



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

26/03/2014

Αριθμός απόφασης:

611

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 27/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29.01.2014 ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των:

1) με αριθ./29.11.2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ- Αρθ. 5 & 10γ του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2005,

2) με αριθ./19.11.2013 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 του ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2005,

3) με αριθ./19.11.2013 προσωρινής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2005, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. α) Την με αριθ./29.11.2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. άρθρου 5 & 10γ του ν 2523/1997, β) την με αριθμ./19.11.2013 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6

του ν. 2523/97, γ) την με αριθ./19.11.2013 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 19/11/2013 οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α..

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 20.03.2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 27.01.2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29.01.2014 ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, 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:

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως κάτωθι πράξεων:

1) Της υπ' αριθ./29.11.2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 1.172,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 §10γ και 19 §§1,3,4 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11 και 12 του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ.. Το πρόστιμο επεβλήθη επειδή ζήτησε, έλαβε και χρησιμοποίησε τέσσερα (4) ΠΛΑΣΤΑ και ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής αξίας 217.720,00 €.

2) Της υπ' αριθ./19.11.2013 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 39.189,60 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 41,42,48,48^Α & 50 του Ν. 2859/00 περί Φ.Π.Α., επειδή έλαβε επιστροφή ΦΠΑ βάσει πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας ΦΠΑ 13.063,20 € (13.063,20 € X 3=39.189,60 €).

3) Της υπ' αριθ./19.11.2013 προσωρινής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, (κύριος) φόρος ποσού 13.063,20 € πλέον 15.675,84 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο προσφεύγων, ως αγρότης ειδικού καθεστώτος, έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α ποσού 13.063,20 €, με τη χρήση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1-5, 41 και 48-53 του Ν. 2859/00 περί Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 19 §§ 3, 4 του Ν. 2523/97.

Επειδή οι αγρότες υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 41 του ν.2859/00 (Κώδικας Φ.Π.Α.) στο οποίο καθορίζεται με σαφήνεια ότι η κατ' αποκοπή επιστροφή που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών αποτελεί φόρο και όχι αποζημίωση.

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 6 του ν.2523/97 ορίζεται ότι «το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλασ-

τά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι...», ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά αφού δεν τα εξέδωσε ο ίδιος δεν ευσταθεί, γιατί η φράση «φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι» αναφέρεται στην λέξη «νοθευμένα» όχι στις λέξεις «πλαστά» και «εικονικά» καθώς το διαζευκτικό «ή» προηγείται της λέξης νοθευμένα.

Επειδή οι αγρότες δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, για την πώληση των αγροτικών τους προϊόντων εκδίδουν τα φορολογικά στοιχεία-τιμολόγια αγοράς οι αγοραστές των προϊόντων. Επίσης από την έκθεση ΦΠΑ προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε αίτηση επιστροφής ΦΠΑ μέσω του Αγροκτηνοτροφικού Συνεταιρισμού (ΑΦΜ:), σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 41/88 (Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ αγροτών). Η κατάσχεση των τιμολογίων αγοράς έκδοσης της «.....» και με λήπτη αυτών την προσφεύγουσα, έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§4 ΠΔ 186/92 από τις εγκαταστάσεις του Αγροκτηνοτροφικού Συνεταιρισμού, συντάχθηκε προς τούτο η με αριθμό/17.01.2013 έκθεση κατάσχεσης και επιδόθηκε στον Πρόεδρο του ΔΣ του Συν/σμού. Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε η ως άνω έκθεση κατάσχεσης, ως συνημμένο έγγραφο στην από 28/11/2013 έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς. Επομένως ο ισχυρισμός της περί μη επίδοσης αυτής είναι αβάσιμος.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 57§1 του ν.2859/00 ορίζουν ότι «*Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου*». Επομένως το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν είχε παραγραφεί. Επίσης επειδή ο φορολογικός έλεγχος, η έκδοση και η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων διενεργήθηκαν νόμιμα και άμεσα έπειτα από την υπ' αριθ. 47/ 8.7.2013 εντολή προσωρινού ελέγχου που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί χρονικής εγγύτητας μεταξύ της ελεγκτικής και κυρωτικής ενέργειας είναι αβάσιμος.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 επιτηδεύματός 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 (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Εν προκειμένω τα επίμαχα στοιχεία είναι πλαστά και εικονικά για τους λόγους που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Α' Ηρακλείου, η οποία είναι κατ' αρχήν και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διαπιστώσει την πλαστότητα και την εικονικότητα ή μη των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα της οποίας αποδέχθηκε η Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς. Επίσης ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειρισταωμένη αιτιολογία, με σαφήνεια και πληρότητα, απέδειξε τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων διαπιστώθηκε πλήρως η ανυπαρξία των συναλλαγών και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο χαρακτηρισμός των συναλλαγών ως εικονικών από τη Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς έγινε πρόχειρα είναι αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία 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 επιτηδεύματός 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι 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). Επιπλέον οι διατάξεις του άρθρου 18§9 του Κ.Β.Σ. , ορίζουν ότι το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία (μεταφορικά έγγραφα, ιδιόχειρες αποδείξεις, αποδεικτικά τραπέζης κλπ) προς απόδειξη της πραγματικότητας των συναλλαγών , ο ισχυρισμός της ότι τελούσε καλή τη πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη είναι αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/11/2013 συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ και Φ.Π.Α. του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, επί των

οποίων εδράζονται η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ καθώς και οι προσβαλλόμενες πράξεις του ειδικού προστίμου Φ.Π.Α και προσδιορισμού ΦΠΑ, 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 από 27.01.2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29.01.2014 ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ και την επικύρωση των εξής πράξεων:

- 1) της υπ' αριθ./29.11.2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005,
- 2) της υπ' αριθ./19.11.2013 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6. Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005,
- 3) της υπ' αριθ./19.11.2013 προσωρινής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 - 31/12/2005

1) ΩΣ ΠΡΟΣ Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρ.5 και 10 περιπτ. γ του ν.2523/97 συνολικού ποσού **1.172,00 €** .

2) ΩΣ ΠΡΟΣ Φ.Π.Α.

2.1) Πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν.2859/00 με τον αναλογούντα πρόσθετο φόρο του άρθρ. 1 παρ.2 του ν.2523/97

Διαφορά φόρου	13.063,20 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	15.675,84 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.739,04 €

2.2) Πράξη ειδικού προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/97 συνολικού ποσού **39.189,60 €** (13.063,20 X 3).

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**

ΚΑΚΙΩΡΑΣ 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 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).