



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
& ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: 22-12-2016

Αριθμός απόφασης: 1656

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.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
 - 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.** Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε.** Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014

Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β΄ 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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».

η. 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.».

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

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

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ:, κατά των: α) υπ' αριθμόν οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' τριμήνου 2007, β) υπ' αριθμόν οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' τριμήνου 2008, γ) υπ' αριθμόν οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' τριμήνου 2009, δ) υπ' αριθμόν οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γ' τριμήνου 2010 και ε) της από έκθεσης τακτικού ελέγχου ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς ΕΛ.Γ.Α. των οποίων **ζητείται η ακύρωση**

5. Την από έκθεση τακτικού ελέγχου ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. της Δ.Ο.Υ
6. Τη με ημερομηνία Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της του, που διέθετε ατομική επιχείρηση εκτροφής αγελάδων γαλακτοπαραγωγής, 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:

- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Ασφαλιστικής Εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' τριμήνου 2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. ποσού 9.384,97 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 11.261,97, ήτοι συνολικό ποσό **20.646,94** ευρώ, λόγω μη υποβολής δηλώσεων απόδοσης ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. της φορολογικής περιόδου 2007. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης τακτικού ελέγχου ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛΓΑ της Δ.Ο.Υ, σε εκτέλεση της υπ' αριθμό/10-9-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.
- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Ασφαλιστικής Εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' τριμήνου 2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. ποσού 20.876,06 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 25.051,27 ήτοι συνολικό ποσό **45.927,33** ευρώ, λόγω μη υποβολής δηλώσεων απόδοσης ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. της φορολογικής περιόδου 2008. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης τακτικού ελέγχου ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛΓΑ της Δ.Ο.Υ, σε εκτέλεση της υπ' αριθμό/10-9-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.
- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής**

Ασφαλιστικής Εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Α' τριμήνου 2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. ποσού 82,82 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 99,38 ήτοι συνολικό ποσό **182,20** ευρώ, λόγω μη υποβολής δηλώσεων απόδοσης ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. της φορολογικής περιόδου 2009. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης τακτικού ελέγχου ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛΓΑ της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθμό/10-9-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Ασφαλιστικής Εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Γ' τριμήνου 2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. ποσού 690,00 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 828,00, ήτοι συνολικό ποσό **1.518,00** ευρώ, λόγω μη υποβολής δηλώσεων απόδοσης ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. της φορολογικής περιόδου 2010. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης τακτικού ελέγχου ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛΓΑ της Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της υπ' αριθμό/10-9-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Για τον έλεγχο ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/8-5-2012 εντολή ελέγχου Κ.Β.Σ., η οποία αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθμό/10-9-2013 εντολή τακτικού ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1037/2005 & 1081/2005, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης, παρά την επίδοση τριών προσκλήσεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Δεν είχε καμία συμμετοχή στην έκδοση των επίμαχων τιμολογίων. Κανένα εξ' αυτών δεν φέρει την υπογραφή της, ούτε έχει γραφτεί από αυτήν. Είχε παντελή άγνοια της έκδοσης αυτών των τιμολογίων και γι' αυτό δεν τα καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία. Το συγκεκριμένο μπλοκ - Τ.Δ.Α., από το οποίο εκδόθηκαν τα επίμαχα παραστατικά, βρέθηκε στα χέρια του

2) Το βάρος της απόδειξης φέρει η φορολογική αρχή. Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις βασίζονται σε έναν αόριστο και προγενέστερο χαρακτηρισμό των τιμολογίων ως «εικονικών» χωρίς καμία απόδειξη ότι στην έκδοση των φερόμενων ως εικονικών

τιμολογίων συμμετείχε εν γνώσει της η προσφεύγουσα.

3) Προϋπόθεση τέλεσης της διοικητικής παράβασης είναι η τέλεση του αντίστοιχου ποινικού αδικήματος, με συνέπεια να μην μπορεί να χαρακτηριστεί το φορολογικό στοιχείο ως εικονικό αν δεν έχουν τελεστεί ποινικά αδικήματα έκδοσης και λήψης αυτών. Δεν μπορεί να γίνει δεκτή αντικειμενική ευθύνη, αφού η εικονικότητα προϋποθέτει ενσυνείδητη ενέργεια που είναι αποτέλεσμα βούλησης και ψευδή έννομη σχέση και συχνά απατηλή.

4) Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας, της ακρόασης του διοικούμενου, της αρχής της χρηστής διοίκησης και της καλής πίστης, της έννομης αιτιολογίας των διοικητικών ενεργειών και του τεκμηρίου αθωότητας.

5) Εσφαλμένος υπολογισμός του τελικού αποθέματος των ζώων την 31/12/2012 και εσφαλμένος υπολογισμός του βάρους αυτών. Η μη έκδοση δύο τιμολογίων πώλησης 30 και 83 τεμαχίων βοοειδών προς τα παιδιά της, και, οφείλεται σε πλάνη, καθώς η μεταβίβαση των ζώων ήταν προσωρινή, ενώ οι λοιπές περιπτώσεις μη έκδοσης τιμολογίων οφείλονται σε αβλεψία του λογιστή της.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι είχε παντελή άγνοια της έκδοσης των επίμαχων τιμολογίων, ουδέποτε υπέγραψε σ' αυτά και γι' αυτό δεν τα καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία, ενώ το συγκεκριμένο μπλοκ βρέθηκε στα χέρια τρίτου προσώπου και άρα δε φέρει καμία ευθύνη, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 21 παρ.1 του Π.Δ/τος 186/92**, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις «Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των λοιπών εγκαταστάσεων τα οποία τηρούνται σε αυτές.... Μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου τα βιβλία και τα στοιχεία των ανέλεγκτων χρήσεων μπορεί να φυλάσσονται σε τόπο διάφορο της έδρας ή του υποκαταστήματος του επιτηδευματία».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ.2 του Π.Δ/τος 186/92**, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται έξι (6) χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν», ενώ με την

παρ.10 του άρθρ.20 Ν.3296/2004, τροποποιήθηκε η παραπάνω διάταξη ως εξής: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται «στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, «Αν ο φορολογούμενος, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις περί την τήρηση των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων παραβάσεις και τις απορρέουσες από αυτήν φορολογικές υποχρεώσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμείχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Άλλο, όμως, είναι το θέμα αν, συνεπεία τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής - υπεξαγωγής - απάτης - πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από τον φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά την θέλησή του κατ' άλλο τρόπο, οπότε στην εν λόγω περίπτωση, αυτός δεν φέρει ευθύνη για όσα στοιχεία εκδίδονται μετά την διάπραξη των αξιόποινων πράξεων (ΣτΕ 424/2013, Στε 4575/2014, 963/2012, 2940/2006 κ.ά.)»

Επειδή, ο επιτηδευματίας που παραδίδει τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία, που έχει θεωρήσει, οικειοθελώς σε τρίτο πρόσωπο, για ελεύθερη χρήση, ευθύνεται έναντι της φορολογικής αρχής για τις φορολογικές υποχρεώσεις από τις δραστηριότητες της επιχείρησης και υπόκειται στις διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις της επιχείρησης, ακόμα και αν δεν αναμείχθηκε στις δραστηριότητες της επιχείρησης και ανεξάρτητα παράλληλης ευθύνης του υποκρυπτόμενου αληθινού φορέα της επιχείρησης. (Στε 3159/2007)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Με το υπ' αριθμό υπόμνημά της προς τη Δ.Ο.Υ., απαντώντας στο υπ' αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου που της επιδόθηκε, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το συγκεκριμένο μπλοκ τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων (αριθμός θεώρησης Δ.Ο.Υ./2006) έφτασε στα χέρια τρίτου, του του, από το σύζυγό της,, προκειμένου να αναγραφούν οι ποσότητες των

αγροτικών προϊόντων που αγόρασε. Η παράδοση του μπλοκ στονέγινε καλή τη πίστη, ενώ οι αναγραφόμενες στα τιμολόγια αγοράς, ποσότητες προϊόντων είναι τέτοιες που σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσαν να δικαιολογηθούν από την ίδια. Τέλος, το προαναφερόμενο μπλοκ από το οποίο εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια, επιστράφηκε στην προσφεύγουσα από τον πέντε μήνες μετά.

- Στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επαναλαμβάνει την παραδοχή ότι το συγκεκριμένο μπλοκ «βρέθηκε» στα χέρια του προκειμένου αυτός να αναγράψει τις ποσότητες των αγροτικών προϊόντων που αγόρασε.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η ίδια η υπόχρεη, μέσω του συζύγου της, έθεσε τα τιμολόγια στα χέρια τρίτου προσώπου, του, και παρά το γεγονός ότι σε σύντομο χρονικό διάστημα διαπίστωσε ότι εκδόθηκαν τα τιμολόγια χωρίς την εντολή της, δεν προέβη σε καμία ενέργεια.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις βασίζονται σε έναν αόριστο και προγενέστερο χαρακτηρισμό των τιμολογίων ως «εικονικών» χωρίς καμία απόδειξη ότι στην έκδοση των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων συμμετείχε εν γνώσει της η προσφεύγουσα, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 ορίζει ότι : *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ... 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, το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : *«... 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. ...»*

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92** «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσο 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, το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, το **άρθρο 65** του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «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, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ.2 του Ν.4174/2013** «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο»

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο (Στε 1404/2015)

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση:

- Η φορολογική αρχή απέδειξε ότι δεν ήταν δυνατή η παραγωγή των αναγραφόμενων ποσοτήτων στα τιμολόγια με βάση τα στρέμματα που καλλιεργήθηκαν από τους αγρότες – παραγωγούς και με βάση τις στρεμματικές αποδόσεις της Διεύθυνσης Γεωργίας
- Δεν υπήρχαν συνοδευτικά έγγραφα μεταφοράς (φορτωτικές) που να αποδεικνύουν ότι η μεταφορά των ποσοτήτων πραγματοποιήθηκε με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης, αφού το μοναδικό φορτηγό που διέθετε η αγοράστρια – προσφεύγουσα, δεν θα μπορούσε να καλύψει τις ανάγκες μεταφοράς των αναγραφόμενων ποσοτήτων αγροτικών προϊόντων
- Δεν υπάρχουν αποδεικτικά εξόφλησης των τιμολογίων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του Π.Δ. 186/92
- Κάποιοι από τους αγρότες που φέρεται να παρέδωσαν τα προϊόντα τους στην προσφεύγουσα δεν δήλωναν καν στη φορολογική τους δήλωση γεωργικά εισοδήματα, ενώ κάποιο άλλοι δεν είχαν στην κατοχή τους χωράφια, ούτε και κατέθεσαν ποτέ αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι συναλλαγές είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι προϋπόθεση τέλεσης της διοικητικής παράβασης είναι η τέλεση του αντίστοιχου ποινικού αδικήματος, με συνέπεια να μην μπορεί να χαρακτηριστεί το φορολογικό στοιχείο ως εικονικό αν δεν έχουν τελεστεί ποινικά αδικήματα έκδοσης και λήψης αυτών. Δεν μπορεί να γίνει δεκτή αντικειμενική ευθύνη, αφού η εικονικότητα προϋποθέτει ενσυνείδητη ενέργεια που είναι αποτέλεσμα βούλησης και ψευδή έννομη σχέση και συχνά απατηλή, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια της Διοικητικής διαδικασίας και διέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) καθώς και από τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) και ως εκ τούτου οι προϋποθέσεις του Ποινικού Κώδικα δεν έχουν εφαρμογή στη συγκεκριμένη διαδικασία.

Επειδή, η κήρυξη αθώας της εκπροσώπου της εφεσίβλητης του ποινικού αδικήματος της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν δεσμεύει κατ' αρχήν το παρών δικαστήριο (ΔΕφΑθ 2332/2013)

Επειδή, δεν είναι αναγκαίο να καταλογίζεται πρόθεση αποκρύψεως εσόδων ή να ερευνάται αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες οφείλονται σε συγγνωστή πλάνη ή παραδρομή. (Στε 115/2016)

Επειδή, τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις επιβάλλονται χωρίς να απαιτείται η ύπαρξη αμέλειας ή δόλου (Στε 3278/92, 138/98)

Επειδή, η αρμοδιότητα των φορολογικών οργάνων είναι δέσμια με την έννοια ότι τα όργανα οφείλουν να εκδώσουν τις φορολογικές πράξεις κατά την υπό του νόμου καθορισμένη διαδικασία και να βεβαιώσουν το οφειλόμενο ποσό με βάση τις σχετικές φορολογικές διατάξεις. (Φινοκαλιώτης, φορολογικό δίκαιο σελ .148)

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της νομιμότητας, της ακρόασης του διοικούμενου, της αρχής της χρηστής διοίκησης και της καλής πίστης, της έννομης αιτιολογίας των διοικητικών ενεργειών και του τεκμηρίου αθωότητας, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και η προσφεύγουσα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων και σε καμία περίπτωση η επιβολή των προστίμων δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής διοίκησης, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση έδρασε κατά δέσμια αρμοδιότητα σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, το δε δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης δεν παραβιάστηκε καθώς επιδόθηκε το υπ' αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου στην υπόχρεη, η οποία ανταποκρίθηκε καταθέτοντας στη φορολογική αρχή το υπ' αριθμό υπόμνημα.

Επειδή, δεδομένου ότι οι σχετικές πράξεις της φορολογικής αρχής είναι προσβλητέες ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, εξασφαλίζεται πλήρως η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της νομιμότητας της πράξης, την οποία εξέδωσε η διοικητική αρχή με βάση την κατά το νόμο αρμοδιότητά της, δεν στερείται δε ο ενδιαφερόμενος του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας. (ΣΤΕ 2904/2015).

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου υπολογισμού του αποθέματος των ζώων, αλλά και περί πλάνης σχετικά με τη μη έκδοση παραστατικών, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, ο έλεγχος προκειμένου να υπολογίσει το απόθεμα των βοοειδών της χρήσης 2012 στηρίχθηκε τόσο στα έγγραφα της κτηνιατρικής υπηρεσίας σε συνδυασμό με τις άδειες διακίνησης ζώων που προσκομίσθηκαν, όσο και στο μητρώο εκμετάλλευσης βοοειδών της προσφεύγουσας, καθώς και τις απογραφές εκμετάλλευσης και με σαφήνεια προσδιορίζει στις σελ. 59-60 το τελικό απόθεμα των ζώων.

Επειδή, ακόμη κι αν υπάρχουν αποκλίσεις στον παραπάνω υπολογισμό αυτές οφείλονται στη λογιστική αταξία των φορολογικών βιβλίων της προσφεύγουσας, ενώ οι σχετικοί ισχυρισμοί προβάλλονται αλυσιτελώς, καθώς αφενός τα σφάλματα υπολογισμού που επικαλείται η προσφεύγουσα είναι ήσσονος σημασίας ως προς την αιτιολογία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, αφετέρου η πλάνη την οποία επικαλείται δεν κρίνεται επαρκής αιτία για την απέκδυση της ευθύνης την οποία φέρει, αφού η προσφεύγουσα όφειλε να γνωρίζει τις ενέργειες που προβλέπονται από το νόμο, σχετικά με τη μεταβίβαση των ζώων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., 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 αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. Δ' τριμήνου 2007

Διαφορά φόρου	9.384,97 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.261,97 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	20.646,94 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. Δ' τριμήνου 2008

Διαφορά φόρου	20.876,06 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	25.051,27 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	45.927,33 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. Α' τριμήνου 2009

Διαφορά φόρου	82,82 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	99,38 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	182,20 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. Γ' τριμήνου 2010

Διαφορά φόρου	690,00 €
---------------	----------

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	828,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	1.518,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
Της Δ/ΝΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
& Νομικής Υποστήριξης
α/α

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Μαβινίδου Κυράτσα
(ΠΕ Εφοριακός)

Σημείωση:

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).