



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 07/03/2014

Αριθμός απόφασης: 438

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 15/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της αρ./2013 Αποφάσεως Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αριθ. / 02-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 11/10/2013 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 05/03/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 15/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ. / 02-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο ποσού 1.172,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2007 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων των 11, 12 & 21 του Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και άρθρου 66 παρ 10 & 13 του ν. 2238/94.

Η παράβαση αφορούσε τη λήψη τεσσάρων εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με ΑΦΜ, η οποία κρίθηκε από τον έλεγχο ως επιχείρηση εκδόσεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, με μοναδικό σκοπό την παράνομη λήψη επιστροφής ΦΠΑ από τους αγρότες με τους οποίους φαίνεται ότι συναλλάχθηκε.

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

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ «Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει : Όποιος.... αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.....από εκδότη πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευμάτος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας της συναλλαγής, όπως καταγράφεται στην από 11/10/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης της επίμαχης παροχής από πλευράς του εκδότη, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, ο προσφεύγων όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή του πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο (βλ. ΣτΕ 3151/2006,3411/2004,1553,1264/2003,881/2002).

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του ΚΒΣ, όπως ίσχυσαν από 20-03-2002 έως 20-06-2008, τα συγκεκριμένα τιμολόγια αγοράς αγροτικών ανέρχονταν σε ποσό άνω των 15.000 € έκαστο και συνεπώς εξοφλούνταν υποχρεωτικά μέσω τραπεζής η με έκδοση δίγραμμης επιταγής, ενώ δε συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική η αποπληρωμή με μετρητά τόσο μεγάλων ποσών (συνολικού ύψους 216.759,95€) όπως στην εν λόγω περίπτωση. Εξάλλου στο υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων ως απάντηση στην κλήση προς ακρόαση που του απέστειλε το ΣΔΟΕ δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για τον τρόπο είσπραξης του συνόλου της αξίας των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (Τραπεζικά έγγραφα, επιταγές κ.λ.π.).

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η μεταφορά των ζώων πραγματοποιήθηκε με μεταφορικό μέσο του εκδότη δεν ευσταθεί καθώς :

α) στα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 11 παρ. 5 του ΚΒΣ

β) Οι ποσότητες και το βάρος των ζώων που φαίνεται ότι μεταφέρθηκαν ανά φορολογικό στοιχείο είναι τόσο μεγάλες που δεν θα ήταν εφικτό να πραγματοποιηθεί με φορτηγό αυτοκίνητο.

γ) Ο εκδότης ως έμπορος ζώντων ζώων όφειλε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ 1 του ΠΔ 308/2000 για τη μεταφορά των βοοειδών να χρησιμοποιεί ειδικό διασκευασμένο όχημα και ο μεταφορέας του συγκεκριμένου οχήματος να τηρεί αρχείο με τις ακόλουθες πληροφορίες : α) τόπου και ημερομηνίας παραλαβής και όνομα εκμετάλλευσης που παραλαμβάνονται τα ζώα β) τόπου και ημερομηνίας παράδοσης καθώς και το όνομα του παραλήπτη γ) είδος και αριθμός των μεταφερόμενων ζώων, δ) ημερομηνία και τόπος απολύμανσης και ε) λεπτομέρειες των συνοδευτικών εγγράφων (αριθμός πρωτ. , ημερομηνία έκδοσης, όνομα υπογράφοντος κτηνιάτρου). Καμία από τις ανωτέρω διαδικασίες δεν τηρήθηκε ενώ ο εκδότης από τον έλεγχο συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 Π.Δ. 186/92 δεν δηλώθηκε ως πελάτης οιασδήποτε μεταφορικής επιχείρησης για το συγκεκριμένο έτος. Επιπλέον με βάση την έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, ο εκδότης δεν κατέχει φορτηγό αυτοκίνητο τη χρήση που αφορά η παράβαση.

δ) Δεν προσκομίστηκε καμία άδεια διακίνησης από την αρμόδια υγειονομική αρχή όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του Κανονισμού (Εκ) αριθμ 1760/2000 και του Π.Δ. 308/2000 (ΦΕΚ 252/16-11-2000)

Επειδή, από το έγγραφο με αριθμό πρωτ./13-06-2013 της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της Περιφέρειας Θεσσαλίας προκύπτει ότι ο αριθμός των εξαγωγών ζωικού κεφαλαίου από την αγροτική εκμετάλλευση του προσφεύγοντα για το έτος 2007 ανέρχεται σε τριάντα ένα (31) βοοειδή που σε καμία περίπτωση δεν συμπίπτει με την ποσότητα των ζώων που φαίνεται ότι πουλήθηκαν στο συγκεκριμένο έτος (121 τεμάχια).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ./28-05-2002 έγγραφο του Υπουργείου Γεωργίας, , κάθε κάτοχος βοοειδών οφείλει να τηρεί ενημερωμένο μητρώο εκμετάλλευσης (μητρώο αγέλης). Το μητρώο αυτό τηρείται στην εκμετάλλευσή του και κάθε μεταβολή στο ζωικό κεφάλαιο (γέννηση, αγορά, πώληση, θάνατος, σφαγή) θα πρέπει να δηλώνεται εντός 7 ημερών στο αρμόδιο Αγροτικό Κτηνιατρείο (άρθρο 7 του καν. 1760/00). Καμία μεταβολή που να δικαιολογεί την απόκτηση και την πώληση ενός τέτοιου μεγάλου ζωικού κεφαλαίου στη χρήση 2007 δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, όπως προκύπτει από την σελίδα οκτώ (8) της έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ τα δεδομένα της αίτησης για την ενιαία ενίσχυση προς τον ΟΠΕΚΕΠΕ , τα δεδομένα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος καθώς και τα δεδομένα της βάσης της Διεύθυνσης της Κτηνιατρικής Υπηρεσίας είναι περίπου και αποτυπώνουν τον πραγματικό αριθμό βοοειδών που κατείχε ο προσφεύγων που σε καμία περίπτωση δε συμβαδίζει με τις πωληθείσες ποσότητες όπως απεικονίζονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ο προσφεύγων στο υπόμνημα που κατέθεσε στο ΣΔΟΕ δεν παρείχε διευκρινήσεις αναφορικά με τον τρόπο που απέκτησε τα που φέρεται να πώλησε στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων και τα οποία ανέρχονται σε 121 για το έτος 2007, όπως παραστατικά αγοράς των κτλ. Εξάλλου δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να δικαιολογεί το γεγονός ότι κατείχε για εκτροφή τόσο μεγάλο αριθμό ζώων όπως παραστατικά αγοράς ζωοτροφών και λοιπών εφοδίων, δικαιολογητικά απασχόλησης εργατικού προσωπικού και κτηνιάτρου κτλ.

Επειδή, η παράβαση όπως περιγράφεται στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ δεν αφορά στην υποχρέωση του εκδότη για την έκδοση Δελτίων Αποστολής από αυτόν, αλλά στις γενικότερες διαπιστώσεις που προέκυψαν κατά την αποδεικτική διαδικασία, οι οποίες στοιχειοθετούν το συμπέρασμα περί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα αναφορικά με τη φορολογική υποχρέωση του εκδότη για την έκδοση στοιχείου διακίνησης απορρίπτεται ως αόριστος.

Επειδή, ο προσφεύγων για τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έλαβε την επιστροφή ΦΠΑ που αναλογούσε σε αυτά όπως προκύπτει από την σελ. έξι (6) της έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ, εντούτοις η διαδικασία επιστροφής του φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 6 της ΠΟΛ 41/1988 γινότανε με την υποβολή των δικαιολογητικών είτε απευθείας από τους ίδιους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., είτε μέσω των κατά τόπους συνεταιριστικών οργανώσεων. Ο αρμόδιος οικονομικός έφορος υποχρεούνταν το βραδύτερο εντός μηνός από την υποβολή σε αυτόν των δικαιολογητικών και χωρίς τη διενέργεια ελέγχου, να εκδώσει απόφαση επιστροφής. Σε περίπτωση που από μεταγενέστερο έλεγχο αποδεικνύονταν ότι είχε πραγματοποιηθεί η συναλλαγή με βάση πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία επιβάλλονταν οι προβλεπόμενες κυρώσεις. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι

η επιστροφή ΦΠΑ αποτελεί και ένδειξη γνησιότητας της συναλλαγής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων κατέθεσε Υπεύθυνη Δήλωση του εκδότη στην οποία δηλώνει ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και ότι τα τιμολόγια έχουν εξοφληθεί, εντούτοις δεν προσκομίζονται ούτε από πλευράς του εκδότη ούτε από πλευράς του λήπτη στοιχεία που να ενισχύουν την αυθεντικότητα των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11/10/2013 Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕεπί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, 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 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αριθ. / 02-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ

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

Πρόστιμο αρθ. 5 § 10γ Ν. 2523/1997 :

- Χρήση 2007 1.172,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).