



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 09/05/2017

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός Απόφασης: 2819

**Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
ΦΑΞ : 2131604567**

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.
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 09/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ. κατά : 1) Της υπ' αριθμ. /22-11-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθ. 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας. 2) Της υπ' αριθμ. /22-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας. 3) Της υπ' αριθμ. /22-11-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθ.55 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις : 1) υπ' αριθμ. /22-11-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθ. 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, 2) υπ' αριθμ. /22-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, 3) υπ' αριθμ. /22-11-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθ.55

του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις σχετικές Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./22-11-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 951,20 €, 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 στη λήψη από την προσφεύγουσα ενός (1) φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων) εκδόσεως της επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ., πλαστού και εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ως προς τη συναλλαγή, καθαρής αξίας 9.512,00 € πλέον ΦΠΑ ποσού 1.046,32 €.

2) Με την υπ' αριθμ./22-11-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας αγρότισσας ειδικού καθεστώτος, διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 1.046,32 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 1.255,58 €, ήτοι συνολικό ποσό 2.301,90 €, 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 υπ' αριθμ./22-11-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού ύψους 523,16 €, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, βάσει του πορίσματος των από 22-11-2016 εκθέσεων: α) Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), β) Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ και γ) Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας. Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν των με αριθμ./2012 και/2016 εντολών ελέγχου, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, οι οποίες εξεδόθησαν

συνεπεία του με αριθμ. πρωτ./17-11-2011 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφ. Δ/σης Στερεάς Ελλάδος, σύμφωνα με το οποίο ο εκδότης «.....» του προαναφερόμενου φορολογικού στοιχείου είναι εικονική επιχείρηση.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα, αγρότης ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του ν.2859/2000, υπέβαλλε μέσω του Αγροτικού Συνεταιρισμού την υπ'αριθμ./13-03-2011 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. Αγροτών του άρθ. 41 του Ν. 2859/2000. Στη συνέχεια, με την υπ'αριθμ./2011 απόφαση επιστροφής Φ.Π.Α. αποδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στον Αγροτικό Συνεταιρισμό ποσό Φ.Π.Α. 1.046,32 ευρώ που αφορούσε την ανωτέρω αίτηση της προσφεύγουσας για τα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων που είχε συμπεριλάβει σ' αυτή, μεταξύ των οποίων ήταν και το υπ' αριθμ,/11-12-2010 Τιμολόγιο, αξίας 9.512,00 ευρώ, (ήτοι ποσότητα 32.800 κιλών σιταριού Χ 0,29 ευρώ) εκδόσεως της επιχείρησης «.....».

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Με δημόσιο έγγραφο (Ο.Σ.Δ.Ε.) αποδείχθηκε η καλλιέργεια 44,5 στρεμμάτων σκληρού σιταριού από την ίδια κατά το έτος 2010.
- Η πώληση της ποσότητας των 32.500 κιλών σιταριού ήταν πραγματική λόγω της στρεμματικής απόδοσης των 700 κιλών που είχε.
- Το υπ'αριθμ./11-12-2010 τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων που εξέδωσε ο παραδόθηκε στην ίδια με νόμιμη θεώρηση και κατά συνέπεια δεν μπορούσε να γνωρίζει ότι δεν είχε καταχωρηθεί σε αυτό σχετική πράξη θεώρησης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- Η αιτιολογία που περιέχεται στην Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου, ότι δήθεν η μέγιστη στρεμματική απόδοση σιταριού δεν υπερβαίνει τα 500 κιλά και άρα η μέγιστη ποσότητα που θα μπορούσε να παράξει δεν υπερέβαινε τα 22.250 κιλά, είναι ελλιπής και αόριστη, καθότι τα 500 κιλά αφορούν στρεμματική απόδοση κατά μέσο όρο, οπότε η στρεμματική απόδοση των 700 κιλών, ως ανώτερη είναι πραγματική.
- Ουδεμία άλλη πώληση του ιδίου αγροτικού προϊόντος (σιτάρι) υπήρξε ή αποδείχθηκε για το έτος 2010. Κατά συνέπεια, η ως άνω και μοναδική πώληση του αγροτικού προϊόντος – σιταριού δεν μπορεί να εμφανίζεται ως δήθεν ανύπαρκτη και εικονική και μάλιστα στο σύνολό της.
- Επικαλείται την υπ'αριθμ. 134/2016 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου προκειμένου να επικαλεστεί καλοπιστία.

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, 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), β)....., γ)....., δ).....

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 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, στο άρθρο 48 παρ. 1,2 και 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν.

Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

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

«δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι].

Κατά το άρθρο 7 παρ.8 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015: " Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων".»

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 τριάντα τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης. Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι επιβάλλονται τόσο στην προσωρινή όσο και στην εκκαθαριστική δήλωση, καθώς και στις δηλώσεις αποθεμάτων των παραγράφων 11 και 12 των άρθρων 32 και 33 αντίστοιχα του ν.1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α'). Απαγορεύεται η με οποιονδήποτε τρόπο επίρριψη του πρόσθετου φόρου από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταλογίζεται στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έτυχαν επιστροφής χωρίς να τον δικαιούνται, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο για την ανακριβή δήλωση.»

«4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από τον ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε υποβάλλει μέσω του Αγροτικού Συνεταιρισμού την υπ' αριθμ. /13.03.2011 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. αγροτών χρήσης 2010.

Με την υπ' αριθμ. /2011 απόφαση επιστροφής Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. αποδόθηκε στον Αγροτικό Συνεταιρισμό ποσό Φ.Π.Α. 1.046,32 € για τη χρήση 2010, το οποίο αφορούσε την ανωτέρω αίτηση της προσφεύγουσας για το τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων που είχε συμπεριλάβει σε αυτό.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα είχε συμπεριλάβει για τη χρήση 2010 το υπ' αριθμ. /11.12.2010 δελτίο αποστολής- τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων συνολικής αξίας 9.226,64 € με εκδότη τον, έμπορο αγροτικών προϊόντων με έδρα τη Θήβα, σύμφωνα με το οποίο φέρεται να πώλησε στον ανωτέρω σιτάρι 32.800 κιλών που καλλιεργήθηκε σε έκταση 44,5 στρεμμάτων, ενώ η μέση στρεμματική απόδοση ανέρχεται σε 500 κιλά. Άρα, η μέγιστη ποσότητα που θα μπορούσε να παράξει η ελεγχόμενη σύμφωνα με τη Δ/ση Γεωργίας Καρδίτσας ήταν 22.250 κιλά (44,5 x 500).

Επιπλέον, και σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, η συναλλαγή ήταν εικονική, επειδή ο φερόμενος ως εκδότης ήταν παντελώς αμέτοχος, ήτοι δεν πραγματοποίησε ποτέ την επίδικη συναλλαγή, ενώ κατονόμασε ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο τον, που διοργάνωσε την επιχείρηση έναρξης εργασιών, θεώρησης βιβλίων και στοιχείων και έκδοσης του επίδικου φορολογικού στοιχείου.

Επίσης, το επίδικο τιμολόγιο δεν είχε θεωρηθεί ποτέ στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ενώ δεν αναγραφόταν ούτε ο αριθμός του μεταφορικού μέσου με το οποίο είχε πραγματοποιηθεί η επίδικη συναλλαγή. Συν τοις άλλοις, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ποτέ αποδεικτικά στοιχεία ούτε τραπεζικά έγγραφα που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Επειδή, για τον, φερόμενο ως εκδότη του υπό κρίση τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων με αριθμ./11.12.2010, διαπιστώθηκε, μετά από ελέγχους που πραγματοποίησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ.νσης Στερεάς Ελλάδος, ότι έκανε έναρξη εργασιών την 6-12-2007 υποβάλλοντας στη Δ.Ο.Υ. Θηβών την με αριθ./6-12-07 δήλωση έναρξης εργασιών, Α.Φ.Μ., με αντικείμενο δραστηριότητας χονδρικό εμπόριο φρούτων & λαχανικών και έδρα, Θήβα, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Θηβών.

Την 17-12-2007 προέβη σε θεώρηση των παρακάτω βιβλίων και στοιχείων στη Δ.Ο.Υ. Θηβών:

α) Βιβλίο εσόδων-εξόδων χειρόγραφο με Π.Θ. και αρίθμηση 1-49 β) 1 μπλοκ Τιμολόγιο πώλ. αγαθών - Δ. Α. με Π.Θ. και αρίθμηση 1-50 γ) 1 μπλοκ Τιμολόγιο αγοράς αγρ. προϊόντων με Π.Θ. και αρίθμηση 1-50 δ) 1 μπλοκ Δελτίο αποστολής με Π.Θ. και αρίθμηση 1-50.

Εκτός των παραπάνω δεν προέβη σε θεώρηση άλλων βιβλίων και στοιχείων.

Στο με Α.Π./20-3-09 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Θηβών που απευθύνεται στην ΥΠΕΕ Π.Δ. Κρήτης αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα για την επιχείρηση του

«Δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικ. έτος 2008. Δεν υπέβαλλε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ. Υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις μόνο για το 4^ο τρίμηνο του 2007 και το Γ τρίμηνο του 2008.

Δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις και δεν έχει αποδοθεί ΕΛΓΑ.

Από αυτοψία που πραγματοποίησε υπάλληλος της ως άνω Υπηρεσίας την 14-7-2008, διαπιστώθηκε ότι στον χώρο που δηλώθηκε ως έδρα δεν λειτουργούσε επιχείρηση. Με υπεύθυνη δήλωση που συνέταξε ο ιδιοκτήτης του ακινήτου δηλώνει ότι στο διάστημα έως τον Απρίλιο του 2008 που παρέδωσε τα κλειδιά του καταστήματος, το κατάστημα παρέμεινε κλειστό.

Από σχετική έρευνα που διενεργήθηκε στη συνέχεια, εντοπίστηκε ο, ο οποίος, είναι κάτοικος και ο οποίος στην από 8/12/10 ανωμοτί κατάθεση του, δήλωσε ότι ο ίδιος δεν έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία σε παραγωγούς και κατονομάζει ως υποκρυπτόμενο τον, ο οποίος οργάνωσε και εκτέλεσε την όλη επιχείρηση έναρξης εργασιών, θεώρησης και έκδοσης στοιχείων, την μεσολάβηση του οποίου επιβεβαιώνει και ο λογιστής της επιχείρησης κ. Κατόπιν των ανωτέρω, κρίθηκε ότι τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από τον είναι : 1.Πλαστά, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 19 του ν. 2523/1997, διότι δεν έχουν θεωρηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και δεν έχει καταχωρηθεί σ'αυτή σχετική πράξη θεώρησής τους, αφού οι αύξοντες αριθμοί των τιμολογίων δεν συμπεριλαμβάνονται στα θεωρηθέντα από τη Δ.Ο.Υ.

2. Εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθ. 19 του ν.2523/1997, διότι η επιχείρηση ουδέποτε λειτούργησε στην έδρα της, ουδέποτε πραγματοποίησε τις συναλλαγές που περιγράφονται στα εν λόγω τιμολόγια, δεν είχε την υποδομή, τα μέσα, κλπ., για την πραγματοποίηση αυτών και ο ίδιος δηλώνει ότι ουδέποτε εξέδωσε τιμολόγια αγοράς προς αγρότες.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η πώληση των 32.800 κιλών είναι πραγματικό γεγονός είναι αόριστος, επειδή δεν αποδεικνύεται με κανένα στοιχείο, ενώ δεν μπορεί να θεωρηθεί ως απόδειξη η αναφορά της προσφεύγουσας ότι το χωράφι της είχε στρεμματική απόδοση 700 κιλών ανά στρέμμα, όταν η μέση απόδοση σύμφωνα με τη Δ/ση Γεωργίας είναι 500 κιλά το στρέμμα. Επομένως, η αναφερόμενη ποσότητα δεν αποτελεί αυθαίρετη κρίση του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., αλλά αποτελεί προϊόν απάντησης της Δ/σης Γεωργίας Καρδίτσας, η οποία είναι και η μόνη αρμόδια να απαντήσει για τη μέση στρεμματική απόδοση των αγροτικών προϊόντων. Εξάλλου, η απόκλιση μεταξύ μέσης τιμής και υποτιθέμενης απόδοσης είναι τόσο μεγάλη (200 κιλά), που δε δικαιολογείται από κανένα γεγονός, ούτε και η προσφεύγουσα προσκομίζει κάποιο έγγραφο που να αποδεικνύει ότι τη συγκεκριμένη χρονιά η μέση στρεμματική απόδοση των χωραφιών που παρήγαν σιτάρι ήταν αυξημένη λόγω καλών καιρικών συνθηκών κλπ. Επιπροσθέτως, ο ισχυρισμός ότι το επίδικο τιμολόγιο είχε νόμιμη θεώρηση όταν παραδόθηκε σ' αυτή και ότι σε κάθε περίπτωση δεν μπορούσε να γνωρίζει ότι αυτό δεν είχε καταχωρηθεί νόμιμα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, επειδή ο λήπτης πλαστού/εικονικού φορολογικού στοιχείου οφείλει να προβαίνει στις απαραίτητες ενέργειες, προκειμένου να διαπιστώσει ότι το ληφθέν φορολογικό στοιχείο φέρει όλα τα εξωτερικά τυπικά στοιχεία γνησιότητας, ιδιαίτερα μάλιστα στην επίδικη περίπτωση που ο εκδότης ήταν πρόσωπο εντελώς άγνωστο στην προσφεύγουσα.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τη συναλλαγή με την εκδότρια επιχείρηση απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθότι όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (ΣτΕ 505/2012, 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν

να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη του επίδικου στοιχείου, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από το πρόσωπο που φέρεται ως εκδότης του υπό κρίση τιμολογίου (πρβλ. ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία (τρόπο εξόφλησης, τρόπο μεταφοράς, κλπ.), τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές.

Επειδή, όσον αφορά στην αναφερόμενη από την προσφεύγουσα γνωμοδότηση του ΝΣΚ, αυτή ισχύει στις περιπτώσεις πραγματικών συναλλαγών με εικονικότητα στο πρόσωπο του εκδότη, γεγονός που δεν ισχύει στην υπό κρίση υπόθεση, επειδή η συναλλαγή δεν πραγματοποιήθηκε καθόλου για τους λόγους που προαναφέρθηκαν (δεν έγινε τραπεζική συναλλαγή, δεν μεταφέρθηκε το σιτάρι στην έδρα του αγοραστή, κλπ.). Επίσης, η γνωμοδότηση αναφέρεται σε καλή πίστη του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων, που επίσης δεν συντρέχει στην προκειμένη περίπτωση, επειδή η προσφεύγουσα συναλλάχθηκε με άγνωστο πρόσωπο το οποίο δεν είχε επαγγελματική έδρα, πράγμα το οποίο όφειλε να διερευνήσει από μόνη της.

Οπότε, στη συγκεκριμένη περίπτωση η προσφεύγουσα συναλλάχθηκε με συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και επομένως, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλής πίστης της λήπτριας, ούτε χρειάζεται η φορολογική αρχή να αποδείξει κάτι άλλο, πλην του συναλλακτικώς ανύπαρκτου εκδότη (βλ. ΣΤΕ 336/2015, 116/2013).

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω νομικά και πραγματικά περιστατικά οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης των υπό εξέταση προσβαλλόμενων πράξεων κρίνονται αβάσιμοι ως αναπτόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **09/01/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ

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

1) Υπ' αριθμ.//22-11-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

Ποσό Προστίμου : 9.512,00 ευρώ X 10% = 951,20 ευρώ

2) Υπ' αριθμ.//22-11-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 55 περ. δ' του ν.4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

Ποσό Προστίμου : ΦΠΑ εικονικών τιμολογίων 1.046,32 X 50% = 523,16 ευρώ

3) Υπ' αριθ.//22-11-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

<u>Διαφορά φόρου</u>	1.046,32 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	1.255,58 €
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>	2.301,90 €

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.