



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

Καλλιθέα

14-05-2014

Αριθμός απόφασης:

1197

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

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. Δ6Α118225 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 30/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΙΩΑ, ΑΦΜ, κατοίκου ΦΘΙΩΤΙΔΑΣ κατά της υπ' αρ./2013 πράξης καταλογισμού ΦΠΑ έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και της υπ' αρ./2013 απόφασης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 και 9 Ν. 2523/97 έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ./2013 πράξη καταλογισμού ΦΠΑ έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και β) την υπ' αρ./2013 απόφαση επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 και 9 Ν.

2523/97 έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23-12-2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 12-05-2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 30-01-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΙΩΑ, 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 την υπ' αριθ. /24-12-2013 πράξη καταλογισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (κύριος) φόρος ποσού 2.716,00 € πλέον 3.259,20 € (πρόσθετος λόγω ανακρίβειας) για τη διαχειριστική περίοδο 2006 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω λήψεως ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου από την επιχείρηση με ΑΦΜ, βάσει του οποίου ο προσφεύγων έτυχε επιστροφής ΦΠΑ κατ' αποκοπήν για τη χρήση 2006 και η οποία κρίθηκε από τον έλεγχο ως επιχείρηση εκδόσεως εικονικών φορολογικών στοιχείων:

ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΠΟΣΟ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ
Τιμ. Αγοράς 23/27-05-2006	38.800,00	

2) Με τη υπ' αριθ. /24-12-2013 πράξη ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.148,00 €. Η Πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/97 και αφορά στο τριπλάσιο του φόρου που έλαβε επιστροφή χωρίς να τον δικαιούται ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων (για ανύπαρκτες συναλλαγές) κατά την χρήση 2006.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τη μεταρρύθμιση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- ΑΝΥΠΑΡΞΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ
- ΤΟ ΒΑΡΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟ ΦΕΡΕΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ
- ΚΑΛΟΠΙΣΤΙΑ ΛΗΠΤΗ
- ΕΛΛΕΙΨΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΓΝΩΣΕΩΝ – ΜΗ ΓΝΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΕΚΔΟΤΡΙΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ
- ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΛΗΠΤΗ
- ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

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 έγιναν από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ ελεγκτικές επαληθεύσεις στις εκδότριες επιχειρήσεις προκειμένου να διαπιστωθεί η νόμιμη ή μη έκδοση αυτών των φορολογικών στοιχείων καθώς και το αν είχαν πραγματική, εμπορική – επαγγελματική και φορολογική υπόσταση και δυνατότητα αγοράς, διακίνησης και αποθήκευσης ενός τόσο υπέρογκου όγκου συναλλαγών, από τις οποίες προέκυψε ότι οι επιχειρήσεις αυτές προέβησαν στην έναρξη εργασιών αποκλειστικά με απώτερο σκοπό την εξαπάτηση των οικονομικών υπηρεσιών και την έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία στη συνέχεια κατασκεύασαν και τα οποία εμπορεύτηκαν, χωρίς να πραγματοποιηθούν οι αναφερόμενες σε αυτά συναλλαγές, με σκοπό την είσπραξη παράνομων εσόδων από την εμπορία αυτών.

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας της συναλλαγής, όπως καταγράφεται στην από 23/12/2013 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος και έκθεσης ειδικού προστίμου άρθρου 6 Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ Λαμίας, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη 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 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 (βλ. 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 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Δηλαδή το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής και στην περίπτωση αυτή φέρει ο λήπτης του στοιχείου. Οι αντισυμβαλλόμενοι δηλαδή υποχρεούνται να παρέχουν εκατέρωθεν τα ζητούμενα στοιχεία ούτως ώστε να διασφαλίζονται οι συναλλαγές τους και να μην παρατηρείται το φαινόμενο της έκδοσης ή λήψης ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ 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 της πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002) και να προσκομίσει στον έλεγχο τα παραστατικά εξόφλησης των προαναφερόμενων τιμολογίων, στοιχεία απαραίτητα για τη διασφάλιση των πραγματικών συναλλαγών, να επιδείξει έγγραφα που να αποδεικνύουν τις μεταφορές των εν λόγω προϊόντων από το χωράφι στην έδρα της αγοράστριας επιχείρησης, πράγμα που δε συνέβη.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε ούτε στην με αρ. πρωτ./13 πρόσκληση, ούτε στην με αρ. πρωτ./13 κλήση προς ακρόαση και 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 του, Φορτωτικά έγγραφα για μεταφορές, εφόσον η επιχείρηση δε διαθέτει η ίδια μεταφορικά μέσα, Ζυγολόγια από τα όποια να διαπιστώνεται το βάρος των προϊόντων και η δυνατότητα μεταφοράς τους με τα συγκεκριμένα μεταφορικά μέσα. Επιπλέον δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει ότι καλλιέργησε τόσα αγροτεμάχια ώστε να δικαιολογεί την παραγωγή που δήλωσε με τα προαναφερόμενα τιμολόγια αποδείξεις ή τιμολόγια αγοράς, λιπασμάτων, γεωργικών φαρμάκων, πετρελαίων για την κίνηση αγροτικών μηχανημάτων, παραστατικά πληρωμής δαπανών της σε καταστήματα γεωργικών ειδών, πρατήρια καυσίμων κλπ. κ.λ.π.

Επειδή η δήλωση των καλλιεργειών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεν αποδεικνύει καταρχήν ότι πράγματι τα αγροτεμάχια καλλιεργήθηκαν. Η καλλιέργεια των εκτάσεων και εν συνεχεία η διάθεση – πώληση των προϊόντων μπορούν να τεκμηριωθούν από στοιχεία δαπανών (σπόροι, λιπάσματα, άρδευση κ.λ.π) και αποδεικτικά στοιχεία της αποθήκευσης, ζύγισης, φόρτωσης και είσπραξης του τιμήματος με τραπεζικά έγγραφα, τα οποία όμως αν και ζητήθηκαν από τον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν.

Επειδή οι παραβάσεις που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα και τα πρόστιμα που επιβλήθηκαν σε αυτόν ήταν λόγω εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και όχι λόγω πλαστότητας αυτών.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/12/2013 Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας επί 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' αριθμ./ 24-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ και της με αρ./24-12-2013 πράξης καταλογισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Λαμίας

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνεται ως εξής:

Α. Επί φύλων ελέγχου

Χρεωστικό υπόλοιπο	2.716,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (περιορισμός στο 120%)	3.259,20
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.975,20

Στο παραπάνω χρεωστικό υπόλοιπο δεν έγινε επαναπροσδιορισμός των προσαυξήσεων αφού ήδη στην πράξη καταλογισμού ΦΠΑ έχουν ανέλθει στο 120%.

Β. Επί Προστίμου άρθρου 6 Ν. 2523/97

- Χρήση 2006: Συνολικό ποσό 8.148,00 €

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).