



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α 3

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 26-02-2019

Αριθμός απόφασης: **740**

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

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

δ. Του άρθρου 6 Της αριθμ. 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 του Υπουργείου Οικονομικών 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) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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' / 1.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/29-10-2018 ενδικοφανή προσφυγή του

..... του, ΑΦΜ :....., με έδρα τον

δήμο, θέση, κατά των Α) υπ' αριθ'/18 Οριστικής

Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολ. Έτους 2015 , υπ' αριθ'/18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολ. Έτους 2016 και υπ' αριθ'/18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολ. Έτους 2017 και

B) της υπ' αριθ'/18 ΠΕΠ Αρθ. 54 ν.4174/13 φορολ. Έτους 2015 , της υπ' αριθ'/18 ΠΕΠ Αρθ. 54 ν.4174/13 φορολ. Έτους 2016 και της υπ' αριθ'/18 ΠΕΠ Αρθ. 54 ν.4174/13 φορολ. Έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΝΙΚΟΛΑΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/29-10-2018 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 υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α επιβλήθηκε για το διάστημα από 01-01-2015 έως 31-01-2015 αναλογούν Φ.Π.Α **2.211,68 €** (2164,39 + 47,29) , πρόστιμο άρθρου 58/58^Α Κ.Φ.Δ ύψους **1.105,84 €** .
- 2) Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, για την φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο και με την υπ αριθμό/2018 πράξη επιβλήθηκε κατ άρθρο 54 του Ν.4174/2013 συνολικό **πρόστιμο 400,00 €** για υποβολή ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση επιβολής φόρου .
- 3) Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-30/06/2017 μειώθηκε το πιστωτικό μου υπόλοιπο και καταλογίστηκε για το δεύτερο τρίμηνο του 2017 ποσού 1.462,02 € , για δε το πρώτο τρίμηνο μου επιβλήθηκε με την υπ αριθμό/2017 πράξη επιβολής προστίμου κατ άρθρο 54 του Ν 4174/2013 πρόστιμο 100,00 € για υποβολή ανακριβούς δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει η υποχρέωση καταβολής φόρου .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση, των ως άνω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19-09-2018 έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες δεν τεκμηριώνονται επαρκώς από τον έλεγχο, με βάση αντικειμενικά στοιχεία. και είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και δέον να ακυρωθούν.
- 2) Η αρχή που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, έκρινε όλως αορίστως και χωρίς επαρκή αιτιολογία ότι η κατασκευή του θερμοκηπίου του έγινε από τον , ότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία και εξέπεσε φόρου προστιθέμενης αξίας δαπανών χωρίς να υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης με συνέπεια να μην αποδοθεί ο ΦΠΑ εκρών και να μην μειωθεί ο ΦΠΑ των εισροών χωρίς να αναφέρει ειδικότερες περί του τούτου αιτιάσεις .
- 3) Το προσβαλλόμενο φύλλο έλεγχου δεν φέρει επί του σώματος αυτού τις διατάξεις που επιβάλλουν τον συγκεκριμένο στο επίδικο χρονικό διάστημα συντελεστή του ΦΠΑ. και από κανένα στοιχείο της έκθεσης μερικού ελέγχου ή των δυνάμει αυτής εκδοθέντων πράξεων δεν προκύπτει πόσος ήταν ο φόρος προστιθέμενης αξίας κατά το επίδικο διάστημα .
- 4) Με την υπ αριθμό/2015 προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα όλως απαράδεκτως πρόστιμο 750 ευρώ για μη έκδοση -3- παραστατικών στοιχείων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 54 περίπτωση θ σε συνδυασμό με την παράγραφο 2 περ. γ οι οποίες διατάξεις έχουν καταργηθεί με το άρθρο 3 παρ.2 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015 και για το λόγο αυτό καθίσταται η εν λόγω πράξη ακυρωτέα .
- 5) Η Διοίκηση εσφαλμένως έκρινε με έμμεσες τεχνικές ότι ο προσφεύγων δεν είχε εκδώσει παραστατικά ενώ ο ίδιος ισχυρίζεται ότι είχαν εκδοθεί φορτωτικές και δελτία αποστολής αγροτικών προϊόντων με αόριστο ως αποδέχεται προορισμό την Αθήνα . Εκτός δε τούτου η έκδοση φορτωτικών για μια αναφερόμενη σε αυτά ποσότητα αγροτικών προϊόντων δεν συνεπάγεται ότι η ίδια ποσότητα διατίθεται προς πώληση αφού μέρος των προϊόντων καταστρέφονται κατά την μεταφορά .
- 6) Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με τις διοικητικές πράξεις επιβλήθηκαν σε βάρος του υπέρογκα πρόστιμα ενώ αποδείχθηκε ότι αυτός δεν είχε σκοπό να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αφού ο ίδιος προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία που του ζητήθηκαν στην Δ.Ο.Υ ΑΓ.ΝΙΚΟΛΑΟΥ στα πλαίσια επιστροφής Φ.Π.Α , αν και είναι καθ όλα καταχρηστικό , υπέρμετρο και αντίθετο άκρως με την αρχή της αναλογικότητας και της επιεικειάς

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποδείξει εγγράφως τους ισχυρισμούς του.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποδείξει εγγράφως τους ισχυρισμούς του

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς [...].»

Επειδή, με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκαν περαιτέρω τα εξής: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά να κληθεί να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποδείξει εγγράφως τους ισχυρισμούς του. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 Ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, τον προσφεύγοντα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως (και όχι προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος) ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε κρίνεται απαραίτητο να κληθεί ο

προσφεύγων να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς ούτε πολύ περισσότερο συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος εξαιρετικός λόγος, ώστε κατ' εξαίρεση να πρέπει να κληθεί ο προσφεύγων να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, για να εκφράσει τις απόψεις του, πολλώ δε μάλλον που ο προσφεύγων προβάλλει αυτό το αίτημα, προκειμένου να αποδείξει (εγγράφως) τους ισχυρισμούς του ενώπιον της Υπηρεσίας μας, κάτι που δεν προβλέπεται από τις προαναφερθείσες εφαρμοστέες διατάξεις, αφού η απόδειξη των όποιων ισχυρισμών των προσφευγόντων προσώπων ενώπιον της Υπηρεσίας μας γίνεται κατ' εξοχήν με έγγραφα που συνυποβάλουν μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή τους, εκτός αν πρόκειται για νέα στοιχεία, κάτι όμως που, εν προκειμένω, δεν προβάλλεται από τον προσφεύγοντα. Για όλους τους παραπάνω λόγους, το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποδείξει εγγράφως τους ισχυρισμούς του, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμο.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, στο Κεφάλαιο « Διαπιστώσεις ελέγχου » της από 19-09-2018 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4174/1023(Κ.Φ.Δ.) και Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΝΙΚΟΛΑΟΥ που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων , λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι, **Α)** για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015 ο προσφεύγων υπέπεσε στις φορολογικές παραβάσεις της μη έκδοσης σε πέντε (5) περιπτώσεις Τιμολογίων, σε διακεκριμένους πελάτες του για την πώληση αγαθών συνολικής αξίας 45.502,35 € πλέον ΦΠΑ 5.915,30 €, **Β)** για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2016 μη έκδοση από τον προσφεύγοντα, σε τέσσερις (4) περιπτώσεις Τιμολογίων, σε διακεκριμένους πελάτες της για την πώληση αγαθών συνολικής αξίας 29.621,57 € πλέον ΦΠΑ 3.850,81 €. και **Γ)** για την φορολογική περίοδο 01/01-30/6/2017 σε μη έκδοση, σε τρεις (3) περιπτώσεις Τιμολογίων, σε διακεκριμένους πελάτες της για την πώληση αγαθών συνολικής αξίας 22.490,80 €

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη στοιχειοθέτησης των επίμαχων παραβάσεων από την φορολογική αρχή, είναι αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή από το φάκελο που τέθηκε στην διάθεση της Υπηρεσίας μας δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο ότι ο έλεγχος θεώρησε ότι μη νόμιμα εκτέσθηκε ο ΦΠΑ δαπανών, χωρίς να υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης.

Επειδή ο ΦΠΑ δαπανών για την χρηματοδότηση της κατασκευής θερμοκηπίου, όπως φαίνεται και στην επισυναπτόμενη έκθεση ελέγχου, εκτέσθη κανονικά και ο έλεγχος απλώς διαπίστωσε ότι η χρηματοδότηση της κατασκευής του θερμοκηπίου, έγινε από τον του μέσω των δικών του τραπεζικών λογαριασμών και όχι από τον ίδιο τον προσφεύγοντα. Εξ αυτού του λόγου άλλωστε ο

έλεγχος αποφάνθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής φόρου δωρεάς, και ως εκ τούτου εκδόθηκε σχετική εντολή ελέγχου.

Για τους ως άνω αναφερόμενους λόγους ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, είναι αβάσιμος

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή τόσο στην σχετική έκθεση ελέγχου όσο και στις προσβαλλόμενες πράξεις αναγράφεται αναλυτικά το ποσοστό ΦΠΑ πού ίσχυε κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1252/20-11-15 της ΓΓΔΕ οι παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων (παρ.1 περ. θ') μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, οι οποίες διαπράχθηκαν μετά την έναρξη του εν λόγω νόμου, ήτοι από τις 17-10-2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Επειδή οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μία ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις πού διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54. Αντίθετα τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' εξακολουθούν να επιβάλλονται για παραβάσεις πού διαπράχθηκαν έως και 16-10-2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσης τους.

Επειδή ορθώς επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα το ανωτέρω πρόστιμο καθώς πρόκειται για μη έκδοση τριών (3) τιμολογίων με ημερομηνίες : 15-3-2015, 15-7-2015 και 15-8-2015, δηλαδή πριν από τις 16-10-2015 και τυγχάνει εφαρμογής η περίπτωση θ' της παρ. 1 του Ν. 4174/2013. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 8 του Ν.4308/2014 (περί Ε.Λ.Π.) η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποσπελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

- α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,
- β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και
- γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 1 έως 5 του Ν.4308/2014 (περί Ε.Λ.Π.) τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας

Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

Επειδή, όπως αναφέρεται αναλυτικά στο Κεφάλαιο 4.3.2 ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ο έλεγχος διαπίστωσε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας χρησιμοποιώντας τις παραδεκτές μεθόδους της ελεγκτικής επιστήμης. Ειδικότερα διαπίστωσε ότι στο βιβλίο εξόδων υπήρχαν καταχωρήσεις για δαπάνες φορτωτικών λόγω αποστολής αγροτικών προϊόντων στην Αθήνα ενώ δεν υπήρχαν οι ανάλογες καταχωρήσεις στο βιβλίο εσόδων της επιχείρησης. Έτσι για την διαχειριστική περίοδο 01-01-2015 έως 31-12-2015 κρίθηκε ότι όλη η ποσότητα αγροτικών προϊόντων που εστάλη στην Αθήνα θεωρείται ότι διατέθηκε χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 01-01-2016 έως 31-12-2016 και 01-01-2017 έως 30-06-2017 προέκυψαν διαφορές μεταξύ των ποσοτήτων που στάλθηκαν με δελτία αποστολής και αυτών που πωλήθηκαν με τιμολόγια έως και τις 15 του επόμενου μηνός. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η νομοθετική διάταξη, που επιτρέπει επιμέτρηση της κυρώσεως σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση ανάλογα με το είδος της παραβάσεως δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και το Κοινοτικό Δίκαιο αρχή της αναλογικότητας, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο, ούτε η κύρωση υπερακοντίζει το σκοπό του νόμου που αποβλέπει, πέραν της ικανοποίησης του Δημοσίου με την είσπραξη των διαφυγόντων δασμών και λοιπών φόρων και τελών, στον κολασμό του παραβάτη, ως και στην αποτροπή από την διάπραξη στο μέλλον παρομοίων παραβάσεων (ΣτΕ 3005/2007, 1217/2006 7μ., πρβλ. 990/2004 Ολομ.), τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο

. **Επειδή**, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και συγκαταλέγεται, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, μεταξύ των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου

Επειδή σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (Σ.τ.Ε. 990/2004 Ολομ.).

Επειδή ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων συνέλεξε τις μέσες τιμές των αγροτικών προϊόντων που διακινήθηκαν με Δελτία Αποστολής στους διακεκριμένους πελάτες του προσφεύγοντος αντλώντας κατά περίπτωση πληροφορίες από την ιστοσελίδα της Πανελλήνιας Ομοσπονδίας Εμπόρων Οπωρολαχανοπωλών και ειδικότερα από την Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών, τον Αγροτικό Συνεταιρισμό «.....», τον Αγροτικό Συνεταιρισμό παραγωγών ΚΑΙ, ενέργειες οι οποίες κρίνονται ότι έγιναν από την Φορολογούσα Αρχή σύμφωνα με τις παραδεκτές μεθόδους της ελεγκτικής επιστήμης.

Επειδή, στις προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΝΙΚΟΛΑΟΥ γίνεται περιγραφή των παραβάσεων, αναφέρεται το πλήθος αυτών, αναγράφονται οι διατάξεις οι οποίες παραβιάστηκαν καθώς και οι διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΝΙΚΟΛΑΟΥ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 αριθμ. πρωτ. /29-10-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ. με έδρα τον δήμο, θέση,

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

Φορολογικό έτος : 01/01-31/12/2015

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α

αναλογών Φ.Π.Α 2.211,68 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^Α Κ.Φ.Δ 1.105,84 € σύνολο:3.317,52 €
Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 : 850,00 €
Συνολική οφειλή φορολογικού έτους :4.167,52 €

Φορολογικό έτος : 01/01-31/12/2016

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α

αναλογών Φ.Π.Α 6.309,94 €

συνολο:6.309,94 €

Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 : 400,00 €

Συνολική οφειλή φορολογικού έτους :6.709,94 €

Φορολογικό έτος : 01/01-30/06/2017

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α

αναλογών Φ.Π.Α 1.462,02 €

συνολο:1.462,02 €

Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 : 100,00 €

Συνολική οφειλή φορολογικού έτους : 1.562,02 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).