+59.550=150.350$ **κιλών τριφύλλι** που δεν δικαιολογούνται από την καλλιέργεια του αφού η μέση στρεμματική απόδοση για κάθε στρέμμα τριφύλλι, με βάση και έγγραφο της Δ/νσης Γεωργικής Ανάπτυξης

Καρδίτσας, είναι 2.000 κιλά, άρα η μέγιστη ποσότητα που θα μπορούσε να παράξει ο ελεγχόμενος ήταν $10 \times 2.000 = 20.000$ κιλά. Επίσης δεν προκύπτει καμία μεταφορά - διακίνηση των αναγραφόμενων αγαθών προς την έδρα του εκδότη.

Συγκεκριμένα :

- > Δεν αναγράφεται ο αριθμός του μεταφορικού μέσου με το οποίο έγινε η μεταφορά.
- > Δεν προσκόμισε στον έλεγχο της υπηρεσίας μας κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να σχετίζεται με τις εν λόγω συναλλαγές.

Επειδή εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι δήλωσε καλλιέργεια εκατόν είκοσι(120) στρεμμάτων Σιτάρι και δέκα (10)στρέμματα Μηδική-Ζωοτροφές και το ίδιο προκύπτει και από το Ε 1 της φορολογικής δήλωσης της χρήσης 2010,στην εν λόγω προσφυγή αναφέρεται σε 500 στρέμματα που κάποια ανήκουν και στον πατέρα του καλλιεργούνται από αυτόν και τον προσφεύγοντα εδώ και πολλά χρόνια, αλλά δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του.

Επειδή ο έλεγχος επέδωσε νόμιμα την: 29/06/2016 στον ελεγχόμενο το υπ' αριθμ./2016 **σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρο 28 του Ν. 4174/2013)** με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Με το ανωτέρω σημείωμα δόθηκε στον ελεγχόμενο προθεσμία 20 ημερών προκειμένου να υποβάλλει στην Υπηρεσία μας τις απόψεις του επί των ανωτέρω διαπιστωθεισών παραβάσεων.

Ο προσφεύγων εντός της δοθείσας προθεσμίας για έκθεση των απόψεών του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων, ουδεμία αντίρρηση/απάντηση εξέφρασε για τα καταλογισθέντα βάσει των ανωτέρω πράξεων ποσά. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του ότι στερήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22.12.2016 εκθέσεις: α) Ελέγχου ΚΒΣ, β) Μερικού Ελέγχου Γραφείου ΦΠΑ και γ) Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ , , 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 05/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του -ΑΦΜ

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

1) Υπ' αριθμ./2016 Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων 7§3 περιπτ. ε' του ν.4337/2015 ,διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

Ποσό Προστίμου : $51651,75 \times 10\% = 5.165,18 \text{ €}$,

2) Υπ' αριθ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

<u>Διαφορά φόρου</u>	5.681,70 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	6.818,04 €
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>	12.499,74 €

3)Υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 55 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

Ποσό Προστίμου : 5.681,70 Χ 50% = 2.840,85 ευρώ

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

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