



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

Καλλιθέα

24/02/2015

Αριθμός απόφασης: 731

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 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. 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».

γ. 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».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 02/12/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου Θηβών, οδός κατά :α) της υπ' αριθ. .../20-10-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, β) της υπ' αριθ. .../20-10-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, γ) της αρ. .../2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ - Αρθ. 6 & 9 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, δ) της αρ. .../2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ - Αρθ. 6 & 9 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, ε) της αρ. .../2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, στ) της αρ. .../2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) την υπ' αριθ. .../20-10-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-

31/12/2007, β) την υπ' αριθ. .../20-10-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, γ) την αρ. .../2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ - Αρθ. 6 & 9 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, δ) την αρ. .../2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ - Αρθ. 6 & 9 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, ε) την αρ. .../2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, στ) την αρ. .../2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 15/10/2014 και 23/05/2014 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 13/02/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 02/12/2014 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αρ. .../2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 19.542,86€, πλέον 23.451,43 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

β) Με την υπ' αρ. .../2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 44.939,48€, πλέον 53.927,38 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

γ) Με την υπ' αριθ. .../2014 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 58.628,58 € για τη διαχειριστική περίοδο 2007 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1, 4, 41, 48 και 49 του Ν.2859/2000.

δ) Με την υπ' αριθ. .../2014 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 134.818,44 € για τη διαχειριστική περίοδο 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1, 4, 41, 48 και 49 του Ν.2859/2000.

ε) Με την υπ' αριθ. .../2014 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 4.395,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2007 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, 11, και 12 του Π.Δ 186/92 (ΚΒΣ).

στ) Με την υπ' αριθ. .../2014 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού

ποσού 4.395,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, 11, και 12 του Π.Δ 186/92 (ΚΒΣ).

Η διαφορά φόρου και οι παραβάσεις προέκυψαν κατόπιν ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α) και του ΠΔ186/92 (ΚΒΣ) σχετικά με την επιστροφή ΦΠΑ που εισέπραξε η προσφεύγουσα κατά τις χρήσεις 2007 και 2008 ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος και σύμφωνα με τον οποίο τα τιμολόγια που χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα για την επιστροφή του ΦΠΑ κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις κρίθηκαν πλαστά και εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων και επικουρικά την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων της περ. δ' παρ. 2 άρθρου 55 του Ν.4174/13, σύμφωνα και με το άρθρο 66 παρ.48 του ίδιου νόμου 4174/13, όπως προστέθηκε με την υπό παράγραφο Δ2 περ.23 άρθρου 1^{ου} Ν.4254/14, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Τα πρόστιμα ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97 επιβάλλονται σε υποκείμενους στο ΦΠΑ και όχι σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ.
- Η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει την εικονικότητα της συναλλαγής ως οφείλει.
- Στο σώμα του κοινοποιηθέντος αντιγράφου της προσβαλλόμενης απόφασης επιβολής προστίμου δε γνωστοποιήθηκε η διαδικασία και η σχετική προθεσμία υπαγωγής στις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 του Ν.4174/13 ώστε να μπορέσει να ζητήσει τη Διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Επειδή σύμφωνα με τη παρ.1 του άρθρου 3 του Ν.2859/2000:

«Υποκείμενοι στο φόρο

1. Στο φόρο υπόκειται:

α) **κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,**
β) **κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος - μέλος.**

Δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

γ) **κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.**

δ) **η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7.**

..... ».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν.2859/2000:

«Οικονομική δραστηριότητα

Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει

υπηρεσίες.

Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, **οι δραστηριότητες των αγροτών** και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων ».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 41 του Ν.2859/2000 που τιτλοφορείται **Ειδικό καθεστώς αγροτών:**

«1. Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή των κατ' αποκοπή συντελεστών, στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος, ως εξής:

α) τέσσερα τοις εκατό (4%), για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες του Κεφαλαίου Α και τα προϊόντα των παραγράφων 1, 2 και 3 του Κεφαλαίου Β,

β) επτά τοις εκατό (7%) για τα υπόλοιπα προϊόντα του Κεφαλαίου Β' και για τα προϊόντα του Κεφαλαίου Γ.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχομένων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά.

Σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων από τρίτους υποκείμενους στο φόρο, για λογαριασμό των παραγωγών αγροτών, η παραπάνω αξία λαμβάνεται χωρίς φόρο και προμήθεια.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων ή παροχής αγροτικών υπηρεσιών σε άλλους αγρότες, που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού ή σε μη υποκείμενους στο φόρο.

4. Οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 36 και 38 δεν εφαρμόζονται για τους αγρότες που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού.

5. Δεν υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού οι αγρότες οι οποίοι:

α) ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42, με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών, β) πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σ' αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων,

γ) ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Αν κατά την διάρκεια διαχειριστικής περιόδου συντρέξει μία από τις προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής, οι αγρότες, από την επόμενη διαχειριστική περίοδο, στερούνται του δικαιώματος επιστροφής του φόρου, που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2

6. Οι αγρότες που παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από δικό τους κατάστημα, καθώς και αυτοί που πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προϊόντων παραγωγής τους προς άλλο κράτος -μέλος, θεωρούνται ότι ασκούν δύο οικονομικές δραστηριότητες και ότι ενεργούν παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική επιχείρησή τους. Για την παράδοση αυτή εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων αγαθών, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 2 του άρθρου 19.

7. Οι αγρότες μπορούν να μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού στο κανονικό με δήλωσή τους που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση που η

μετάταξη πραγματοποιείται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, η δήλωση υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη αυτής και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την πάροδο πενταετίας. Στην περίπτωση που η μετάταξη πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, ισχύει από την ημερομηνία κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την πάροδο πενταετίας, η οποία αρχίζει από την έναρξη της επόμενης από τη μετάταξη διαχειριστικής περιόδου.

Μετάταξη από το κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου στο ειδικό καθεστώς αγροτών μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο από την έναρξη διαχειριστικής περιόδου με υποβολή δήλωσης στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη αυτής.

(.....)

13. Στην πρώτη εφαρμογή του παρόντος νόμου, οι αγρότες μπορούν με δήλωση έναρξης, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την έναρξη ισχύος του, να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς.

Οι αγρότες που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους και επιθυμούν να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς υποβάλλουν δήλωση έναρξης μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την έναρξη των αγροτικών εργασιών τους.

.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97: « Στο Φ.Π.Α. **όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο**, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή **έλαβε επιστροφή φόρου**, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, **με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία**, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπτεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση ».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι **οι αγρότες είναι υποκείμενοι στο φόρο** με δικαίωμα επιλογής ένταξης, είτε στο ειδικό είτε στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και για το λόγο αυτό μάλιστα, ακόμα και με την ένταξη τους στο ειδικό καθεστώς, δικαιούνται επιστροφής Φ.Π.Α. με βάση τα εκδοθέντα προς αυτούς ή από αυτούς φορολογικά στοιχεία κι επομένως ορθώς επιβλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ Λιβαδειάς πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97 «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.»

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).

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 είτε 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 είτε αφορούσαν σε πρόσωπα φορολογικά ανύπαρκτα με την έννοια ότι δεν είχαν δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός τους ούτε είχαν θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας της συναλλαγής, όπως καταγράφεται στην από 23/05/2014 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ 186/1992(ΚΒΣ) και στην από 15/10/2014 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 2859/2000(ΦΠΑ) της Δ.Ο.Υ Λιβαδειάς, 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 της παρ. 3 του άρθρου 63 του ΚΔΔ : «Στις περιπτώσεις που από το νόμο προβλέπεται, κατά της πράξης ή της παράλειψης, διοικητική προσφυγή, η οποία ασκείται, μέσα σε ορισμένη προθεσμία, ενώπιον του ίδιου ή ιεραρχικώς προϊσταμένου ή άλλου ειδικώς κατεστημένου, οργάνου και συνεπάγεται τον έλεγχο της πράξης ή της παράλειψης κατά το νόμο και την ουσία (ενδικοφανής προσφυγή), το ένδικο βοήθημα της προσφυγής ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά της πράξης που εκδίδεται για την ενδικοφανή προσφυγή. Αν κατά της πράξης ή της παράλειψης προβλέπονται από το νόμο περισσότερες από μία διαδοχικές ενδικοφανείς προσφυγές, το ένδικο βοήθημα της προσφυγής ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά της πράξης που εκδίδεται για την τελευταία ενδικοφανή προσφυγή. Το κατά τις προηγούμενες περιόδους απαράδεκτο του ένδικου βοηθήματος της προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης κατά της οποίας προβλέπεται από το νόμο η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ισχύει αν η αρμόδια διοικητική αρχή παρέλειψε να ενημερώσει πλήρως, κατά οποιονδήποτε τρόπο, τον ενδιαφερόμενο, τόσο για την υποχρέωση, όσο και για τους όρους άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής ».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 16 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας : « Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της

προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησής της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης».

Επειδή η Διοίκηση υποχρεούται να ενημερώνει το διοικούμενο **για τα ένδικα** βοηθήματα που διαθέτει, κατά πράξης που εκδίδεται από τη Διοίκηση, υποχρέωση που δεν εξαντλείται στη στοιχειώδη αναφορά **των ένδικων και ενδικοφανών βοηθημάτων**, αλλά επεκτείνεται και στην υποχρέωση μνείας των προβλεπόμενων σχετικών προθεσμιών, των αρμοδίων οργάνων ενώπιον των οποίων πρέπει να ασκηθούν, καθώς και των συνεπειών που επάγεται η μη άσκηση των συγκεκριμένων βοηθημάτων.

Η γνωστοποίηση δε αυτή πρέπει να γίνεται είτε με την υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή εκτελεστή πράξη είτε με το έγγραφο κοινοποίησεως της πράξεως αυτής (ΣΤΕ 2892/1993, 1045/1988).

Επειδή, σε εφαρμογή των ανωτέρω, στις προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρεται η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησής της, ως όφειλε το.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/13 :

«δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 32 του άρθρου 66 του Ν.4174/13 : «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..

..... ».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 44 του άρθρου 66 του Ν.4174/13: «**Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα** προς τη Φορολογική Διοίκηση, **για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 48 του Ν.4174/13 : « Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό

πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. **Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα.».**

Επειδή αν και δεν είχε υποχρέωση, η Διοικητική αρχή γνωστοποίησε στην προσφεύγουσα τη διαδικασία υπαγωγής στο ευνοϊκό καθεστώς του άρθρου 55 παρ.2 του Ν.4174/13 με αναγραφή αυτής επί του αντιγράφου του σώματος της κοινοποιηθείσας απόφασης επιβολής προστίμου.

Επειδή σε κάθε περίπτωση η αίτηση υπαγωγής στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Ν. 4174/13 εντός προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 32 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου δεν αποτελεί και αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15/10/2014 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Λιβαδειάς επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας και οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ και στην από 23/05/2014 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Λιβαδειάς επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, 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 02/12/2014 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της

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

1. ΦΠΑ ΕΤΟΥΣ 2007

Χρεωστικό υπόλοιπο	19.542,86
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	23.451,43
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	42.994,29

2. ΦΠΑ ΕΤΟΥΣ 2008

Χρεωστικό υπόλοιπο	44.939,48
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	53.927,38
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	98.866,86

3. Πρόστιμο αρθ. 6 ν.2523/97

ΧΡΗΣΗ 2007 : 58.628,58€

4. Πρόστιμο αρθ. 6 ν.2523/97

ΧΡΗΣΗ 2008 : 134.818,44€

5. Πρόστιμο αρθ. 5 ν.2523/97

ΧΡΗΣΗ 2007 : 4.395,00€

6. Πρόστιμο αρθ. 5 ν.2523/97

ΧΡΗΣΗ 2008 : 4.395,00€

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α/α ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

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).