



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 05/04/2017

Αριθμός Απόφασης: 2341

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 06/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουτου, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ. κατά :

1) Της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ 186/1992) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ με αρ πρωτ/18-11-2016 .

2) Της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρ 7 ν 4337/2015 με αριθμό πράξης ELENXIS/18-11-2016 (α/α) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

3) Της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρ 54 του ν 4174/2013 με αριθμό πράξης/18-11-2016 (α/α/.....) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

4) Της έκθεσης μερικού ελέγχου γραφείου Φ.Π.Α με ημερομηνία συντάξεως 18/11/2016 (αρ. 48,50 Ν 2859/2000) α/α εντολής ελέγχου/01-06-2016 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

5) Της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) με αρ πράξης/18-11-2016 (αρ πράξης/2016) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

6) Της έκθεσης ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α με ημερομηνία συντάξεως 18/11/2016 (αρ 6 ν 2523/97) με α.α εντολής ελέγχου/01-06-2016 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

7) Της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου αρ 6 ν 2523/1997 με αριθμό πράξης/18-11-2016 (με α.α εντολής ελέγχου/01-06-2016, αρ πράξης 4382/2016) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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 06/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, 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./18-11-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 2.384,04 €, 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 ενός (1) φορολογικού στοιχείου (Εκκαθάρισης) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ., εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 23.840,40 €.

2) Με την αριθμ./18-11-2016 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 2.622,44 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 3.146,93 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.769,37 €, 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./18-11-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 7.867,32 € (2.622,44 X 3).

4) Με την υπ' αριθμ./18-11-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 250,00 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ.γ' του ν.4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων του ιδίου άρθρου του ιδίου νόμου παρ. 1 περ.δ'.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, βάσει του πορίσματος των από 18-11-2016 εκθέσεων: α) Ελέγχου ΚΒΣ, β) Μερικού Ελέγχου Γραφείου ΦΠΑ και γ) Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, Ο έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία της με αρ. 01/06/2016 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...../09-2015 (...../04-09-2015 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 εικονικού Φορολογικού στοιχείου, για συναλλαγή με διαφορετικό πρόσωπο, το οποίο στοιχείο ο ελεγχόμενος προσκόμισε, μέσω του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να τύχει επιστροφής ΦΠΑ, ύψους 2.622,44€, Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, αγρότης ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του ν.2859/2000, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΦΙΛΙΑΤΡΩΝ στις 24-03-2011, μέσω του και την υπ'αριθμ./24-03-11 αίτηση – δήλωση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών του έτους 2010, προκειμένου να τύχει επιστροφής ΦΠΑ ύψους 5.392,66 ευρώ για την πώληση αγροτικών προϊόντων. Με την παραπάνω δήλωση – αίτηση επιστροφής ΦΠΑ κατέθεσε συνολικά σαράντα εννέα (49) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 49.024,15 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ ποσού 5.392,66 ευρώ. Με την υπ'αριθμ./2011 Απόφαση Επιστροφής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γαργαλιάνων 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 5.392,66 ευρώ, το οποίο εισέπραξε με μέσω του 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 ένα (1) από τα φορολογικά στοιχεία που κατέθεσε ο προσφεύγων για την επιστροφή του ΦΠΑ και συγκεκριμένα η υπ'αριθμ./06-08-2010 εκκαθάριση με εκδότη τον, Α.Φ.Μ., κρίθηκε εικονική ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθότι πρόκειται για συναλλαγή με διαφορετικό πρόσωπο. Για το ανωτέρω ληφθέν φορολογικό στοιχείο αξίας 23.840,40 ευρώ έλαβε επιστροφή ΦΠΑ 2.622,44 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. Καλλιέργησε και πώλησε τις ποσότητες αγροτικών προϊόντων που αναγράφει η ανωτέρω εκκαθάριση στο ως άνω πρόσωπο (δηλ. στον) μέσω του, ο οποίος δεν γνώριζε αν εμπορεύεται επ'ονόματί του ή επ'ονόματι του
2. Στερήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης διότι οι αντιρρήσεις του επί του

σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 δεν λήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο.

3. Η φορολογούσα αρχή κατά παράβαση του νόμου, τού επέβαλε το πρόστιμο των 2.384,04€, σε εφαρμογή του ν. 4337/2015, ενώ κατά την ορθή ερμηνεία τού νόμου δεν έπρεπε να μου επιβάλει κανένα πρόστιμο καθόσον: Κατά την ελεγχόμενη χρήση (2010) ίσχυε ο ν. 2523/1997 ο οποίος, στο αρ. 5 παρ. 10 εδ. γ', ρητά αναφέρει ότι, εφόσον η εικονικότητα των στοιχείων αναφέρεται αποκλειστικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη δεν επιβάλλεται πρόστιμο στους αγρότες λήπτες των στοιχείων.
4. Σχετικά με το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013 ουδεμία πρόθεση είχε να μην προσκομίσει τα ζητηθέντα έγγραφα στην ελέγχουσα Αρχή. Η μη προσκόμιση αυτών έγκειται στο ότι δεν αντελήφθη ποια έγγραφα ζητούσε η αρμόδια Υπηρεσία. Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τον νόμο τον οποίο εφαρμόζει η φορολογούσα αρχή (ν. 4174/2013) για την επιβολή του άνω προστίμου θα έπρεπε να του επιβληθεί πρόστιμο 100€ σύμφωνα με το αρ 54 παρ 1δ σε συνδυασμό με την παρ 2 εδ β του ιδίου άρθρου του ιδίου νόμου, καθόσον κατά το ανωτέρω διάστημα της ελεγχόμενης χρήσης ήταν αγρότης ειδικού καθεστώτος και δε είχε υποχρέωση να τηρεί βιβλία.
5. Το γεγονός ότι δεν γνώριζε αν το πρόσωπο με το οποίο έκλεισε την συμφωνία πώλησης των προϊόντων του, δηλ. ο, εμπορευόταν για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτου ΔΕΝ έχει καμία σχέση με την πραγματικότητα της συναλλαγής, ούτε δύναται να επιφέρει σε αυτόν καμία συνέπεια καθόσον, **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.
6. 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.
7. Σύμφωνα με τη βασική αρχή του φορολογικού δικαίου απαγορεύεται κάθε αναδρομική εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων. Ο νόμος (4337/2015) ο οποίος είναι γενικά επιεικέστερος, έχει μεταβατική διάταξη η οποία επιτρέπει την εφαρμογή του και για το παρελθόν. Ωστόσο ο παραπάνω, σήμερα ισχύων νόμος, ειδικά για την περίπτωση του είναι δυσμενέστερος, αφού δεν κάνει καμία διάκριση για τους λήπτες εικονικών (ως προς το όνομα του εκδότη τιμολογίων) μεταξύ αγροτών και λοιπών ατόμων.

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 τόσον 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«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.

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 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 τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του Ν. 4174/2013:

«1. 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 :

.....
δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων»

Επειδή, στην παρ.2 περ. γ του ως άνω άρθρου του ίδιου νόμου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την υποπαρ.Δ.2 περ.9 (στοιχ.ε΄) του άρθρου 1 του Ν.4254/2014 προβλέπεται ότι: « 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....
γ) «διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β`, γ`, δ`, στ` και θ` της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων», σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα»

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, και σύμφωνα με την από 18/11/2016 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 κρίνόμενη 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/νδη -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.

Ο ίδιος ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι γνώριζε τον κ. με τον οποίο κανόνιζε τις συναλλαγές του. Το γεγονός ότι έλαβε φορολογικό στοιχείο από άλλο πρόσωπο τον αποδεικνύει ότι ήταν γνώστης της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ως εκ τούτου δεν δύναται να τεθεί ζήτημα καλής πίστης, διότι ο καλόπιστος λήπτης δεν γνωρίζει ότι το πρόσωπο με το οποίο συναλλάσσεται είναι άλλο από τον εκδότη του στοιχείου και για το λόγο αυτό ο ισχυρισμός του περί καλής πίστης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στις 13/10/2016 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας με συστημένη επιστολή με Αρ. Πρωτ/2016, το υπ 'αριθμ. /2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι Υπ' Αριθμ/2016 και/2016 Προσωρινές Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Ν. 4174/2013 και Ν. 4337/2015 με τον ίδιο αριθμό πρωτοκόλλου, σύμφωνα με τα οποία, αφού του γνωστοποιήθηκαν οι διαπιστώσεις του ελέγχου, κλήθηκε, βάσει του άρθρου 28 του ν.4174/2013, όπως εντός τουλάχιστον είκοσι (20) ημερών από την επόμενη της παραλαβής του ως άνω σημειώματος και των αντίστοιχων πράξεων, υποβάλει εγγράφως στην Φορολογική Αρχή τις απόψεις του ως προς τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. 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, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός της δοθείσας προθεσμίας των πέντε (5) ημερών με την υπ'αρ. /14-09-2016 Πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για προσκόμιση των με ΠΘ /2005 Δελτίων Αποστολής από 1 έως 100, ο ισχυρισμός του ότι για την αμέλεια αυτή έπρεπε να του επιβληθεί το πρόστιμο των 100,00 ευρώ, σύμφωνα με την περ.β΄ της παρ.2 του άρθ.54 του ν.4174/2013 και όχι σύμφωνα με την περ.γ της ως άνω παρ. του ιδίου άρθρου και νόμου λόγω του ότι κατά την υπό κρίση περίοδο δεν ήταν υπόχρεος τήρησης βιβλίων, κρίνεται απορριπτέος καθότι η πρόσκληση προσκόμισης στοιχείων ανάγεται στο φορολογικό έτος 2016 και αυτό αφορά, σύμφωνα με το οποίο είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα. Ως εκ τούτου ορθά του επιβλήθηκε το πρόστιμο των 250,00 ευρώ για μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, σύμφωνα με την υπ'αριθμ...../18-11-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου.

Επειδή, με τον ν.4337/2015 τροποποιήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και λόγω του ότι η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος συνάγεται ότι ορθώς επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα το πρόστιμο σύμφωνα με την υπ'αριθμ. /18-11-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.7 του ν.4337/2015, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι και κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **06/12/2016** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, ΑΦΜ

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

1) Υπ' αριθμ./18-11-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016

Ποσό Προστίμου : 250,00 ευρώ

2) Υπ' αριθμ./18-11-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

Ποσό Προστίμου : 23.840,40 X 10% = 2.384,04 ευρώ

3) Υπ' αριθμ./18-11-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 6 του ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

Ποσό Προστίμου : ΦΠΑ εικονικού τιμολογίου 2.622,44 X 3 = 7.867,32 ευρώ

4) Υπ' αριθ./18-11-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

<u>Διαφορά φόρου</u>	2.622,44 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	3.146,93 €
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>	5.769,37 €

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.