



**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

14/04/2015

Αριθμός απόφασης: 1461

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 05/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/13-01-2015 ενδικοφανή προσφυγή τηςτου....., ΑΦΜ....., κατοίκου ... Ν. ΡΟΔΟΠΗΣ, κατά της αρ./2014 οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ./2014 οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17/11/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 07/04/2015 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 05/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/13-01-2015 ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου....., 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:

Με την υπ' αριθ./2014 προσβαλλόμενη οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 2.700,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 §10 περ. γ' και § 2 περ. α' υποπερ. αα του Ν 2523/97, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 12 § 1, 18 § 9 και 2 § 1 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ.

Η ως άνω πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής κατόπιν της από 17/11/2014 έκθεσης ελέγχου Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων (ΠΔ 186/92) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαι....., αφορά πρόστιμο του άρθρου 5 §10 περ. γ', λόγω λήψης από την προσφεύγουσα εννέα (9) εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008.

Όπως προκύπτει από την από 17/11/2014 έκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων (ΠΔ 186/92) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαι....., διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθότητα εφαρμογής και εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της αγρότισσας, για την επιστροφή ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών αυτής, στη χρήση 2008. Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ./24-02-2014 κλήση προς ακρόαση με την οποία καλείτο να υποβάλλει εγγράφως στοιχεία σχετικά με τις συναλλαγές που φαίνεται να διενήργησε με: α) τα υπ' αριθμ. 200/15-02-2008, 204/18-04-2008, 213/22-04-2008, 229/30-05-2008, 240/28-06-2008, 242/30-06-2008 και 254/03-08-2008 επτά (7) τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη την επιχείρηση....., ΑΦΜ και β) τα υπ' αριθμ. 5/21-01-2008, 26/20-06-2008 δύο (2) τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη την επιχείρηση....., ΑΦΜ.....

Τα εν λόγω τιμολόγια υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα με τις υπ' αριθμ./26-03-2009 (αρχική) και/24-06-2009 (συμπληρωματική) αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 στη Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών Νομού Ροδόπης (Ε.Α.Σ. Ροδόπης) προκειμένου να λάβει επιστροφή ΦΠΑ ως αγρότης ειδικού καθεστώτος άρθρου 41 Ν 2859/2000 ποσού 32.146,24 €.

Συγκεκριμένα με την προαναφερόμενη κλήση προς ακρόαση ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα να προσκομίσει στον έλεγχο τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

1) Τρόπος εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων).

2) Ημερομηνίες σφαγής και δικαιολογητικά κτηνιατρείου.

3) Αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που χρησιμοποιήθηκε.

4) Τα στοιχεία του υπευθύνου της εταιρείας που συναλλάχθηκε.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω κλήση και δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα από τα παραπάνω στοιχεία που ζητήθηκαν.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

1) Η προσφεύγουσα για το έτος 2008 δεν είχε υποβάλλει δήλωση Εκμετάλλευσης (καλλιέργειας), σύμφωνα με τη βεβαίωση του Οργανισμού Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (ΟΠΕΚΕΠΕ).

2) Από το υπ' αριθμ./07-01-14 έγγραφο της Δ/σης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν διαθέτει κανενός είδους ζωϊκό κεφάλαιο για το χρονικό διάστημα 01/01/2006 έως 31/12/2009.

Επιπλέον η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών, δικαιολογητικά κτηνιατρείου, αποδεικτικά μεταφοράς και δεν είχε υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε τα ως άνω τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων, εικονικά ως προς τη συναλλαγή και εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής η προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και στη συνέχεια την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Αντισυνταγματικότητα του άρθρου 5 του Ν 2523/97. Το πρόστιμο που επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη έχει υπολογιστεί με τον αντικειμενικό προσδιορισμό χωρίς να εξετάζεται η βαρύτητα της παράβασης και χωρίς τις εγγυήσεις δικαστικής προστασίας που απορρέουν από τον άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

Επειδή σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

« 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 ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.»

Επειδή σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν 2523/97 ορίζεται ότι:

«10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

.....
...

γ) Στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο ή μέρος αυτής, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται για την περίπτωση γ' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού, ανεξαρτήτως της αξίας των στοιχείων αυτών.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.), ορίζεται ότι:

«4. Οι αγρότες και αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού, υποχρεούνται να εκδίδουν μόνο δελτίο αποστολής στις περιπτώσεις που ρητά ορίζεται από τον Κώδικα αυτόν.»

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν 2523/97 ορίζεται ότι:

«8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

.....

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 και την υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν 2523/97 ορίζεται ότι:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας τριακόσια (300) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε τετρακόσια (400) ευρώ.

Επειδή η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται πλήρως και κατά τρόπο σαφή ως προς το ανύπαρκτο της συναλλαγής, από όλα όσα αναφέρονται στη από 17/11/2014

έκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων (ΠΔ 186/92) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαι.....

Κατά συνέπεια ορθώς επιβλήθηκε από τον έλεγχο αυτοτελής πρόστιμο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ίδιου νόμου, για την λήψη από την προσφεύγουσα των υπ' αριθμ.: α) 200/15-02-2008, 204/18-04-2008, 213/22-04-2008, 229/30-05-2008, 240/28-06-2008, 242/30-06-2008 και 254/03-08-2008 τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη την επιχείρηση, ΑΦΜ και β) 5/21-01-2008, 26/20-06-2008 τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη την επιχείρηση....., ΑΦΜ.....

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αντισυνταγματικότητας του άρθρου 5 του Ν 2523/97 είναι αβάσιμος, δεδομένου ότι ο τρόπος υπολογισμού του προστίμου προβλέπεται ευθέως στο νόμο (άρθρο 5 §10 περ. γ' και § 2 περ. α' υποπερ. αα του Ν. 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων) και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Εξάλλου οι διατάξεις του Ν 2523/97 θεσπίζουν σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, βάσει των οποίων δεν καταλείπεται στην αρμόδια διοικητική αρχή διακριτική ευχέρεια ως προς την διαμόρφωση του ύψους της ποινής, δεδομένου ότι δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα.

Όπως έχει άλλωστε κριθεί με την πρόσφατη 2402/2010 ΣτΕ, «...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί».

Επειδή εν όψει των παραπάνω, οι προπαρατεθείσες διατάξεις του Ν. 2523/1997 δεν αντίκεινται στην παράγραφο 1 του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και συγκεκριμένα στην απορρέουσα από αυτήν απαίτηση περί δυνατότητας δικαστικού ελέγχου πλήρους δικαιοδοσίας.

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των νόμων ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 17/11/2014 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαι....., 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 υπ' αριθμ./13-01-2015 ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου....., ΑΦΜ.....

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/08- 31/12/08

Πρόστιμο του άρθρου 5 §10 περίπτωση γ' του Ν 2523/97 και άρθρου 5 §8 περίπτωση γ' του Ν 2523/97 ποσού: 2.700,00 ευρώ (9 X 300)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).