



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη, 02-06-2016

Αριθμός απόφασης: 585

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

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 άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης

λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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

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

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 03/02/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουτου**, με ΑΦΜ:....., κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού, ΤΚ:....., κατά της με αριθμ..... οριστικής πράξης προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμό οριστική πράξη προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ./03-02-2016 ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, 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 τις εντολές ελέγχου με αριθμό και (η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθμό εντολής ελέγχου), διενεργήθηκε έλεγχος των ετών 2008 και 2009, στην επιχείρηση τουπροκειμένου να διαπιστωθεί αν τηρήθηκαν οι διατάξεις του Ν 2859/2000 και του ΠΔ 186/92.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ από την πλευρά της επιχείρησης της Η επιχείρηση του προσφεύγοντα εξέδωσε 2 φορολογικά στοιχεία στην επιχείρηση της για τα οποία ελέγχεται εάν οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

Στα πλαίσια του διασταυρωτικού ελέγχου που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντα, ο έλεγχος διαπίστωσε τα παρακάτω:

- Στη χρήση 2008, η επιχείρηση του προσφεύγοντα, εξέδωσε δυο φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση της Τα φορολογικά αυτά στοιχεία είναι α)το με αριθμ..... τιμολόγιο για πώληση 36.556 κιλών ρυζιού, καθαρής αξίας 11.800,28€ πλέον ΦΠΑ και β)το με αριθμ..... τιμολόγιο για πώληση 61.691 κιλών ρυζιού, καθαρής αξίας 19.913,85€ πλέον ΦΠΑ.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του για τον τρόπο με τον οποίο εξοφλήθηκαν τα προαναφερθέντα τιμολόγια, διαπίστωσε ότι τα ποσά εξόφλησης των εν λόγω τιμολογίων υπερβαίνουν την αξία των τιμολογίων και εξ αυτού συνάγεται ότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2008 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας 9.854,75€ (44.423,16€ αξία επιταγής-34.568,41€ συνολική αξία τιμολογίων=9.854,75€).

- Στη χρήση 2009, η επιχείρηση του προσφεύγοντα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία προς της επιχείρηση της Έλαβε όμως από αυτήν την με αριθμό επιταγή με ημερομηνία έκδοσης 8-4-2009 αξίας 36.885,04€. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του σχετικά με την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα και της, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2009 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας 36.885,04€.

Ειδικότερα, εκδόθηκαν:

α) Η με αριθμ..... οριστική πράξη προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ, συνολικής αξίας 2.463,93€. Το πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω της μη έκδοσης 2 φορολογικών στοιχείων αξίας 9.854,75€ στη χρήση 2008, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ.1 & 14 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις της παρ.3στ του άρθρου 7 του Ν 4337/2015.

β) Η με αριθμ..... οριστική πράξη προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ, συνολικής αξίας 9.221,26€. Το πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας 36.885,04€ στη χρήση 2009, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ.1 & 14 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις της παρ.3στ του άρθρου 7 του Ν 4337/2015.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά να ακυρωθεί στο σύνολό της η προσβαλλόμενη με αριθμ..... οριστική πράξη προστίμου ΚΒΣ, ισχυριζόμενος ότι:

- 1) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη-Αναπόδεικτη η θέση της φορολογικής αρχής.
- 2) Η επίδικη χρήση 2008 έχει υποκύψει σε παραγραφή
- 3) Απόλυτη ακυρότητα προσβαλλόμενης πράξης-παραβίαση του άρθρου 28 του Ν 4174/2013
- 4) Απόλυτη ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης- επιβολή ενός ενιαίου προστίμου για δύο υποτιθέμενες αυτοτελείς παραβάσεις- εσφαλμένη υπαγωγή και καταλογισμός παράβασης για μη έκδοση στοιχείου.
- 5) Απόλυτη ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης-μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη καθώς η παράβαση της μη έκδοσης δυο φορολογικών στοιχείων, που του καταλογίζεται, δεν διαπράχθηκε από αυτόν και πως η θέση της φορολογικής αρχής είναι αναπόδεικτη. Οι εν λόγω ισχυρισμοί είναι αβάσιμοι για τους εξής λόγους:

Επειδή, κατά το έτος 2008, ο προσφεύγων εξέδωσε τα εξής φορολογικά στοιχεία:

α) Τιμολόγιο για πώληση 36.556 κιλών ρυζιού, καθαρής αξίας 11.800,28€ πλέον ΦΠΑ 1.062,03€, με λήπτρια την επιχείρηση της

β) Τιμολόγιο για πώληση 61.691 κιλών ρυζιού, καθαρής αξίας 19.913,85€ πλέον ΦΠΑ 1.792,25€, με λήπτρια την επιχείρηση της

Επειδή, η λήπτρια επιχείρηση των φορολογικών στοιχείων,, στα πλαίσια ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ που διενεργείται σε αυτή, αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων, διαβίβασε στον έλεγχο φωτοαντίγραφο της με αριθμό επιταγής Αγροτικής Τράπεζας, με ημερομηνία έκδοσης 29-2-2008, σε διαταγή, ημερομηνία είσπραξης της επιταγής 29-2-2008 και ποσό 44.423,16€.

Επειδή, το ποσό της προαναφερθείσας επιταγής που εισέπραξε ο προσφεύγων, ήταν κατά 9.854,75€ μεγαλύτερο από το συνολικό ποσό των τιμολογίων που εξέδωσε.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο ίδιος, η σύζυγός του,, και ο πεθερός του,, είναι αγρότες, και ο ίδιος είναι διαχειριστής της αγροτικής παραγωγής της οικογένειάς του. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι η αγοράστρια επιχείρηση προέβη εκ παραδρομής στην έκδοση μιας επιταγής με το σύνολο του ποσού με δικαιούχο τον ίδιο, ορμώμενη από το γεγονός ότι ο ίδιος εμφανίζεται ως διαχειριστής της συνολικής αγροτικής τους παραγωγής στις καθημερινές τους συναλλαγές. Ισχυρίζεται δηλαδή ότι στο ποσό της επιταγής αντιστοιχεί στο τίμημα της πώλησης της οικογενειακής τους παραγωγής ρυζιού, ήτοι για τον ίδιο 98.157 κιλά ρυζιού συνολικής αξίας 34.568,41€, για τη σύζυγό του 23.017 κιλά ρυζιού συνολικής αξίας 7.429,88€ και για τον πεθερό του 7.515 κιλά ρυζιού συνολικής αξίας 2.425,84€.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό της εκ παραδρομής έκδοσης της επιταγής σε διαταγή του προσφεύγοντα με το σύνολο της αξίας των πωλήσεων της οικογένειας Ο έλεγχος έκρινε ότι ο λόγος που εκδόθηκε η συγκεκριμένη επιταγή μόνο στο όνομα του προσφεύγοντα είναι επειδή το σύνολο της ποσότητας ρυζιού που πουλήθηκε από την οικογένεια στην επιχείρηση της, ήταν στην πραγματικότητα μόνο παραγωγή του προσφεύγοντα.

Ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα-της «μεταφοράς» των πωλήσεων από τον -αγρότη κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. - στους και - αγρότες ειδικού καθεστώτος- μετά από τις εξής διαπιστώσεις :

- η μοναδική επιταγή που εκδόθηκε από την για εξόφληση των πωλούμενων ποσοτήτων ρυζιού από την οικογένεια ήταν η αριθμ. η οποία είναι σε διαταγή

..... Σύμφωνα με τη παρ. 9 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/92 όπως ίσχυε «το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης όσον και ο λήπτης του στοιχείου....». Ένα από τα βασικότερα στοιχεία για την απόδειξη της συναλλαγής είναι ο τρόπος εξόφλησης της και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το σύνολο της αξίας των τιμολογίων εισπράχθηκε μόνο από τον

- Από την εκτύπωση elexis-φπα προκύπτει ότι όλες οι εκκαθαριστικές δηλώσεις φπα του από το 2006 έως 2013 ήταν πιστωτικές, γεγονός που κατά την κρίση του ελέγχου δεν δικαιολογείται από την δραστηριότητα της επιχείρησης.
- στην δήλωση καλλιέργειας του 2007 προς τον ΟΠΕΚΕΠΕ η δηλώνει ότι καλλιέργησε με ρύζι 44 ιδιόκτητα αγροτεμάχια, ενώ από τις δηλώσεις Ε9 2008 και Ε2 χρήσης 2007 της ίδιας, προκύπτει ότι είναι ιδιοκτήτρια 41,6 στρεμμάτων εκ των οποίων τα 25 τα παραχωρεί στον Εξάλλου ακόμη και αν υποθέσουμε ότι η πραγματικά δραστηριοποιήθηκε στην παραγωγή ρυζιού, παραβλέποντας το γεγονός ότι δεν προκύπτει η λήψη κάποιου φορολογικού στοιχείου δαπανών (το γεγονός της μη ύπαρξης δαπανών αναλύεται παρακάτω) τα εναπομείναντα 16,6 στρέμματα ρυζιού (41,6 - 25) μπορούν να παράγουν περίπου 14.000 κιλά προϊόντος, τα οποία είναι κατά πολύ λιγότερα από την ποσότητα των 23.017 κιλών που φέρεται να πούλησε στην η (προκειμένου να προσδιοριστεί η παραγωγική δυναμικότητα 1 στρέμματος ρυζιού χρησιμοποιήθηκαν τα στοιχεία δήλωσης καλλιέργειας χρήσης 2013 τρίτου αγρότη, όπως προκύπτουν από το σύστημα taxis-φπα, καθώς και στοιχεία της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας από τα οποία συνδυαστικά προκύπτει ότι 1 στρέμμα ρυζιού μπορεί να παράξει 800-840 κιλά προϊόντος) ενισχύοντας ακόμη περισσότερο την διαπίστωση του ελέγχου ότι το σύνολο της ποσότητας ρυζιού που πουλήθηκε από την οικογένεια στην ήταν στην πραγματικότητα μόνο παραγωγή του Επιπροσθέτως ο έλεγχος αναφέρει ότι η και στα Ε2 χρήσεων 2008 και 2009 δηλώνει ότι παραχωρεί στον τα 25 στρέμματα αγροτεμαχίων .
- στην δήλωση καλλιέργειας του 2007 προς τον ΟΠΕΚΕΠΕ ο δηλώνει ότι καλλιέργησε 26 στρέμματα ρυζιού τα οποία μίσθωσε από την με ΑΦΜ και από την με ΑΦΜ Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι εκμισθώτριες δεν δηλώνουν τον ως μισθωτή, αλλά άλλους φορολογούμενους,
- Με την «μεταφορά» πωλήσεων ο απέκρυψε μέρος των ακαθαρίστων εσόδων του, μείωσε το Φ.Π.Α. εκρών του, ενώ η και ο πήραν επιστροφή Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος (άρθρο 41 του ν.2859/2000) για τα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων που έλαβαν, με αποτέλεσμα την επιβάρυνσή τους με μειωμένο φόρο εισοδήματος λόγω της φορολόγησής τους με αντικειμενικά κριτήρια σύμφωνα με το άρθρο 42 του ν.2238/94.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/92 “ Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επάγγελμα τός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο.”

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 41 του Ν 2859/2000 “ Οι αγρότες, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και δικαιούνται να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη των παραγράφων 4 και 5 του παρόντος. Οι εν λόγω αγρότες δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και δικαιούνται επιστροφής 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 την ΠΟΛ 1222/97 «.....οι αγρότες, όπως και οι λοιποί υπόχρεοι, πρέπει να ζητούν και να λαμβάνουν το αντίτυπο των φορολογικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές τους και εκδίδονται από τρίτους προς αυτούς, τα παραστατικά αυτά διαφυλάσσονται και επιδεικνύονται στο φορολογικό έλεγχο.

Ειδικότερα, μεταξύ άλλων, διευκρινίζεται ότι οι αγρότες πρέπει να ζητούν, να λαμβάνουν και να διαφυλάσσουν, εκτός από τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και το τηρούμενο ημερολόγιο μεταφοράς:

- Τα τιμολόγια αγοράς που εκδίδουν προς αυτούς οι αγοραστές επιτηδευματίες για την αγορά αγροτικών προϊόντων.....
- ...
- ...
- Τα τιμολόγια για την αγορά παγίου εξοπλισμού (αγροτικά μηχανήματα, εργαλεία, εγκαταστάσεις κ.λ.π.) καθώς και αγοράς λιπασμάτων, γεωργικών φαρμάκων, σπόρων, δενδρουλίων, ζωοτροφών.”

Κατόπιν των ανωτέρω γίνεται σαφές ότι για τις δαπάνες που πραγματοποιούν οι αγρότες ειδικού καθεστώτος οφείλουν να λαμβάνουν τιμολόγια. Ο έλεγχος εξέτασε τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών -προμηθευτών των τρίτων, χρήσης 2007 από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι τόσο η όσο και ο δεν πραγματοποίησαν κάποια δαπάνη και άρα δεν προκύπτει ότι πραγματικά δραστηριοποιήθηκαν ως αγρότες τη χρήση 2007 (επειδή τα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων εκδόθηκαν στις 25-2-2008 ο έλεγχος έκρινε πως

αφορούν παραγωγή του 2007) καθώς η σπορά ρυζιού αρχίζει τον Απρίλιο-Μάιο του κάθε έτους και η συγκομιδή του γίνεται από τον Αύγουστο-Σεπτέμβριο του ίδιου έτους),

Επειδή, σύμφωνα με στοιχεία της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας οι συνολικές μεταβλητές δαπάνες ανά στρέμμα ρυζιού είναι 85,98 ευρώ, συνεπώς για την πώληση 7.515 κιλών ρυζιού (τα οποία μπορούν να παραχθούν από 9 στρέμματα περίπου) αξίας 2.524,34 ευρώ από τον προς την θα έπρεπε να υπάρχουν στη χρήση 2007 αντίστοιχες δαπάνες περίπου 770,00 ευρώ, ενώ για την πώληση 23.017 κιλών ρυζιού (τα οποία μπορούν να παραχθούν από 27 στρέμματα περίπου) αξίας 7.429,88 ευρώ από την προς την θα έπρεπε να υπάρχουν στη χρήση 2007 αντίστοιχες δαπάνες περίπου 2.360,00 ευρώ. Λαμβάνοντας υπόψη ότι για την χρήση 2007 η έλαβε επιστροφή 764,50 ευρώ για συνολικά πραγματοποιηθείσες **πωλήσεις 10.921,43 ευρώ** και ο έλαβε επιστροφή 1.436,58 ευρώ για συνολικά πραγματοποιηθείσες **πωλήσεις 20.522,57 ευρώ** (ο συντελεστής επιστροφής Φ.Π.Α. για τη χρήση 2007 ήταν 7%) προκύπτει ότι η αξία των τιμολογίων τα οποία θα έπρεπε να έχουν λάβει συνολικά η και ο είναι ακόμη μεγαλύτερη από αυτή των 2.360,00 ευρώ και 770,00 ευρώ αντίστοιχα όπως προσδιορίστηκαν αρχικά και μόνο για την πωληθείσα προς την ποσότητα ρυζιού. Συνοψίζοντας, η πραγματοποίηση των ανωτέρω πωλήσεων τη χρήση 2007 από μέρους της και σε συνδυασμό με τη μη ύπαρξη κάποιας δαπάνης από μέρους τους ενισχύει την άποψη του ελέγχου περί μεταφοράς των πωλήσεων,

Επειδή, η και ο αντί της προσκόμισης τιμολογίων αγορών-δαπανών χρήσης 2007 υπέβαλαν στον έλεγχο τις από 22-10-2015 υπεύθυνες δηλώσεις. Η δηλώνει αυτολεξεί τα εξής: «Τα έτη 2007,2008 και 2009 ήμουν αγρότισσα υπαγόμενη στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ του άρθρου 41 του ν.2859/2000 ως εκ τούτου δεν είχα υποχρέωση τήρησης βιβλίων. Δεν έχω διατηρήσει στο αρχείο μου παραστατικά δαπανών των ανωτέρω χρήσεων και ως εκ τούτου αδυνατώ να σας τα προσκομίσω». Ο δηλώνει αυτολεξεί τα εξής: «Τα έτη 2007,2008 και 2009 ήμουν αγρότης υπαγόμενος στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ του άρθρου 41 του ν.2859/2000 ως εκ τούτου δεν είχα υποχρέωση τήρησης βιβλίων. Δεν έχω διατηρήσει στο αρχείο μου παραστατικά δαπανών των ανωτέρω χρήσεων και ως εκ τούτου αδυνατώ να σας τα προσκομίσω».

Σύμφωνα με τα παραπάνω, ορθά ο έλεγχος έκρινε ότι ο, υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης 2 φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 9854,75 ευρώ στη χρήση 2008, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 και 14 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/92.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ως προς τη χρήση 2008, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών και εισφορών, ίσχυσε μέχρι την 31-12-2014 και δεν παρετάθη δυνάμει οποιουδήποτε νόμου και επιπλέον, ουδέποτε του κοινοποιήθηκε εντολή ελέγχου που να έχει

εκδοθεί πριν από την εκπνοή του έτους 2014. Οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 87 του Ν 4316/2014 “Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν 4337/2015 “Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.”

Επειδή, εν προκειμένω και όπως προκύπτει και από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, στις 16-12-2014 εκδόθηκε εντολή ελέγχου με αριθμό προκειμένου να ελεγχθεί η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντα και η ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για την φορολογική περίοδο 1-1-2008 έως 31-12-2008.

Συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν είχε παραγραφεί στις 4-1-2016, ημερομηνία κατά την οποία αυτές επιδόθηκαν στον ελεγχόμενο και άρα οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα για παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό της μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου, παραθέτουμε τα κάτωθι:

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου». Συνεπώς, από την προαναφερθείσα διάταξη, δεν προκύπτει υποχρέωση του ελεγκτή, επίδοσης της εντολής ελέγχου, παρά μόνο επίδειξής της.

Επειδή, τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε ο προσφεύγων ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ..

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε ασφαλή γνώση της έκδοσης της με αριθμό εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, με την με αριθμό πρωτ..... γνωστοποίηση που του απεστάλη στις 24-12-2014 αριθμό συστημένου εγγράφου Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της πράξης λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη καθίσταται παράνομη και ακυρωτέα καθώς αυτή εκδόθηκε μετά την προθεσμία που ορίζει το άρθρο 28 του Ν 4174/2013 ήτοι μετά το πέρας της προθεσμίας του ενός μηνός που άρχεται από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου δηλαδή την 25-9-2015, ισχυρισμός ο οποίος θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, στις παραγράφους 1 & 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι **“1.Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.**

2.Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο με αριθμ..... σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων με το με αριθμό πρωτ...../25-9-2015 σημείωμα ακρόασης. Εν συνεχεία, ο έλεγχος απέστειλε την με αριθμό πρωτ...../19-10-2015 πρόσκληση στον προσφεύγοντα προκειμένου να προσκομίσει στοιχεία απαραίτητα για την αντιμετώπιση και την καλύτερη επεξεργασία των διευκρινήσεων που παρείχε ο προσφεύγων με το προαναφερθέν σημείωμα ακρόασης. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση προσκομίζοντας τα ζητηθέντα στοιχεία με το με αριθμ. πρωτ...../30-10-2015 σημείωμα.

Επειδή οι προθεσμίες για την Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές, επειδή δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα ελέγχου της χρήσεως αυτής την ημερομηνία έκδοσης της πράξης.

Επειδή δεν αποδεικνύεται βλάβη σε βάρος του προσφεύγοντα η οποία συντελέστηκε με την καθυστέρηση έκδοσης της από 4-1-2016 προσβαλλόμενης πράξης στην συνέχεια του υπ' αριθμ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και της με αριθμό πρωτ..... πρόσκλησης, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (παρ. 5 άρθρου 79 Κ.Δ.Δ.).

Συνεπώς, δεν υφίσταται λόγος που να καθιστά την πράξη παράνομη και ακυρωτέα και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νομικά αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι παράνομη και ακυρωτέα καθώς επιβλήθηκε ένα ενιαίο πρόστιμο ενώ η φορολογική αρχή έπρεπε να προβεί στον καταλογισμό δυο αυτοτελών προστίμων, ενός για κάθε μια αυτοτελή παράβαση. Ο ως άνω ισχυρισμός θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, στην παράγραφο 3 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).....στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.”*

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 15 περίπτωση β΄ της ΠΟΛ 1252/2015 *“Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72,*

του Ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α).....β).....στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η προσβαλλόμενη αριθμ..... οριστική πράξη προστίμου ΚΒΣ, εκδόθηκε στις 4-1-2016, ήτοι σε χρόνο μεταγενέστερο της 17-10-2015 (ημερομηνία ισχύος του Ν. 4337/2015) και συνεπώς εν προκειμένω δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις που προέβλεπαν την επιβολή αυτοτελών προστίμων για κάθε μια αυτοτελή παράβαση.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, έχει υπολογιστεί ορθώς το ύψος του προστίμου στην προσβαλλόμενη αριθμ. οριστική πράξη προστίμου ΚΒΣ, ήτοι σε ποσοστό 25% της αξίας της συναλλαγής, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη καθώς ο έλεγχος στηρίχθηκε σε στοιχεία τα οποία παρελήφθησαν μη νόμιμα από τη φορολογική αρχή δηλαδή δε συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης, ισχυρισμός που πρέπει να απορριφθεί για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 24 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “ Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.”

Επειδή, στην παράγραφο 3 του άρθρου 24 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “ Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.”

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στις υπ' αριθμ..... και προσκλήσεις προσκομίζοντας τα στοιχεία που χρειαζόταν ο έλεγχος προκειμένου να καταλήξει στα συμπεράσματά του και συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της από 3-2-2016 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, κατά της με αριθμό οριστικής πράξης προστίμου ΚΒΣ, φορολογικής περιόδου 1-1-2008 έως 31-12-2008, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 1-1-2008 έως 31-12- 2008

Ως προς το ύψος του προστίμου:2.463,93€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η υπάλληλος του γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).