



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604562
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

11-04-2016

Αριθμός απόφασης:

1358

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 και του υπομνήματος, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 44.000,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4 του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ., που επισύρουν τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' και §6 του Ν. 4337/2015, κυρώσεις. Η παράβαση αφορά, την έκδοση και καταχώρηση στα βιβλία του υπ' αριθμ. Σειρά Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων, με λήπτρια την αγρότισσα ειδικού καθεστώτος κα., με ΑΦΜ, από την, το οποίο είναι εικονικό στο σύνολό του για ανύπαρκτη συναλλαγή.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν αιτιολογείται νομίμως γιατί το επίδικα τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων κρίθηκε «εικονικό». Σε κάθε περίπτωση, με το δεδομένο ότι η επιχείρησή μας δεν προέβη σε «έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων» και τελούσε υπό αδιαμφισβήτητη καλή πίστη, δεν αιτιολογείται νομίμως γιατί επιβλήθηκε σε βάρος μας το πρόστιμο.

2. Δεν παρατίθενται λεπτομερώς, κατά τρόπο σαφή και συγκεκριμένο, στοιχεία και περιστατικά, που να συγκροτούν νομίμους λόγους επιβολής του προστίμου.

3. Στηρίζεται σε απλές διαπιστώσεις, ερείδεται δε σε στοιχεία, τα οποία ουδέποτε τέθηκαν υπόψη μας. Περαιτέρω, στηρίζεται σε αυθαίρετα συμπεράσματα και κρίσεις ελεγκτικών οργάνων, τα οποία ουδόλως αφορούν την επιχείρησή μου.

4. το πρόσωπο στο όνομα του οποίου εκδόθηκε το τιμολόγιο είναι υπαρκτό φορολογικά.

5. διακινήσαμε το σύνολο των πληρωμών μας, μέσω Τράπεζας και επομένως πρόκειται για πραγματική συναλλαγή και έτσι πρέπει να κριθεί.

6. Στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, εφ' ής ερείδεται και η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου, διαλαμβάνονται αοριστίες, αντιφάσεις, ανακρίβειες, ελλείψεις και αυθαίρετα συμπεράσματα, που αναιρούν το κύρος της.

7. Η φορολογική αρχή παραβίασε την συνταγματικά κατοχυρωμένη (άρθρο 78 παρ. 1 του Σ) αρχή της βεβαιότητας του φόρου, σύμφωνα με την οποία η βεβαίωση και η είσπραξη του φόρου και των σχετικών προστίμων από την αρμόδια φορολογική αρχή θα πρέπει να πραγματοποιείται εντός περιορισμένου χρονικού διαστήματος, προκειμένου να μην αιφνιδιάζονται και να μην δημιουργείται αίσθημα αβεβαιότητας στους φορολογουμένους σε σχέση με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Τούτο προκύπτει και από το γεγονός ότι ενώ η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε το 2007, εντούτοις κρίθηκε ως «εικονική» μετά από οκτώ (8) έτη **και οι προσβαλλόμενες μας κοινοποιήθηκαν στις**

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι χρήσεις 2005 έως και 2009 για τη προσφεύγουσα, είχαν περαιωθεί οριστικά, με την Αποδοχή του υπ' αριθμ. ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3888/2010, όπως προκύπτει από το σύστημα taxis και από την με ημερομηνία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έχει γίνει αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001, καθώς και με την 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ, "Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)..... "

Επειδή, αιτία ελέγχου για την προσφεύγουσα, ήταν, το αριθμ. πρωτ. Δελτίο της Δ.Ο.Υ., με επισυναπτόμενη την από Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), με την οποία γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της προσφεύγουσας στην κρινόμενη χρήση 2007, σύμφωνα με την οποία η αγρότισσα Ειδικού Καθεστώτος, ΑΦΜ, ΔΟΥ, ζήτησε, έλαβε και χρησιμοποίησε στην Αίτηση επιστροφής ΦΠΑ προς την Ε.Α.Σ....., ένα (1) φορολογικό στοιχείο (Τιμ. Αγοράς αγροτικών προϊόντων) ΕΙΚΟΝΙΚΟ, για ανύπαρκτες συναλλαγές συνολικής αξίας 110.000 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ

Επειδή, η παραπάνω έκθεση διαβιβάστηκε την (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ.) στην αρμόδια φορολογική αρχή μετά τη περαίωση των φορολογικών υποθέσεων, με διοικητική επίλυση της διαφοράς, της χρήσης που αφορά η προσβαλλόμενη πράξη (περαίωση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 για τη διαχειριστική χρήση 2007), η ως άνω έκθεση αποτελεί «συμπληρωματικό στοιχείο», κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994, με βάση την οποία συντάχθηκε η από ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ..

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1147/27-10-2010 " Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος."

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περίπτωσης β του άρθρου 13 του Ν. 3888/2010 για την αντιμετώπιση διαδικαστικών ζητημάτων που σχετίζονται με την έκδοση των κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφαση Υπ. Οικονομικών, βάσει της οποίας,

§8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ.1138/11.10.2010.

§9. Σε περίπτωση που μετά την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος προκύψουν για τα οικονομικά έτη για τα οποία το Σημείωμα αυτό έγινε αποδεκτό επιπλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, εκδίδεται εκ νέου Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, εφαρμοζόμενων ανάλογα και στην περίπτωση αυτή των οριζόμενων στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας.

§10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων,

§11. Εφόσον επί περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου προκύψουν για τα ίδια οικονομικά έτη επί πλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, έχουν πλέον υποχρεωτικά εφαρμογή για τα έτη και τα στοιχεία αυτά οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, εκδιδόμενων στο πλαίσιο αυτό σε κάθε περίπτωση και των αποφάσεων επιβολής προστίμου που αφορούν τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) 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 εμπεριστατωμένα 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 στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κοινοποίησε εγγράφως το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει του άρθρου 28 ν. 4174/2013 και τον σχετικό προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Κ.Β.Σ., με προθεσμία είκοσι (20) ημερών για να εκφράσει προφορικά ή εγγράφως τις απόψεις της. Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα ουδέποτε υπέβαλλε τις απόψεις της, ούτε προσκόμισε νέα στοιχεία.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. και η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, στερούνται της από τον νόμο απαιτούμενης νομίμου, επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας, διότι, στηρίζεται *“σε απλές διαπιστώσεις, ερείδεται δε σε στοιχεία, τα οποία ουδέποτε τέθηκαν υπόψη μας, περαιτέρω, στηρίζεται σε αυθαίρετα συμπεράσματα και κρίσεις ελεγκτικών οργάνων, τα οποία ουδόλως αφορούν την επιχείρησή μου,”* είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19&4 του Ν. 2523/97 **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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση ως προς τη διάταξη και τη βαρύτητα της παράβασης περί έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου. Η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στο πόρισμα έκθεσης ελέγχου άλλης υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) που αφορά την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, καθώς και σε ελεγκτικές επαληθεύσεις στην έδρα της προσφεύγουσας.

Συγκεκριμένα, ως προκύπτει:

Α) από το αριθμ. πρωτ. Δελτίο της Δ.Ο.Υ., με το οποίο διαβιβάστηκε η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), *“ Η Αγρότισσα Ειδικού Καθεστώτος (άρθρου 41 του Ν. 2859/2000), ΑΦΜ, υπέβαλε την με αρ. αίτηση-δήλωση στην Ε.Α.Σ..... προκειμένου να της επιστραφεί ΦΠΑ ποσού 12.312,65€ από πώληση αγροτικών προϊόντων συνολικής αξίας 175.895 € και κατέθεσε μαζί με άλλα το αριθμ. τιμολόγιο αγοράς, 220.000 κιλών μήλων, αξίας 110.000 €, που εξέδωσε για λογαριασμό της η επιχείρηση «.....». Με βάση την προβλεπόμενη διαδικασία το αιτηθέν ποσό για επιστροφή επιστράφηκε στην*

Η ΔΟΥ προκειμένου να διαπιστώσει εάν νόμιμα έγινε η εν λόγω επιστροφή ΦΠΑ, διερεύνησε με προσοχή όλα τα στοιχεία για το έτος 2008 της κ. και (εν συντομία) προέκυψαν τα παρακάτω:

α) Η κ. φέρεται να παρήγαγε τις παραπάνω υπέρογκες ποσότητες προϊόντων (μήλων), χωρίς να διαθέτει ούτε να ενοικιάζει γεωργική γη προς καλλιέργεια. Με βάση τα στοιχεία των πωλήσεων, η επιχείρηση πούλησε 220.000 κιλά μήλα που η καλλιέργεια τους με βάση τους πίνακες της Δ/σης Αγροτικής Ανάπτυξης (αριθμ. πρωτ.) αντιστοιχεί σε 44 στρέμματα αγρών (5.000 κιλά/στρ).

β) Δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει η διενέργεια των συναλλαγών, όπως επιταγές, αποδείξεις από τράπεζες για την λήψη ή κατάθεση χρημάτων στο λογαριασμό της, ζυγολόγια, αποδείξεις Δ.Ε.Η. για την άρδευση των αγροτεμαχίων της, αφού όλες οι δηλωθείσες καλλιέργειες είναι ποτιστικές, κλπ., τη στιγμή που εμφανίζεται να έχει σημαντικές εισπράξεις από τις πωλήσεις της σοδειάς της, αν και κλήθηκε προς τούτο δύο φορές.

γ) Δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει ότι καλλιέργησε αγροτεμάχια, όπως συμφωνητικά μίσθωσης αγρών, αποδείξεις ή τιμολόγια αγοράς σπόρων, λιπασμάτων, γεωργικών φαρμάκων, πετρελαίων για την κίνηση αγροτικών μηχανημάτων, παραστατικά πληρωμής δαπανών της σε καταστήματα γεωργικών ειδών, πρατήρια καυσίμων κλπ.

δ) Δεν προσκόμισε κανένα τιμολόγιο, από το οποίο να προκύπτει ότι πράγματι η αγροτική της παραγωγή επιβαρύνθηκε με την καταβολή Φ.Π.Α., για τις αγορές αγαθών ή τις λήψεις υπηρεσιών, για την πραγματοποίηση αυτής, αν και η επιστροφή Φ.Π.Α. στους αγρότες πραγματοποιείται για τον λόγο αυτό. Το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκαν τιμολόγια, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, αν και κατά την γνώμη του ελέγχου, θα έπρεπε να υπάρχει πληθώρα τιμολογίων, ύψους ανάλογου προς την παραγωγή που δηλώθηκε και του Φ.Π.Α. που επιστράφηκε.

Με βάση τ'ανωτέρω και με δεδομένο ότι η κ. δεν διέθετε ιδιόκτητα ή μισθωμένα αγροτεμάχια πολυετούς καλλιέργειας, είναι αδύνατο να παρήγαγε τ'ανωτέρω προϊόντα (μήλα), που αναφέρονται παραπάνω των οποίων δεν δηλώθηκε η καλλιέργειά τους και το αντίστοιχο εισόδημα στο Ε1. Κατά συνέπεια το πιο πάνω φορολογικό στοιχείο για την πώληση από την ελεγχόμενη μήλων (εκδόσεως «.....») είναι εικονικό και έχει ληφθεί για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της κατά την έννοια των διατάξεων των αρθ. 19§4 του Ν. 2523/97.”

Β) με βάσει τις ενέργειες της Δ.Ο.Υ. (σελίςέκθεσης επανελέγχου).....”Από τον παρόντα έλεγχο που έγινε στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι πράγματι εξέδωσε και καταχώρησε στα βιβλία της το τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων Νο αξίας 110.000 € πλέον ΕΛΓΑ 3% 3.300€, με παραλήπτρια την κ., αγρότισσα ειδικού καθεστώτος, με ΑΦΜ, ΔΟΥ

Το εν λόγω τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων καταχωρήθηκε στο τηρούμενο βιβλίο Ισοζύγιο λογαριασμών Γενικού- Αναλυτικών Καθολικών και συγκεκριμένα στο βιβλίο με ΑΠΘ (Σελ.) και στην σελίδα Επιπλέον έχει συμπεριληφθεί στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών, άρθρου 20§1 ΚΒΣ (ΠΔ.186/92) για το έτος 2008 (χρήση 2007).

Στη συνέχεια ζητήσαμε από την επιχείρηση «.....» να μας γνωρίσει τον τρόπο πληρωμής του τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων Νο (αξίας 110.000€), επί του οποίου αναγράφεται η λέξη ΕΞΟΦΛΗΘΗ, να μας προσκομίσει τα τιμολόγια, τις φορτωτικές και οτιδήποτε άλλο στοιχείο που δεν θέτει εν αμφιβόλω την εν λόγω συναλλαγή.

ΣΕ ΟΤΙ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ ΕΞΟΦΛΗΣΗ του αριθμ. τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων, επί του τιμολογίου αναγράφεται η λέξη ΕΞΟΦΛΗΘΗ (δηλαδή πληρωμή τοις μετρητοίς). Η εγγραφή που έγινε στα βιβλία με ημερομηνία αφορά σε χρέωση του λογαριασμού αγοράς από αγρότες «20.00.001.002» με το ποσό των 110.000€ και σε πίστωση των λογαριασμών ΕΛΓΑ «54.06.000.000» με το ποσό των 3.300€ και κεντρικού ταμείου «38.00.000.000» με το ποσό των 106.700€. Επισυνάπτουμε (σε φωτοτυπία) την σελίδα του με την εν λόγω λογιστική εγγραφή.

ΣΕ ΟΤΙ ΑΦΟΡΑ ΤΑ ΖΥΓΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ τα οποία ζητήσαμε και θα προέκυπτε αδιαμφισβήτητα η διενέργεια της συναλλαγής δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο.”

Επειδή, τα προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, δελτία αποστολής, φορτωτικές και ζυγολόγια, δεν γίνονται δεκτά, γιατί, ως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα:

A/A	αρ. κυκλ. Αυτ που αναγράφεται στο ΔΑ	Αριθμ. & ημερ ΔΑ	Βάρος Καθαρό	φορτωτική	βάρος καθαρό από τα ζυγολόγια την αντιστοιχη ημερομηνία	διαφορά επί έλαττον	ΣΧΟΛΙΑ
1			17.130		4.570	-12.560	
2			17.360		4.540	-12.820	
3			17.130		10.500	-6.630	
4			17.136		10.090	-7.046	
5			17.300		7.590	-9.710	
6			17.150		16.020	-1.130	
7			16.800		14.340	-2.460	
8			17.200		10.910	-6.290	

9		17.200		-17.200	
10		14.994	18.480	3.486	
11		17.200	7.520	-9.680	
12		16.200	18.040	1.840	
13		17.200	7.770	-9.430	
ΣΥΝΟΛΑ		220.000	130.370	-89.630	

- α) δεν υπεβλήθησαν αντίστοιχες φορτωτικές για τα υπ' αριθμ.δελτία αποστολής
β) στις υπ' αριθμ. φορτωτικές δεν αναγράφονται οι αριθμοί κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, ώστε να μπορούν να συγκριθούν με τα αναγραφόμενα στα αντίστοιχα δελτία αποστολής
γ) σε μερικές φορτωτικές (.....), δεν υπάρχει υπογραφή και όνομα παραλήπτη, αλλά και σε άλλες (.....) δεν υπάρχει όνομα παραλήπτη, ούτως ώστε να μπορούμε να εξακριβώσουμε αν ο παραλαβών είναι υπάλληλος ή μη της προσφεύγουσας.
δ) στα ζυγολόγια δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, με συνέπεια να μη μπορεί να γίνει διασταύρωση με τις φορτωτικές & τα δελτία αποστολής
ε) αλλά και αν ακόμη τα ζυγολόγια γίνουν δεκτά, υπάρχει αναντιστοιχία καθαρού βάρους μεταξύ του συνόλου των επιδειχθέντων ζυγολογιών και των αντίστοιχων δελτίων αποστολής της ίδιας ημέρας,
στ) τα με ημερομηνία ζυγολόγια δεν γίνονται δεκτά, διότι δεν αντιστοιχούν με ταυτάριθμη ημερομηνία δελτίων αποστολής

Επειδή, ως προαναφέρθηκε το υπό κρίση τιμολόγιο εξοφλήθη μετρητοίς, και καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας με τις αντίστοιχες εγγραφές, δεν γίνονται δεκτές, οι προσκομισθείσες με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, μεταχρονολογημένες επιταγές (..... πληρωτέες επί του υπ' αριθμ λογαριασμού της εταιρείας στη τράπεζα, ποσού 20.000,00 €, 35.000,00 € και 35.000,00 € και ημερομηνία εκδόσεως την—αντίστοιχα), διότι ως προκύπτει από τις υποβληθείσες απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επί της υποβληθείσης ενδικοφανούς προσφυγής,δεν τηρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας ο λογαριασμός 53.90.00 ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΠΛΗΡΩΤΕΕΣ και δεν απεγράφησαν οι προαναφερόμενες επιταγές της, συνολικής αξίας 90.000,00 €, την 31/12/2007 στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι *διακινήσαμε το σύνολο των πληρωμών μας, μέσω Τράπεζας και επομένως πρόκειται για πραγματική συναλλαγή και έτσι πρέπει να κριθεί, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί, ως μη νόμιμος και ανατιολόγητος.*

Εξάλλου, η εξόφληση φορολογικών στοιχείων αξίας μεγαλύτερη των 15.000,00 €, αντίκειται στη διάταξη του άρθρου 18 § 2 εδάφιο δεύτερο του Π.Δ. 186/1992, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 16 του νόμου 2992/2002 και ισχύουν από την δημοσίευσή τους στο ΦΕΚ (20.3.2002), όπου αναφέρεται, ότι: *“.....Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.”*

Επειδή, τόσο στην έκθεση Κ.Β.Σ., όσο και στις απόψεις της Δ.Ο.Υ., τονίζεται, ότι, *“σε τηλεφωνική επικοινωνία με την κ.υπάλληλο της Δ.Ο.Υ.και υπεύθυνη για τον έλεγχο στη λήπτρια του τιμολογίου κ., μας ανέφερε ότι απεδέχθει (η κ.) τη παράβαση που της καταλογίσθηκε για λήψη ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη την επιχείρηση «.....» στη χρήση 2007, καταβάλλοντας το ποσό του προστίμου που της επεβλήθη από τη Δ.Ο.Υ”*.

Επειδή ο έλεγχος δεν στηρίχθηκε σε αυθαίρετα συμπεράσματα και υποθέσεις αλλά πραγματοποίησε διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και αφού έλαβε υπόψη πλήθος αποδεικτικών στοιχείων και τα έγγραφα που χορηγήθηκαν κατέληξε τεκμηριωμένα στην διαπίστωση της εικονικότητας του υπό κρίση

τιμολογίου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, εφ' ής ερείδεται και η προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Κ.Β.Σ., **διαλαμβάνονται αοριστίες, αντιφάσεις, ανακρίβειες, ελλείψεις και αυθαίρετα συμπεράσματα**, που αναιρούν το κύρος της, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί, ως ανατιολόγητος, αναπόδεικτος και μη νόμιμος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση όμως, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, ως λεπτομερώς αναλύεται ανωτέρω (Η κ. φέρεται να παρήγαγε τις παραπάνω υπέρογκες ποσότητες προϊόντων (μήλων), χωρίς να διαθέτει ούτε να ενοικιάζει γεωργική γη προς καλλιέργεια, κλπ...) και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστεως της προσφεύγουσας, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής. Στην μη προσκόμιση εξάλλου από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογικών στοιχείων αποδεικνυόντων την πραγματοποίηση των αντίστοιχων συναλλαγών, στηρίχθηκε επίσης η εκτίμηση της φορολογικής διοικήσεως (ΣτΕ 116/2013).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 78 του Συντάγματος, παράγραφος 1. *“Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.”*

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι **η φορολογική αρχή παραβίασε την συνταγματικά κατοχυρωμένη (άρθρο 78 παρ. 1 του Σ) αρχή της βεβαιότητας του φόρου**, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί, ως μη νόμιμος, διότι το επιβληθέν πρόστιμο του Κ.Β.Σ., επιβλήθηκε βάσει σαφών διατάξεων Νόμου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση :
της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ., διαχειριστικής χρήσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :
Πρόστιμο συνολικού ποσού 44.000,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).