



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25/2/2019

Αριθμός απόφασης: 466

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

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 (ΦΕΚ Α' 170).

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 26/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, με διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στη, επί της οδού αρ., Τ.Κ....., νομίμως εκπροσωπούμενη υπό του ομορρύθμου εταίρου και διαχειριστή της, κατά της με αρ./26-9-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 2/11/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 26/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./**26-9-2018** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **11.968,63 €**, διότι εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13§1 του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58Α § 1 του Ν. 4174/2013.

Δυνάμει των με αρ./...../2017,/...../2018 εντολών ελέγχου και της/...../2018 εντολής επεξεργασίας στοιχείων του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης – Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος για τις χρήσεις 2015 - 2017 στην έδρα της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ./2017 πληροφοριακό δελτίο, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα εκδίδει ανακριβή, ως προς τη αξία, φορολογικά στοιχεία. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με καταγγελία, το έτος 2017 η προσφεύγουσα, για την εργασία που παρείχε σε παραγωγούς, δεν εξέδιδε τιμολόγια ισόποσα της αξίας που εισέπραττε από αυτούς για τις δηλώσεις αγροτικών ενισχύσεων (ΟΣΔΕ) που συνέταξε και υπέβαλλε για λογαριασμό τους στον ΟΠΕΚΕΠΕ.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προέκυψε ότι η προσφεύγουσα στη χρήση 2017 εξέδωσε ανακριβή, ως προς την αξία, 2.592 φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ. μηχανογραφικά ή χειρόγραφα) με συνολικό ποσό ανακρίβειας 123.675,84 € (καθαρή αξία 99.738,58€ πλέον ΦΠΑ 23.937,26€), για παρεχόμενες υπηρεσίες σύνταξης και υποβολής δηλώσεων αγροτικών ενισχύσεων (ΟΣΔΕ) και της καταλογίστηκε το προσβαλλόμενο πρόστιμο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς :

1. Η προσβαλλομένη καταλογιστική πράξη ερείδεται επί άκυρης εκθέσεως ελέγχου διότι αυτή υπογράφεται μόνο από έναν εκ των δύο διενεργησάντων τον έλεγχο υπαλλήλων.
2. Η προσβαλλομένη εξεδόθη κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, διότι δεν διενεργήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος, τόσο στον ΟΠΕΚΕΠΕ, ώστε να επιβεβαιωθεί ο

δεσμευτικός ή μη χαρακτήρας του τιμοκαταλόγου που υποβάλλει κάθε φορολογικό έτος, όσο και ενδεικτικά σε ορισμένους παραγωγούς – πελάτες της, ώστε να αποδειχθεί μετά πάσης βεβαιότητας ότι πράγματι, κατά τον κρίσιμο χρόνο, έλαβε από αυτούς για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες της μικρότερες ή μεγαλύτερες κατά περίπτωση αμοιβές σε σχέση με τις αναγραφείσες στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

3. Η φορολογική αρχή παρότι έφερε το σχετικό βάρος δεν απέδειξε την ανακρίβεια των συναλλαγών αυτών ούτε σχημάτισε πλήρη και βέβαιη πεποίθηση για την ανακρίβεια, διότι :

α) Ο ισχυρισμός ότι σε 1.853 περιπτώσεις η τιμολογημένη αξία των υπηρεσιών είναι μεγαλύτερη από αυτή που αναγράφει ο τιμοκατάλογος είναι αβάσιμος και χρησιμοποιείται για λόγους εντυπωσιασμού. Οι 1.376 δηλώσεις εμπεριείχαν αίτημα «εξισωτικής αποζημίωσης». Επιπλέον, 435 πελάτες είχαν στο τιμολόγιό τους και χρέωση 10,01€ από λοιπές συμβουλευτικές υπηρεσίες που δεν σχετίζονταν με το ΟΣΔΕ, γεγονός το οποίο ομοίως ουδόλως συνεκτιμήθηκε από τον έλεγχο.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει τρία αρχεία που συνέταξε η ίδια με τίτλους «Συμβουλευτικές Υπηρεσίες», «Τιμολόγηση Εξισωτικής» και «Οριακά στην Πάνω Κλίμακα - Δηλώσεις που Κατέβηκαν», στα δύο πρώτα εκ των οποίων καταγράφονται οι πελάτες, οι οποίοι εσφαλμένα θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ότι τιμολογήθηκαν με υψηλότερη τιμή, ενώ στο τρίτο καταγράφονται ενδεικτικά 230 παραγωγοί, οι οποίοι ήταν οριακά σε μία κλίμακα και θεωρήθηκε αυτονόητο και για επικοινωνιακούς λόγους να τιμολογηθούν και να πληρωθούν στην αμέσως κατώτερη κλίμακα.

β) Η διαπίστωση ότι σε 2.592 περιπτώσεις η αξία είναι μικρότερη αυτής του τιμοκαταλόγου είναι εσφαλμένη, καθώς οι δηλώσεις έχουν τιμολογηθεί με κλίμακα του ενδεικτικού τιμοκαταλόγου (υποβαλλομένου στον ΟΠΕΚΕΠΕ), η οποία σχετίζεται με παραγωγούς, οι οποίοι είναι χρόνια πελάτες της εταιρείας και συμμετέχουν σε παράλληλες δράσεις - παρεχόμενες υπηρεσίες που προσφέρει η εταιρεία. Περαιτέρω, οι ελεγκτές δεν έλαβαν υπόψη ότι δραστηριοποιούνταν πολλοί ανταγωνιστικοί της επιχείρησης φορείς με τιμολόγηση για τις ίδιες υπηρεσίες κατά πολύ χαμηλότερη της γενομένης από αυτήν.

γ) Ως προς την διαπίστωση ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν μετά τις δεκαπέντε του επόμενου μηνός από αυτόν που ολοκληρώθηκε η υπηρεσία, ισχυρίζεται ότι η ημερομηνία καταχώρισης στο μηχανογραφικό σύστημα του ΟΠΕΚΕΠΕ επισήμως θεωρείται η 15η Ιουνίου, βάσει της σχετικής εγκυκλίου για το ΟΣΔΕ 2017, πλην όμως η καταληκτική ημερομηνία είναι πολύ μεταγενέστερη της 15ης Ιουνίου.

δ) Η τιμολόγηση σε χαμηλές κλίμακες των 20 € και 8,62 € απετέλεσε και επικοινωνιακό τρόπο προσέγγισης πελατολογίου και ουσιαστικού «κλειδώματος» αυτού. Όσον αφορά την διαπίστωση του ελέγχου ότι δεν ευρέθησαν φορολογικά στοιχεία παρασχεθεισών υπηρεσιών για τις παράλληλες δράσεις, ήταν φυσικό να μην υπάρχουν μέσα στο έτος 2017, καθώς τα προγράμματα αυτά όριζαν καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων εντός του 2018. Η τιμολόγηση σε 66 δηλώσεις

με μηδενική αξία αποτελεί επικοινωνιακή πολιτική της εταιρείας σε ανθρώπους «κλειδιά», οι οποίοι λειτουργούν επικοινωνιακά προς όφελος της εταιρείας.

στ) Η διαπίστωση του ελέγχου ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες τιμολογήθηκαν σε αξίες μεγαλύτερες ή μικρότερες από αυτές του τιμοκαταλόγου ερείδεται επί εσφαλμένης προϋποθέσεως, καθώς ο τιμοκατάλογος, ο οποίος υποβάλλεται στον ΟΠΕΚΕΠΕ, δεν είναι δεσμευτικός για την τιμολόγηση που θα ακολουθήσει εν συνεχεία με κάθε πελάτη ξεχωριστά αλλά έχει ενδεικτικό μόνον χαρακτήρα.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη ερείδεται επί άκυρης εκθέσεως ελέγχου, διότι αυτή υπογράφεται μόνο από έναν εκ των δύο διενεργησάντων τον έλεγχο υπαλλήλων.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως ισχύει: «*Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης*».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται βλάβη, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης της φορολογικής αρχής ούτε προβάλλει κάποιο λόγο που να αποδεικνύει ότι με την διόρθωση της ανωτέρω πλημμέλειας το πόρισμα του ελέγχου θα ήταν διαφορετικό και ως εκ τούτου καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση λόγος είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι η προσβαλλόμενη πράξη εξεδόθη κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, στο «Κεφάλαιο Έβδομο Φορολογικοί Έλεγχοι» του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται :

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...

Άρθρο 24 Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των

φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...»

Επειδή εν προκειμένω κατά τον επιτόπιο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. λήφθηκε από το μηχανογραφικό σύστημα της προσφεύγουσας, που χρησιμοποιείται για την τιμολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών της, ηλεκτρονικό αρχείο μορφής .txt (με δεδομένα χρήσης 2017), το οποίο περιείχε το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων. Επιπλέον, ο έλεγχος έλαβε από την προσφεύγουσα τον τιμοκατάλογο, για τις παρεχόμενες υπηρεσίες της (σε σχέση με τις δηλώσεις ΟΣΔΕ 2017), που είχε υποβάλει στον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.. Περαιτέρω, με το υπ' αριθμ..... έγγραφο, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ζήτησε από την Διεύθυνση του Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., να αποσταλούν σε ηλεκτρονική μορφή δεδομένα των δηλώσεων ΟΣΔΕ 2017, που καταχωρήθηκαν μέσω της ηλεκτρονικής πύλης που έχει στην κατοχή της η προσφεύγουσα. Η ανωτέρω υπηρεσία με το υπ' αριθμ./26-03-18 έγγραφό της διαβίβασε στον έλεγχο με οπτικό δίσκο (cd), αρχείο με πληροφορίες των αιτήσεων παραγωγών, όπως προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία της βάσης δεδομένων του Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. Στη συνέχεια, από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., πραγματοποιήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος μεταξύ των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, καθώς και των ηλεκτρονικών αρχείων που λήφθηκαν τόσο από τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., όσο και από την ίδια την προσφεύγουσα. Επομένως, ο έλεγχος προέβη σε όλες τις απαραίτητες διαδικασίες προκειμένου να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα περί της ακρίβειας των συναλλαγών της προσφεύγουσας με τους παραγωγούς - πελάτες της.

Επειδή εξάλλου, ο έλεγχος κατά την επεξεργασία των ανωτέρω στοιχείων μετέφερε όλα τα δεδομένα αυτών, σε ένα ενιαίο υπολογιστικό φύλλο τύπου excel από το οποίο προκύπτουν τα ακόλουθα : Επί των συνολικά 2.592 υποβληθέντων και τιμολογημένων δηλώσεων ΟΣΔΕ 2017, που έχουν απόκλιση τιμής 10,00 € και άνω, οι εξακόσιες είκοσι δηλώσεις (620), δηλαδή ποσοστό 23,92% έχουν απόκλιση (μειωμένη τιμολόγηση) από την τιμή του τιμοκαταλόγου έως 50%, ενώ, χίλιες εννιακόσιες εβδομήντα δύο (1.972) δηλώσεις, δηλαδή ποσοστό 76,08 % έχουν απόκλιση (μειωμένη τιμολόγηση) πάνω από 50% σε σύγκριση με την τιμή του τιμοκαταλόγου.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το πλήθος των περιπτώσεων των υποτιμολογημένων φορολογικών στοιχείων με ιδιαίτερα μεγάλες αποκλίσεις από την τιμή του τιμοκαταλόγου είναι πολύ μεγάλης έκτασης, γεγονός που αποδεικνύει πρόθεση της προσφεύγουσας για απόκρυψη φορολογητέας ύλης και δεν τίθεται θέμα περί δεσμευτικού ή μη χαρακτήρα του τιμοκαταλόγου που υποβάλλεται κάθε χρόνο στον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., καθώς τα τόσο μεγάλα ποσοστά απόκλισης στις

τιμές των παρεχόμενων υπηρεσιών ακυρώνουν την ανάγκη ύπαρξης του τιμοκαταλόγου αυτού. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος, ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης της ανακρίβειας των συναλλαγών.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται 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, στο άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται 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 φόρου».

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από/2018 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Ε΄ Υποδιεύθυνσης Λάρισας περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό της παράβασης και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου :

- Σύμφωνα με τα στοιχεία που λήφθηκαν από τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., μέσω της προσφεύγουσας στάλθηκαν εννέα χιλιάδες οκτακόσιες πέντε (9.805) αιτήσεις ενίσχυσης (αγροτικά, κτηνοτροφικά και μελισσοκομικά) χρήσης 2017
- Σύμφωνα με τα στοιχεία που λήφθηκαν από την προσφεύγουσα, το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ., Τ.Π.Υ. Πιστωτικά και Ακυρωτικά) χρήσης 2017, είναι δέκα χιλιάδες διακόσια τριάντα οκτώ (10.238). Εκατόν εβδομήντα εννέα (179) εξ αυτών αφορούν πιστωτικά και ακυρωτικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και εκ παραδρομής τιμολογήσεις (δεύτερη φορά). Διακόσια πενήντα τέσσερα (254) παραστατικά δεν αφορούν δηλώσεις ΟΣΔΕ, αλλά αφορούν κυρίως

δηλώσεις μεταβιβάσεων δικαιωμάτων και εξισωτικής. Εννέα χιλιάδες οκτακόσια πέντε (9.805) φορολογικά στοιχεία αφορούν αιτήσεις ενίσχυσης (ΟΣΔΕ 2017)

- Η τιμολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών γίνεται βάσει του τιμοκαταλόγου που δηλώνεται από την προσφεύγουσα στον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.. Σύμφωνα με όσα δηλώθηκαν από τον υπεύθυνο της προσφεύγουσας, κ., με την από/18 Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 Ν1599/1986), αλλά και όσα διαπίστωσε και ο έλεγχος από την επεξεργασία του συνόλου των δεδομένων που είχε στην κατοχή του, στις περιπτώσεις που εκτός των καλλιεργούμενων στρεμμάτων δηλώνεται και ζωικό κεφάλαιο, η τιμολόγηση γίνεται στην υψηλότερη μεταξύ των δύο τιμών και όχι αθροιστικά.
- Από το σύνολο των τιμολογημένων δηλώσεων ΟΣΔΕ (πλήθος 9.805), πέντε χιλιάδες σαράντα δύο (5.042) δηλώσεις, συμφωνούν ως προς την τιμολογημένη αξία παρεχομένων υπηρεσιών, με τις αξίες που αναγράφονται στον τιμοκατάλογο της προσφεύγουσας (απόκλιση έως 0,01 €). Σε χίλιες οκτακόσιες πενήντα τρεις (1.853) δηλώσεις η τιμολογημένη αξία υπηρεσιών είναι μεγαλύτερη από αυτή που αναγράφει ο τιμοκατάλογος, ενώ αντιθέτως σε δύο χιλιάδες εννιακόσες δέκα (2.910) δηλώσεις η αξία είναι μικρότερη αυτής του τιμοκαταλόγου
- Προκειμένου να προσδιοριστεί από τον έλεγχο η υπολειπόμενη μη τιμολογημένη συνολική αξία (φορολογητέα ύλη), διαφορά τιμής έως δέκα ευρώ (10,00 €), θεωρήθηκε εύλογη και δεν λήφθηκε υπ' όψη για τον προσδιορισμό της αποκρουστικής φορολογητέας ύλης. Η απόκλιση αυτή ανέρχεται στο ποσό των 1.869,57 € και αφορά τριακόσιες δεκαοκτώ (318) δηλώσεις, συνολικής τιμολογημένης αξίας 20.008,43 €
- Επί των συνολικά 2.592 υποβληθέντων και τιμολογημένων δηλώσεων ΟΣΔΕ 2017, που έχουν απόκλιση τιμής 10,00 € και άνω, οι εξακόσιες είκοσι δηλώσεις (620), δηλαδή ποσοστό 23,92% έχουν απόκλιση (μειωμένη τιμολόγηση) από την τιμή του τιμοκαταλόγου έως 50%, ενώ, χίλιες εννιακόσιες εβδομήντα δύο (1.972) δηλώσεις, δηλαδή ποσοστό 76,08 % έχουν απόκλιση (μειωμένη τιμολόγηση) πάνω από 50% σε σύγκριση με την τιμή του τιμοκαταλόγου.
- Το σύνολο της υπολειπόμενης (σύμφωνα με τον τιμοκατάλογο της ίδιας της ελεγχόμενης) μη τιμολογημένης αξίας των δύο χιλιάδων πεντακοσίων ενενήντα δύο δηλώσεων (2.910-318=2.592) ανέρχεται στο ποσό των 123.675,84 €. Επί των ως άνω συναλλαγών εφαρμόζεται συντελεστής Φ.Π.Α. 24%, ήτοι η συνολική καθαρή τους αξία ανέρχεται σε 99.738,58 € και ο ΦΠΑ σε 23.937,26€.
- Σύμφωνα με τα στοιχεία που λήφθηκαν από την προσφεύγουσα, το σύνολο των αιτήσεων για μεταβιβάσεις δικαιωμάτων, στη χρήση 2017, που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη προσφεύγουσα είναι εκατόν εξήντα επτά (167). Σύμφωνα με όσα δηλώθηκαν από τον υπεύθυνο της προσφεύγουσας κ....., με την από/18 Υ.Δ. (άρθρο 8 Ν1599/1986), αλλά και όσα διαπίστωσε και ο έλεγχος από την επεξεργασία του συνόλου των δεδομένων που είχε στην κατοχή

του, η αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών (αναφορικά με τις αιτήσεις μεταβίβασης δικαιωμάτων) προσδιορίζεται σύμφωνα με τον τιμοκατάλογο.

- Διαπιστώθηκε η τιμολόγηση από την προσφεύγουσα για το σύνολο των ανωτέρω δηλώσεων (μεταβιβάσεις δικαιωμάτων). Η τιμολογημένη αξία των υπηρεσιών είναι ίδια με αυτή που αναγράφει ο τιμοκατάλογος
- Επιπροσθέτως από τον διασταυρωτικό έλεγχο μεταξύ στοιχείων (ημερομηνία καταχώρησης της δήλωσης ΟΣΔΕ στο μηχανογραφικό σύστημα) που δόθηκαν από τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. στον έλεγχο, καθώς και αυτών από την προσφεύγουσα (ημερομηνία έκδοσης των φορολογικών στοιχείων) διαπιστώθηκε ότι εκ των δύο χιλιάδων εννιακοσίων δέκα (2.910) δηλώσεων, η τιμολόγηση των δύο χιλιάδων εκατόν ογδόντα δύο (2.182) έγινε μεταγενέστερα των προβλεπόμενων προθεσμιών (Ν. 4308/14, άρθρο 11). Δηλαδή τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν μετά τις δεκαπέντε του επόμενου μήνα από αυτόν που ολοκληρώθηκε η υπηρεσία. Ως ημερομηνία ολοκλήρωσης των παρεχόμενων υπηρεσιών, θεωρείται η ημερομηνία που ολοκληρώθηκε η καταχώρηση στο μηχανογραφικό σύστημα του Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.
- Λόγω της φύσης των παρεχομένων υπηρεσιών, (παροχή υπηρεσιών σε μεγάλο πλήθος αγροτών και συγχρόνως υποβολή πολλών διαφορετικών αιτήσεων), η καταβολή του τιμήματος, σύμφωνα με την κοινή πείρα και πρακτική πραγματοποιείται με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας, (όπως αποτυπώθηκε επίσης από πληροφορίες τόσο από αγρότες, όσο και από ανθρώπους επαγγελματίες του χώρου)
- Οι ανωτέρω περιπτώσεις απόκλισης από τις τιμές του τιμοκαταλόγου, δεν δύναται να ληφθούν ως εκπτώσεις σε ορισμένους πελάτες – αγρότες, λόγω της συμμετοχής τους σε άλλες, παράλληλες δράσεις, που την διεκπεραίωση τους είχε αναλάβει ομοίως, η προσφεύγουσα όπως δηλώθηκε προφορικά στον έλεγχο, διότι από την επεξεργασία ποσοτικών αλλά και ποιοτικών χαρακτηριστικών όλων των στοιχείων που είχε στην κατοχή του ο έλεγχος προέκυψε :
 - Από τις πέντε χιλιάδες σαράντα δύο (5.042) δηλώσεις, **που συμφωνούν** ως προς την **τιμολογημένη αξία** παρεχομένων υπηρεσιών, με τις αξίες που αναγράφονται στον τιμοκατάλογο της προσφεύγουσας (απόκλιση έως 0,01 €), πεντακόσιες έντεκα (511) δηλώσεις αφορούν παραγωγούς που **έχουν παράλληλες δράσεις**
 - Από τις χίλιες οκτακόσιες πενήντα τρεις (1.853) δηλώσεις που η **τιμολογημένη αξία** παρεχομένων υπηρεσιών είναι **μεγαλύτερη** από την αξία που αναγράφεται στον τιμοκατάλογο της προσφεύγουσας, εκατόν είκοσι εννέα (129) δηλώσεις αφορούν παραγωγούς που **έχουν παράλληλες δράσεις**
 - Από τις δύο χιλιάδες πεντακόσιες ενενήντα δύο (2.592) δηλώσεις που η **τιμολογημένη αξία** παρεχομένων υπηρεσιών είναι **μικρότερη** από την αξία που αναγράφεται στον τιμοκατάλογο της προσφεύγουσας (με απόκλιση μεγαλύτερη των 10,00 €), εξακόσιες πενήντα επτά (657) δηλώσεις αφορούν παραγωγούς που **δεν έχουν παράλληλες δράσεις**

- Στις υπόλοιπες χίλιες εννιακόσες τριάντα πέντε (2.592-657=1.935) δηλώσεις που η **τιμολογημένη αξία** παρεχομένων υπηρεσιών είναι **μικρότερη** από την αξία που αναγράφεται στον τιμοκατάλογο της προσφεύγουσας (με απόκλιση μεγαλύτερη των 10,00 €), διαπιστώθηκε:

α) εννιακόσες ενενήντα (990) δηλώσεις τιμολογήθηκαν με συνολική αξία είκοσι (20,00) ευρώ. Σύμφωνα με τον τιμοκατάλογο αυτή η τιμή αφορά πελάτες για συμμετοχή σε παράλληλες δράσεις της προσφεύγουσας. Πλην πινάκων τύπου excel που προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη προσφεύγουσα, κανένα άλλο στοιχείο δεν προσκομίστηκε για τις παράλληλες αυτές δράσεις καθώς επίσης και καμία τιμολόγηση των παρεχόμενων αυτών υπηρεσιών δεν διαπιστώσαμε από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης έως το τέλος της χρήσης 2017 (ή μέρος αυτής το οποίο καθίσταται απαιτητό κατά την 31-12-2017). Η παράλληλη δράση που φέρεται κυρίως να επικρατεί **(824 δηλώσεις)** σε αυτό το πλήθος, είναι τα **ψεκαστικά** (κάποιου είδους πιστοποίηση ψεκαστικών μηχανημάτων).

Αξίζει να αναφερθεί ότι το επισυναπτόμενο τιμολόγιο της καταγγελίας φέρει τιμολογημένη αξία 20,00 €

β) επτακόσιες ενενήντα δύο (792) δηλώσεις τιμολογήθηκαν με συνολική αξία οκτώ ευρώ και εξήντα δύο λεπτά (8,62 €), ποσό που αποτελεί αποκλειστικά το κόστος του φορέα συντονισμού (βλέπε ανωτέρω πίνακα τιμοκαταλόγου). Η παράλληλη δράση που φέρεται κυρίως να επικρατεί (631 δηλώσεις) **και πάλι** σε αυτό το πλήθος, είναι τα **ψεκαστικά**. Η τιμολογιακή αντιμετώπιση όμως διαφέρει,

γ) εξήντα έξι (66) δηλώσεις τιμολογήθηκαν με μηδενική αξία, με συνέπεια το κόστος του φορέα συντονισμού να επιβαρύνει την ίδια την προσφεύγουσα,

δ) ογδόντα επτά (87) δηλώσεις τιμολογήθηκαν με διάφορα ποσά. Η παράλληλη δράση που φέρεται κυρίως να επικρατεί (51 δηλώσεις) σε αυτό το πλήθος δηλώσεων, είναι τα νιτρικά.

Αναφορικά με το ποιοι παραγωγοί εντάσσονται ή όχι σε αυτές τις δράσεις, καθώς και σε ποιες συγκεκριμένες, ο έλεγχος άντλησε δεδομένα αποκλειστικά από ανεπίσημους πίνακες (ηλεκτρονικά αρχεία) τύπου excel που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα. Μέχρι και την ολοκλήρωση του ελέγχου κανένα άλλο στοιχείο σχετικό με τις παράλληλες δράσεις δεν επιδείχτηκε στον έλεγχο από την προσφεύγουσα, που να στοιχειοθετεί παροχή υπηρεσιών αναφορικά με παράλληλες δράσεις, εκτός των δηλώσεων μεταβίβασης δικαιωμάτων (όπως αναφέρεται και παραπάνω). Το ίδιο προέκυψε και από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας που προσκομίστηκαν. Δηλαδή δεν διαπιστώθηκε η τιμολόγηση υπηρεσιών που να αφορά παράλληλες δράσεις είτε στο σύνολό τους είτε σε μέρος αυτών, το οποίο καθίσταται απαιτητό κατά την 31-12-2017.

Επειδή η προσφεύγουσα, προς επίρρωση των ισχυρισμών της, προσκόμισε τρεις καταστάσεις, που συνέταξε η ίδια, με τίτλους «Συμβουλευτικές Υπηρεσίες», «Τιμολόγηση

Εξισωτικής» και «Οριακά στην Πάνω Κλίμακα - Δηλώσεις που Κατέβηκαν», στις οποίες αναγράφονται μόνο ο ΑΦΜ, το ονοματεπώνυμο και πατρώνυμο των παραγωγών - πελατών της. Οι εν λόγω καταστάσεις δεν δύναται να εκτιμηθούν, διότι δεν προσκομίστηκε κανένα άλλο στοιχείο που είτε να στοιχειοθετεί την παροχή υπηρεσιών αναφορικά με παράλληλες δράσεις, είτε, όσον αφορά την τρίτη εκ των ανωτέρω καταστάσεων, να στοιχειοθετεί ότι οι αναφερόμενοι σε αυτή πελάτες της βρίσκονται οριακά σε μία κλίμακα, σύμφωνα με τον αριθμό στρεμμάτων που κατέχουν, καθώς και τα αντίστοιχα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2018 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Ε΄ Υποδιεύθυνσης Λάρισας επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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 ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Φορολογικό έτος 2017

Η με αρ./26-9-2018 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

Ποσό προστίμου : 11.968,63 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.