



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604529

**ΦΑΞ** : 2131604567

Καλλιθέα ,

08-02-2017

Αριθμός απόφασης:

1285

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπ. Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχή εξουσιοδότηση υπογραφής».

4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή του ....., Α.Φ.Μ. .... κατοίκου .....κατά:

1). Της με αριθμ. ....Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ – Αρθρ. 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,  
2) της με αριθμ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 , διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και  
3) Του με αριθμ. ....Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ , και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Τη με αριθμ. ....Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ – Αρθρ. 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,  
2) τη με αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και  
3) Το με αριθμ. ....Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 12-07-2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.  
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής..  
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του ....., Α.Φ.Μ. ...., 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. ....προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 16.511,28 €, 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 .

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη από τον προσφεύγοντα: α) ενός (1) φορολογικού στοιχείου (Εκκαθάρισης) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ. .... και β) επτά ( 7 ) φορολογικών στοιχείων ( Τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ....., Α.Φ.Μ. .... εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 165.113,30 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ εκδόθηκε βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου όπως αυτές αναφέρονται στην από 12-07-2016 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ., .....

2) Με την αριθμ. ....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 14.870,40 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 17.844,48 €, ήτοι συνολικό ποσό 32.714,88 €, 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 τον με αριθμ. ....προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997 και Ν. 4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 7.435,20 € ( 14.870,40 X ½).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α. εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, βάσει των από 12-07-2016 εκθέσεων: α) μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. ( Ν. 2859/2000) και β) ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997 και Ν. 4174/2013, της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ., .....κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμ. ....-07/01/2016 εντολής ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Φ.Π.Α. που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και της διαπίστωσης ότι μέρος της επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού 14.870,40 € που πραγματοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ....., αγρότη του ειδικού καθεστώτος, έγινε χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 41 του Ν.2859/00.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων με τη με αριθμ. ....αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπεβλήθη στην Δ.Ο.Υ. ΦΙΛΙΑΤΡΩΝ μέσω του Αγροτικού Συνεταιρισμού .....ζήτησε και έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 14.870,40 € για το έτος – χρήση 2010.. Στην ως άνω αίτηση ο προσφεύγων συμπεριέλαβε την αξία επτά ( 7 ) φορολογικών στοιχείων ( Τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων) συνολικής καθαρής αξίας 135.188,50€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ..... τα οποία έχουν κριθεί εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

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) Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν. 2523/1997 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου και όχι σε βάρος του αναίτιου σχετικά με την παράβαση, όπως ο προσφεύγων στην κρινόμενη περίπτωση, ο οποίος πραγματικά συναλλάχθηκε και πραγματικά θεώρησε το πρόσωπο του αντισυμβαλλομένου του ως τον συναλλαγέντα μετ' αυτού..

2) Στη κρινόμενη περίπτωση, η εικονικότητα του προσώπου της .....είναι κατά Νόμο Α.Κ. 160 ανυπόστατη καθώς, κατά την έκθεση του ελέγχου, βασίζεται σε άλλη άγνωστη στον προσφεύγοντα ειδική έκθεση ελέγχου, την οποία δεν γνωρίζει, δεν τον αφορά, δεν απάντησε, δεν του τέθηκε υπόψη και σε κάθε περίπτωση ως αναφερόμενο έγγραφο ( αν υπάρχει ) δεν συμπεριελήφθη στην ανωτέρω έκθεση.

3) Στη κρινόμενη περίπτωση, δεν υπήρχε από τον προσφεύγοντα σκοπός απόκρυψης ή προσαύξησης φορολογητέας ύλης.

4) Η από .....ανωμοτί εξέταση του προσφεύγοντος δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη, στην κρινόμενη υπόθεση καθώς αυτή δόθηκε στα πλαίσια της ποινικής διερεύνησης των εικονικών στοιχείων στον Εισαγγελέα Πρωτοδικών ....., σύμφωνα με την υπερνομοθετικής ισχύος διάταξη του άρθρου 14 παρ. 3 εδ. ζ του ν. 2467/1997 περί του δικαιώματος της μη αυτοενοχοποίησης του ατόμου.

5) Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας αναφορικά με την εικονικότητα του προσώπου της .....καθώς σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου αυτή συνάγεται από παραπομπή σε άλλα έγγραφα τα οποία ούτε μνημονεύονται στην ανωτέρω έκθεση, ούτε αφορούν τον προσφεύγοντα ούτε μπορεί να αντικρούσει κατ' αυτών .

6) Επικουρικά όλων των παραπάνω και στην απευκταία περίπτωση που ο προσφεύγων κριθεί υπαίτιος αποδοχής εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων, η φορολογική διοίκηση πρέπει να εφαρμόσει τον νόμο ως κάτωθι:

Α) Ως προς τον με αριθμ. ....προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ ο προσφεύγων αποδέχεται το επιβληθέν σε βάρος του πρόστιμο ποσού 7.435,20 € ( 14.870,40 X ½) υπό την ρητή επιφύλαξη του ουσιαστικού μέρους της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής.

Β) Ως προς την με αριθμ. ....προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, με την οποία επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 16.511,28 €, η ανωτέρω Πράξη είναι άκυρη καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, εφόσον η εικονικότητα των στοιχείων ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, δεν επιβάλλεται πρόστιμο στους αγρότες – λήπτες των στοιχείων.

Στην εν λόγω περίπτωση σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 10 εδ. γ του ν. 2523/1997, πρέπει να επιβληθεί στον προσφεύγοντα πρόστιμο ως λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή μέρος αυτής, ως αγρότη ειδικού καθεστώτος, ίσο προς 293,00€ για κάθε εικονικό φορολογικό στοιχείο που έλαβε, με ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 1 και αριθμητική τιμή 1.

Επικουρικά των ανωτέρω, από την παράβαση της πράξεως, μέχρι την επιβολή του ανωτέρω προστίμου ίσχυσαν διάφορες κυρώσεις και συνεπώς επειδή επεικέστερη είναι εκείνη που ανωτέρω αναφέρεται, δεν πρέπει να επιβληθεί στον προσφεύγοντα κανένα πρόστιμο.

Γ) Ως προς τον με αριθμ. ....προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, με τον οποίο καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος αγρότη ειδικού καθεστώτος, Φ.Π.Α. ποσού 14.870,40 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 17.844,48 €, επειδή ισχύει η γενική αρχή της επεικέστερης κύρωσης σε περίπτωση ισχύος διαδοχικών διατάξεων από το χρόνο τέλεσης έως τον χρόνο επιβολής της κύρωσης, ο προσφεύγων ζητά για την ανωτέρω περίπτωση, την επιβολή προστίμου 50% του ανωτέρω καταλογισθέντος Φ.Π.Α., ήτοι ποσό 7.435,20 € ( 14.870,40 X 50% ) .

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: α) υπό την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 58<sup>Α</sup> του Ν. 4174/2013 με τις οποίες ορίστηκε ότι για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1) Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό ( 50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, και β) της γενικής αρχής της επιβολής της επεικέστερης κύρωσης που ανωτέρω αναφέρθηκε, συνάγεται ότι στην περίπτωση της επιβολής κύρωσης στην παραβίαση της διάταξης του άρθρου 49 ν. 2859/2000, είναι προτιμητέος υπό την έννοια της επεικέστερης κύρωσης το πρόστιμο του άρθρου 58<sup>Α</sup> ν. 4174/2013 και όχι ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 παρ. 2 ν. 2523/1997.

**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** με τις διατάξεις του άρθρου 19§ 4 εδάφιο 1ο ν. 2523/97 ορίζεται ότι :

«4. Εικονικά 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. »

**Επειδή**, στις από .....εκθέσεις: α) ελέγχου ΚΒΣ, β) μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (αγροτών ειδικού καθεστώτος ν. 2859/2000) και γ) ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 Ν. 2523/1997 και Ν. 4174/2013), της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, .....λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτουν οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής ότι:

1) οι ατομικές επιχειρήσεις, εκδότριες των υπό κρίση τιμολογίων, όπως αυτά αναφέρονται στις ανωτέρω εκθέσεις, α) ..... και β) ..... είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτες,

2) τα επίμαχα τιμολόγια είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη,

3) ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε α) ένα (1) φορολογικό στοιχείο (No ...../14-12-2010 Εκκαθάριση ) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ....., εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για συναλλαγές, καθαρής αξίας 29.927,80 € και β) επτά ( 7 ) φορολογικά στοιχεία (Τιμολογία αγοράς αγροτικών προϊόντων) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ....., εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 135.185,50 €.

4) ο προσφεύγων έλαβε επιστροφή ΦΠΑ χωρίς να δικαιούται ποσού 14.870,40 €, €, κατά το έτος – χρήση 2010, βάσει των επίμαχων ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης .....συνολικής καθαρής αξίας 135.188,50 €.

Συγκεκριμένα ως προς τον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου ( Εκκαθάρισης ) .....στην ως άνω έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., αναφέρεται ότι, ο ίδιος ως φυσικό πρόσωπο 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 προκύπτει ότι η 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..

Στο σημείο αυτό να σημειωθεί ότι, ως προς την ως άνω περιγραφείσα και ληφθείσα από τον προσφεύγοντα Εκκαθάριση εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης .....από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. ( σελίδα 10 ) προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Έκτακτη

Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α. με αριθμ. ....../16-06-2011 με την οποία εμφανίζονταν υπόχρεος σε καταβολή ποσού αξίας 3.291,73 € που αντιστοιχεί στην αξία Φ.Π.Α. της ως άνω εκκαθάρισης. Με το με αριθμ. .... Διπλότυπο Είσπραξης ο προσφεύγων κατέβαλε στο Δημόσιο το ανωτέρω ποσό Φ.Π.Α. συν τις νόμιμες προσαυξήσεις.

Ως προς την εκδότρια των υπόλοιπων επίμαχων φορολογικών στοιχείων ( Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων ) ....., από την από .....έκθεση ελέγχου των ελεγκτών της Π.Δ. Σ.Δ.Ο.Ε. Πελοποννήσου Υποδιεύθυνσης .....Τμήμα Ε.Φ.Κ., α) .....και β) .....με ελεγχόμενη την ως άνω εκδότρια, τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της οποίας έλαβε υπόψη ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, και η οποία μνημονεύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. προκύπτει ότι, κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε την 08-05-2012 ημέρα Τρίτη και ώρα 13.00΄ στην έδρα της ως άνω εκδότριας επιχείρησης στη .....από τους ανωτέρω ελεγκτές, αυτή βρέθηκε κλειστή. Από τον φορολογικό έλεγχο που ακολούθησε προέκυψε ότι η ανωτέρω ατομική επιχείρηση δεν εκπλήρωσε καμία από τις φορολογικές της υποχρεώσεις. Συγκεκριμένα κατόπιν σχετικής Πρόσκλησης προσκόμισε στον έλεγχο α) τις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ετών 2009,2010,και 2011 καθώς και την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2012 οι οποίες ήταν μηδενικές, β) το με πράξη θεώρησης ..... βιβλίο εσόδων – εξόδων με καταχωρημένα τα φορολογικά στοιχεία μέχρι τον Αύγουστο του έτους 2006, γ) δεν προσκόμισε λόγω απώλειας πέντε στελέχη ( 5 ) μπλόκ των πενήντα ( 50 ) φύλλων ΤΙΜ. ΠΩΛ. – Δ.Α. και πέντε στελέχη ( 5 ) μπλόκ των πενήντα ( 50 ) φύλλων Τιμολογίων Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων και δ) εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 506.339,50 € για την αγορά αγροτικών προϊόντων στην κρινόμενη χρήση 2010, καθώς ο τρόπος διακίνησης των εμπορευμάτων ( αγροτικά προϊόντα) εμφανίζεται να πραγματοποιείται με φορτηγό ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας το οποίο διέθετε ωφέλιμο φορτίο 8.280 κιλά ενώ τα κιλά που αναγράφονται ότι μεταφέρθηκαν με τα επίμαχα Δελτία Αποστολής Τιμολόγια Αγοράς αγροτικών προϊόντων ανέρχονται μέχρι και 32.500 και συγκεκριμένα : 1) ΔΑ- ΤΑ ....., 4.838 κιλά ντομάτες , 2) ΔΑ- ΤΑ ....., 22.000 κιλά ντομάτες, 3) ΔΑ- ΤΑ ....., 30.500 κιλά ντομάτες, 4) ΔΑ- ΤΑ ....., 28.000 κιλά ντομάτες και 4.000 κιλά μελιτζάνες, 5) ΔΑ- ΤΑ ....., 18.000 κιλά ντομάτες και 2.500 κιλά μελιτζάνες, 6) ΔΑ- ΤΑ ....., 20.000 κιλά ντομάτες και 8.000κιλά καρπούζι, 7) ΔΑ- ΤΑ ....., 8.860 κιλά ντομάτες και 4.350 κιλά πατάτες, 8) ΔΑ- ΤΑ ....., 420 κιλά ντομάτες, 800 κιλά πατάτες, και 300 κιλά αγγούρια, 9) ΔΑ- ΤΑ ....., 250 κιλά ντομάτες, 450 κιλά πατάτες, 300 κιλά αγγούρια και 420 κιλά καρπούζι, 10) ΔΑ- ΤΑ ....., 1.050 κιλά πατάτες, 30 κιλά μελιτζάνες και 1.300 κιλά καρπούζι, 11) ΔΑ- ΤΑ .....450 κιλά ντομάτες, 12) ΔΑ- ΤΑ ....., 230 κιλά ντομάτες, 450 κιλά πατάτες, 200 κιλά αγγούρια και 450 κιλά καρπούζι και 13) ΔΑ- ΤΑ ....., 1.616 κιλά ντομάτες και 400 κιλά αγγούρια. Επίσης η με αριθμ. ....Εκκαθάριση αναφέρεται σε πώληση από τον προσφεύγοντα 58.500 κιλών πατάτας και με αριθμ. ....Εκκαθάριση αναφέρεται σε πώληση από τον ίδιο 4.838 κιλών ντομάτας.

Για τις ανωτέρω φερόμενες ως αγορασθείσες ποσότητες αγροτικών προϊόντων η ανωτέρω ελεγχόμενη δεν έχει εκδώσει ούτε ένα τιμολόγιο πώλησης και ο ισχυρισμός του συζύγου της ότι τα πουλούσε σε Βούλγαρους

εμπόρους δεν ευσταθεί καθώς πέραν των άλλων δεν έχει υποβληθεί στο αρμόδιο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. δήλωση για την έναρξη δραστηριότητας ενδοκοινοτικών συναλλαγών( VIES).

Ο ως άνω φορολογικός έλεγχος στην .....πραγματοποιήθηκε από το ΣΔΟΕ Πελοποννήσου με την αριθμ .....εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας, κατόπιν της από .....Εισαγγελικής Παραγγελίας του Εισαγγελέα Πρωτοδικών .....

**.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,** σε κάθε περίπτωση όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, πριν από την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων κοινοποίησε στις ..... στον προσφεύγοντα το από .....Σημείωμα διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 62 του ν. 4174/25013 με επισυναπτόμενες τις σχετικές προσωρινές πράξεις, με το οποίο γνώρισε στον προσφεύγοντα τις διαπιστώσεις της περί λήψης εικονικών στοιχείων και στο οποίο γίνεται και αναφορά τόσο στην έκθεση του τμήματος έρευνας του ΣΔΟΕ Πελοποννήσου όσο και στις ως άνω περιγραφόμενες διαπιστώσεις ελέγχου ως προς την δεύτερη εκδότρια των επίμαχων στοιχείων ..... Με το ανωτέρω Σημείωμα ο προσφεύγων καλείτο εντός είκοσι ημερών από την επομένη της παραλαβής του να υποβάλλει εγγράφως στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, και επομένως ο προσφεύγων, είχε την δυνατότητα να ζητήσει από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ οποιοδήποτε στοιχείο ως προς τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην εκδότρια των επίμαχων στοιχείων .....

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας αναφορικά με την εικονικότητα του προσώπου της ....., καθώς η έκθεση του ελέγχου, βασίζεται σε άλλη άγνωστη σε αυτόν ειδική έκθεση ελέγχου, την οποία δεν γνωρίζει, δεν τον αφορά, δεν απάντησε, δεν του τέθηκε υπόψη, είναι αβάσιμος.

**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** οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ την 08-09-2016 ήτοι μετά την κατάθεση του ανωτέρω νόμου ( 12-10-2015).

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι, ως προς την υπ' αριθμ. ....προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, ορθά ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επέβαλλε στον προσφεύγοντα, ως αγρότη του ειδικού καθεστώτος άρθρου 41 κώδικα ΦΠΑ, πρόστιμο ποσού 16.511,28 ευρώ για την λήψη οκτώ ( 8 ) εικονικών στο πρόσωπο του εκδότη εικονικών στοιχείων καθαρής αξίας 165.113,30 € εφαρμόζοντας τις διατάξεις της περιπτ. ε' της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ήτοι  $165.113,30 \times 10\%$ , και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη επιβολής προστίμου στην εν λόγω περίπτωση ή επικουρικά για την επιβολή προστίμου ποσού 293,00 € για την λήψη κάθε φορολογικού στοιχείου είναι αβάσιμοι.

Επί του ισχυρισμού του προσφεύγοντος, ως προς την υπ' αριθμ. ....προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000, περί εφαρμογής επεικέστερου νόμου ( άρθρο 58<sup>Α</sup> ν. 4174/2013 ) και του αιτήματος του για την επιβολή στην συγκεκριμένη πράξη προστίμου 50% του καταλογισθέντος Φ.Π.Α., ήτοι ποσό 7.435,20 € ( 14.870,40 X 50%).

**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 τριάμισι 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** στο άρθρο 58<sup>Α</sup>§§1, 2, 3 και 4 του ν. 4174/2013 [όπως προστέθηκε με το άρθρο 3§8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17/10/2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου], ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.
2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.
3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.
4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.»

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 7§1, «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 ορίζεται :

«1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.»

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αβάσιμα, καθώς η υπό κρίση περίπτωση δεν εμπίπτει στις επικαλούμενες διατάξεις του ν.4337/2015.

**Επειδή**, με την υπ' αριθμ. ....προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. ε' της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, οι ισχυρισμοί του, ότι δεν υπήρχε από την πλευρά του σκοπός απόκρυψης ή προσαύξησης φορολογητέας ύλης και ότι θεώρησε το πρόσωπο του αντισυμβαλλομένου του ως τον συναλλαγέντα, προβάλλονται αλυσιτελώς. .

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από .....οικείες εκθέσεις της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, ....., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του ....., Α.Φ.Μ. ....

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2010-31/12/2010:

**1). Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ. ε του ν. 4337/2015 ποσού : 16.511,28 €**

**2). Φ.Π.Α.**

|                                         |                    |
|-----------------------------------------|--------------------|
| Διαφορά φόρου ( Φ.Π.Α )                 | 14.870,40€         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 17.844,48 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>32.714,88 €</b> |

**3) . Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 :  $(14.870,40 \times \frac{1}{2})$  ποσού: **7.435,20 €****

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  
Ο/Η 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.