



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20/3/2017

Αριθμός απόφασης: 785

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α'94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του . . του, ΑΦΜ, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αρ./-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσης 2013, της με αρ./-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2011, της με αρ./-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2012, της με αρ./-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2013, της με αρ./-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2011, της με αρ./-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2012 και της με αρ./-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του . . του, ΑΦΜ, 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 με αρ./.....-**2016** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού **600,00€**, λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 ζ' του Ν. 4337/2015.
2. Με την με αριθμό/.....-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, κατά το ποσό των **459,62€**, λόγω μη αναγνώρισης δαπανών των οποίων είχε εκπέσει το Φ.Π.Α. χωρίς να παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης.
3. Με την με αριθμό/.....-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, κατά το ποσό των **2.678,12 €**, λόγω μη αναγνώρισης δαπανών των οποίων είχε εκπέσει το Φ.Π.Α. χωρίς να παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης.
4. Με την με αριθμό/.....-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, κατά το ποσό των **2.960,77 €**, λόγω μη αναγνώρισης δαπανών των οποίων είχε εκπέσει το Φ.Π.Α. χωρίς να παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης.
5. Με την με αρ./.....-**2016** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού **500,00€**, λόγω υποβολής ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. χρήσης 2011 και ανακριβών περιοδικών δηλώσεων των τεσσάρων τριμήνων του οικείου έτους, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Ν.2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν.2523/1997.
6. Με την με αρ./.....-**2016** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού **500,00€**, λόγω υποβολής ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. χρήσης 2012 και ανακριβών περιοδικών δηλώσεων των τεσσάρων τριμήνων του οικείου έτους, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Ν.2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν.2523/1997.
7. Με την με αρ./.....-**2016** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού **400,00€**, λόγω υποβολής ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. χρήσης 2012 και ανακριβών περιοδικών δηλώσεων των τριών τριμήνων του οικείου έτους, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής

φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Ν.2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν.2523/1997.

Δυνάμει της με αρ./.....2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης (σαλιγκαροτροφείο) του προσφεύγοντος για τη φορολογική περίοδο 17/3/2011(ημερομηνία έναρξης) – 30/9/2013 (ημερομηνία διακοπής), για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.). Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. πρωτ./2014 αίτηση του προσφεύγοντος προς τη Δ.Ο.Υ., με την οποία αιτούνταν την επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 3.512,47 €, όπως αυτό προέκυπτε από την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. χρήσης 2013. Κατόπιν του ανωτέρω διενεργηθέντος ελέγχου : α) διαπιστώθηκε η μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών στη χρήση 2013 και β) δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες για τις οποίες ο προσφεύγων είχε εκπέσει το Φ.Π.Α. χωρίς να παρέχεται το δικαίωμα, με αποτέλεσμα την έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσεων 2011 – 2013. Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. καταλόγισε στον προσφεύγοντα πρόστιμα του άρθρου 4 του Ν.253/97 λόγω ανακρίβειας των εκκαθαριστικών και περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., χρήσεων 2011-2013, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

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

1. Το αποτέλεσμα του ελέγχου και η συνολική επιβολή των προστίμων αποτελεί προϊόν αυθαίρετης ενέργειας, χωρίς να στηριχθεί σε καμία τεχνική μελέτη σαλιγκαροτροφίας και χωρίς να υπάρχει καμία γνώση για την εκτροφή σαλιγκαριών, διότι :
 - Η επιχείρηση διέθετε το αυτοκίνητο με αρ. κυκλ. και ο αντίθετος ισχυρισμός του ελέγχου είναι ψευδής.
 - Οι δαπάνες γεωργικών εργαλείων, οι οποίες απορρίφθηκαν από τον έλεγχο, συνάδουν με τους σκοπούς της αγροτικής επιχείρησής του.
 - Η αγορά ελαστικών αφορά ένα μικρό τρακτεράκι 18 ίππων το οποίο χρησιμοποιεί στην επιχείρηση και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι μικρή.
 - Όλα τα δηλωθέντα καύσιμα αφορούσαν στα γεωργικά εργαλεία και στον γεωργικό εξοπλισμό, ήτοι αντλία διανομής νερού, αντλία υπερχειλίσης, αντλία ψεκασμού φαρμάκων για την ζιζανιοκτονία, αντλία ψεκασμού φυτοπροστατευτικών, γεννήτρια για το ηλεκτροφόρο σύστημα της μη διαφυγής των σαλιγκαριών, τα οποία λειτουργούσαν αποκλειστικά και μόνο με βενζίνη.
 - Το σύστημα θέρμανσης (Καυστήρας, δοχείο αδρανείας και θερμοσίφωνα) ήταν απαραίτητο για την επιβίωση των σαλιγκαριών το χειμώνα, για την θέρμανση του θερμοκηπίου και τον ψεκασμό με ζεστό νερό τους χειμερινούς μήνες.
 - Η απόδειξη της ΔΕΗ ζητήθηκε και αναμένει την επανέκδοση της για να την προσκομίσει.

2. Ζητά τη μείωση της με αρ./2016 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. σύμφωνα με τις ισχύουσες ευνοϊκότερες διατάξεις.

Επειδή, στο άρθρο 30 του Ν.2859/00 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.».

Επειδή ως γενικά έξοδα διαχείρισεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπομένου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, **οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσίαν εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών**, καθώς και εάν η καταβολή των αντιστοίχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου, στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (ΣΤΕ 1602/2011).

Επειδή, από το διενεργηθέντα έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν, ως παραγωγικές, δαπάνες των οποίων έχει εκπέσει ο Φ.Π.Α., για τη χρήση 2011, καθαρής αξίας 2.016,66 € πλέον ΦΠΑ 459,60€, για τη χρήση 2012, καθαρής αξίας 9.667,53 € πλέον ΦΠΑ 2.218,51 € και για τη χρήση 2013, καθαρής αξίας 1.276,77 € πλέον ΦΠΑ 282,65 €.

Ως προς τους ισχυρισμούς τους προσφεύγοντος σχετικά με τις αμφισβητούμενες δαπάνες και λαμβάνοντας υπόψη την από2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. επαγόμαστε τα εξής :

- Το με αριθμό κυκλοφορίας ΕΙΧ αυτοκίνητο ήταν στην κατοχή του προσφεύγοντος κατά την ελεγχόμενη περίοδο, το οποίο μεταβιβάστηκε στις 27/12/2013. Οι δαπάνες καυσίμων για το εν λόγω όχημα δεν εκπίπτουν από τον Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παραγρ.3 περ.ε του Ν2859/00.
- Στο ΤΔΑ2011, που αφορά σε αγορά ελαστικών αυτοκινήτου, δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος στο οποίο αφορούν. Περαιτέρω, δεν αποδεικνύεται η

ύπαρξη του τρακτέρ των 18 ίππων, το οποίο επικαλείται ο προσφεύγων, καθώς, όπως ο ίδιος ισχυρίζεται, δεν διαθέτει αριθμό κυκλοφορίας, ούτε προσκομίζονται άλλα έγγραφα κατοχής του από τον προσφεύγοντα.

- Οι δαπάνες βενζίνης καλύπτουν σε αξία το μεγαλύτερο μέρος των δαπανών της επιχείρησης του προσφεύγοντα. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα γεωργικά εργαλεία και γενικά ο γεωργικός εξοπλισμός της επιχείρησής του λειτουργούσε με βενζίνη και όχι με πετρέλαιο, δεν γίνεται αποδεκτός, για το λόγο ότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να το αποδεικνύουν, καθώς τα μηχανήματα που επικαλείται λειτουργούν και με τα δύο είδη καυσίμων. Σύμφωνα δε με τη συνήθη πρακτική, οι αγρότες χρησιμοποιούν εξοπλισμό που λειτουργεί με πετρέλαιο, διότι το καύσιμο αυτό είναι φθηνότερο από τη βενζίνη, με αποτέλεσμα τη μείωση του κόστους παραγωγής και παράλληλα έχουν την δυνατότητα να ζητήσουν την επιστροφή του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης από το Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε..
- Η εγκατάσταση, όπως αποτυπώνεται στην με αρ.....2012 άδεια εγκατάστασης κτηνοτροφικής μονάδας που χορηγήθηκε από τη Δ/ση Αγροτικής Οικονομίας & Κτηνιατρικής, αφορά σε μονάδα δυναμικότητας δέκα πέντε στρεμμάτων (15) και ήταν «ανοιχτού τύπου». Επομένως, οποιαδήποτε δαπάνη η οποία αφορά σε σύστημα θέρμανσης δεν συνάδει με τη παραγωγική διαδικασία της εν λόγω επιχείρησης.
- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ.β' του Ν.2859/00 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει 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. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τιμολόγιο της ΔΕΗ όπου να αποδεικνύεται η σχετική δαπάνη των 480,27 € και επομένως ορθώς απορρίφθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί των μη εκπιπτόμενων δαπανών δεν είναι αυθαίρετοι, αβάσιμοι και αόριστοι, αφού η από/2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην επιβολή των προστίμων και στον προσδιορισμό του φόρου με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Κατά συνέπεια, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 20 του π.δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζονταν : «1. Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο. Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής: α. Ο επιτηδεύματίας και τα πρόσωπα

των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποιήσαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων. ...».

Επειδή στο άρθρο 5 του Ν.2523/97 ορίζονταν ότι : «6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής: ... ζ) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρισης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρισης της αξίας σε τρία (3), εφόσον οι ανωτέρω παραλείψεις και ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από δεκατέσσερις χιλιάδες εξακόσια εβδομήντα τρία (14.673) ευρώ ανά κατάσταση. Ο ίδιος συντελεστής ισχύει και σε περίπτωση μη υποβολής στοιχείων, εκτός αν ο υπόχρεος μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξώδικης επίλυσης της διαφοράς ή άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής κατά της απόφασης επιβολής προστίμου υποβάλλει εκπρόθεσμα τα στοιχεία και προκύπτει ότι τα συνολικά μεγέθη ανά κατάσταση είναι μέχρι του ορίου του προηγούμενου εδαφίου, οπότε εφαρμόζεται συντελεστής βαρύτητας ίσος με τη μονάδα.»

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/15 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: .. 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, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, **δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο**, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα.

Επειδή, εν προκειμένω, ο φορολογικός νομοθέτης, με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, εφάρμοσε την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης κύρωσης, διότι οι κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97 ήταν συγκριτικά μεγαλύτερες, καθώς για τη μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών προέβλεπε την επιβολή προστίμου ποσού

1.800,00 €.. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, που αφορούσαν στις διαχειριστικές περιόδους 2011-2013, βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, που ρύθμιζαν το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για την επιβολή του προβλεπόμενου προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του . . του, ΑΦΜ

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

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013 – 31/12/2013

Μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 ζ' του Ν. 4337/2015. Σύνολο προστίμου : 1.800,00 X 1/3 = **600,00 €**

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011

Διαφορά αξίας φορολογητέων εισροών	2.016,66
Διαφορά φόρου εισροών	459,62
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.232,90
Υπόλοιπο Φόρου για έκπτωση	1.232,90

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012

Διαφορά αξίας φορολογητέων εισροών	9.667,53
Διαφορά φόρου εισροών	2.678,12
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.711,38
Υπόλοιπο Φόρου για έκπτωση	1.711,38

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013 – 31/12/2013

Διαφορά αξίας φορολογητέων εισροών	1.276,77
Διαφορά φόρου εισροών	2.960,77
Πιστωτικό υπόλοιπο	551,70
Υπόλοιπο Φόρου για έκπτωση	551,70

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν.2523/97

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011

Υποβολή ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α..χρήσης 2011 από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Ποσό προστίμου 100,00 €

Υποβολή ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. α', β', γ' και δ' τριμήνου χρήσης 2011, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Ποσό προστίμου 4X100,00 = 400,00 €

Ποσό καταλογισμού 100,00 + 400,00 = **500,00 €**.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012

Υποβολή ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α..χρήσης 2012 από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Ποσό προστίμου 100,00 €

Υποβολή ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. α', β', γ' και δ' τριμήνου χρήσης 2012, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Ποσό προστίμου 4X100,00 = 400,00 €

Ποσό καταλογισμού 100,00 + 400,00 = **500,00 €**.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013 – 31/12/2013

Υποβολή ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α..χρήσης 2013 από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Ποσό προστίμου 100,00 €

Υποβολή ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. α', β' και γ' τριμήνου χρήσης 2013, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Ποσό προστίμου 3X100,00 = 300,00 €

Ποσό καταλογισμού 100,00 + 300,00 = **400,00 €**.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.