



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 14/04/2015

Αριθμός απόφασης: 1510

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 13/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2015, ενδικοφανή προσφυγή της **κ. του με Α.Φ.Μ. :**, κατά της με αριθ./8-12-2014 προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2004-31/12/2004, Φόρος Προστιθέμενης Αξίας συνολικού ποσού 8.586,00 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 10.303,20 € ήτοι συνολικού ποσού 18.889,20 €.

4. Τη με αριθ. /8-12-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2004-31/12/2004 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας συνολικού ποσού 8.586,00 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 10.303,20 € ήτοι συνολικού ποσού 18.889,20 €.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 14/04/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 13/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2015, ενδικοφανούς προσφυγής της κ. του με Α.Φ.Μ. :, κάτοικο, 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:

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Σύντομο ιστορικό

Η προσφεύγουσα από 6/12/1991 διατηρούσε ατομική επιχείρηση με έδρα στον οικισμό και αντικείμενο δραστηριότητας λιανικό εμπόριο κρέατος (κρεοπωλείο) με βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. μέχρι 30/06/2010 και με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. από 1/07/2010. Παράλληλα από 31/12/2002 εντάχθηκε στο μητρώο της Δ.Ο.Υ., ως αγρότης ειδικού καθεστώτος (εκμετάλλευση αγροτικής μονάδος).

Με αφορμή την υποβολή αρχικών και συμπληρωματικών αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 1/01/2004 έως 31/12/2009, από την Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών (ΕΑΣ) για λογαριασμό της προσφεύγουσας (αγρότισσας ειδικού καθεστώτος), διενεργήθηκε έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθότητα εφαρμογής και εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης. Με τις παραπάνω αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. η ελεγχόμενη εμφάνισε συνολικά για τις χρήσεις 2004-2009 ,ακαθάριστα έσοδα ύψους 1.842.652,00 ευρώ από πωλήσεις βοοειδών, εριφίων και χοίρων και εισέπραξε επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 133.408,39 ευρώ.

Από τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. και τα επισυναπτόμενα πρωτότυπα παραστατικά που κατασχέθηκαν από την φορολογική αρχή από τις εγκαταστάσεις της Ε. Α. Σ. , συντάσσοντας τις με αριθμό ../10-07-2014 και ../23-07-2014 εκθέσεις κατάσχεσης αντιστοίχως, προκύπτουν τα κάτωθι:

Για τη χρήση 2004 υπεβλήθη η με αρ. /11-04-2005 αρχική αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. μέσω του ΕΑΣ με την οποία αιτείτο την επιστροφή Φ.Π.Α, σύμφωνα με τις διατάξεις του

άρθρου 41 του ν.2859/00 περί επιστροφής Φ.Π.Α αγροτών ειδικού καθεστώτος ποσού 8.586,00 €, το οποίο της επιστράφηκε με τη με αριθμ. ../12-04-05 απόφαση . Σύμφωνα με το επισυναπτόμενο Τιμολόγιο Αγοράς αγροτικών προϊόντων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. η παραγωγός-προσφεύγουσα εμφανίζεται να έχει πωλήσει προς την επιχείρηση «.....», 53.000 κιλά βοοειδών, βάρος που αντιστοιχεί σε ογδόντα (80) ζώα (βοοειδή) περίπου, καθαρής αξίας 143.100,00 πλέον Φ.Π.Α. ποσού 8.586,00 ευρώ, όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΗΣΗ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΓΑΘΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
2004		/27-10-04	Μόσχοι	143.100,00	8.586,00

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη αγρότης ουδέποτε είχε γεωργικά εισοδήματα και ζωικό κεφάλαιο έτσι ώστε να είναι σε θέση να πραγματοποιήσει τις αναγραφόμενες στις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. συναλλαγές.

Ειδικότερα σύμφωνα με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/7-01-2014 βεβαίωση του Οργανισμού Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.), η ελεγχόμενη αγρότης δεν έχει υποβάλλει Ενιαία Δήλωση Εκμετάλλευσης για τα έτη 2006 και 2007. Αλλά ούτε και τις προηγούμενες ή τις επόμενες χρήσεις γεγονός που επιβεβαιώθηκε μετά από τηλεφωνική επικοινωνία με τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.. Επίσης σύμφωνα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της ελεγχόμενης δεν έχουν δηλωθεί εισοδήματα από γεωργικές επιχειρήσεις σε καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις. Από το μητρώο εκμετάλλευσης που τηρείται στη Διεύθυνση Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής σύμφωνα με τη με αρ. πρωτ./19-05-2010 απάντηση της Διεύθυνσης Κτηνιατρικής η κα δεν έχει κτηνοτροφική εκμετάλλευση και δεν εκτρέφει ζώα. Επίσης διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη αγρότης δημιούργησε μητρώο εκμετάλλευσης βοοειδών με κωδικό στις 30/05/2012. Από τα παραπάνω γίνεται φανερό ότι η παραγωγός σε καμία περίπτωση δεν κατείχε στην αγροτική της εκμετάλλευση βοοειδή και αριθμό ζώων που να δικαιολογεί τις πωλήσεις που πραγματοποίησε.

Περαιτέρω, αν και ζητήθηκαν από την ελεγκτική αρχή, η ελεγχόμενη παραγωγός δεν προσκόμισε κανένα απολύτως στοιχείο στη διάθεση του ελέγχου, ήτοι : **α)** στοιχεία και δικαιολογητικά σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των συγκεκριμένων τιμολογίων, (η εξόφληση συναλλαγής πάνω από 15.000,00 € απαιτείται να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή - άρθ.18 παρ.2 ή του Π.Δ.186/92 περί του ΚΒΣ) **β)** αποδεικτικά σχετικά με τις ημερομηνίες σφαγής (έγγραφα σφαγείου) και δικαιολογητικά κτηνιατρείου (η παραγωγός είναι υποχρεωμένη για κάθε μετακίνηση από και προς την κτηνοτροφική μονάδα καθώς και κάθε μεταβολή αυτής (γέννηση ,θάνατος ζώου) να ενημερώνει την αρμόδια κτηνιατρική υπηρεσία της περιοχής και αυτή με τη σειρά της να εμφανίζει τις συγκεκριμένες μεταβολές στο μητρώο εκμετάλλευσης βοοειδών), **γ)** αριθμό κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου με το οποίο έγινε η μεταφορά των ζώων (το οποίο έπρεπε να αναγράφεται στο Δελτίο Αποστολής).Η διαδικασία

μεταφοράς ζώων αποτελεί μια δύσκολη εργασία δεδομένου ότι απαιτούνται ειδικά διαμορφωμένα οχήματα Δημόσιας ή Ιδιωτικής χρήσης και σημαντικός αριθμός, και δ) τα στοιχεία του υπευθύνου της επιχείρησης που συναλλάχθηκε.

Επίσης για την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.: , αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, που φέρεται να εξέδωσε προς την παραγωγό το επίμαχο με αριθμό ../27-10/2004 Τιμολόγιο Αγοράς – Δελτίο Αποστολής, αξίας 143.100,00 ευρώ , διαπιστώθηκε ότι : προέβη σε έναρξη εργασιών στις 29/07/2004 ,θεώρησε ένα (1) στέλεχος Τιμολογίων Αγοράς (αγροτικών προϊόντων) – Δελτίο Αποστολής με αρίθμηση από .. έως ... Προς τους αγρότες της συγκεκριμένης περιοχής έχουν εκδοθεί εννέα (9) Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής συνολικού ύψους 1.346.760,00 με μέσο όρο 149.630,00 ευρώ. Και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ,συγκεντρώσεις καταστάσεις προμηθευτών-πελατών καθώς και δηλώσεις ΕΛΓΑ, πρακτική η οποία ακολουθείται από επιχειρήσεις οι οποίες Και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών-πελατών καθώς και δηλώσεις ΕΛΓΑ, πρακτική η οποία ακολουθείται από επιχειρήσεις οι οποίες συστήνονται με μοναδικό σκοπό τη διακίνηση εικονικών τιμολογίων. Επίσης τα επίμαχα τιμολόγια αποτελούν μέρος τιμολογίων που διακινήθηκαν στην περιοχή με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά όπως η αρίθμηση και η μεγάλη αξία με μέσο όρο τις 50.000,00 €.

Από όλα τα παραπάνω η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται στις υποβαλλόμενες αιτήσεις δεν έλαβαν χώρα, ήταν ανύπαρκτες στο σύνολό τους και κατά συνέπεια και τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν εικονικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2523/97 και εξέδωσε την ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. καταλογίζοντας το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας που της επεστράφη σύμφωνα με τις διατάξεις 41 του ν.2859/00 χωρίς να το δικαιούται.

ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΟΙ

Α. Επί του ισχυρισμού περί παραβίασης ουσιωδών τύπων της προδικασίας.

Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι η προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. είναι άκυρη γιατί παραβιάστηκε ουσιωδής τύπος της προδικασίας επειδή δεν του επιδόθηκαν οι αναφερόμενες στην οικεία έκθεση ελέγχου με αριθμό ../10-07-2014 και ../23-07-2014 εκθέσεις κατάσχεσης αντιστοίχως, τις οποίες συνέταξε η φορολογική αρχή για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. και τα επισυναπτόμενα πρωτότυπα παραστατικά που κατασχέθηκαν από τις εγκαταστάσεις της Ε. Α. Σ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.2859/00 περί ΦΠΑ οι αγρότες για την παράδοση αγροτικών προϊόντων, που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 της ΑΥΟ Π. 953/432/64ΠΟΛ.41/3-2-88(ΦΕΚ107/Β25-2-88)το ποσό του φόρου που προκύπτει από τα παραπάνω υποβαλλόμενα δικαιολογητικά επιστρέφεται από τον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο στους αγρότες που δικαιούνται την επιστροφή είτε μέσω των κατά τόπους συνεταιριστικών οργανώσεων στις οποίες έχουν υποβάλλει τα δικαιολογητικά τους είτε απ' ευθείας στους ίδιους, εφόσον έχουν υποβάλλει τα δικαιολογητικά τους στις Οικονομικές Εφορίες.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.2 του ν.2523/97 «ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταλογίζεται στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έτυχαν επιστροφής χωρίς να τον δικαιούνται, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο για την ανακριβή δήλωση».

Επειδή, οι με αριθμ. ../10-7-2014 και ../23-7-2014 εκθέσεις κατάσχεσης οι οποίες αφορούσαν κατασχεθέντα έγγραφα, παραστατικά και δηλώσεις που βρέθηκαν στις εγκαταστάσεις της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών (μέσω της οποίας αιτούνταν η προσφεύγουσα την επιστροφή Φ.Π.Α.) επιδόθηκαν από την φορολογική αρχή στον νόμιμο εκπρόσωπο αυτής(της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών) .Εκ του νόμου δεν υπήρχε υποχρέωση κοινοποίησης αυτών των κατασχέσεων στην προσφεύγουσα παραγωγό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. (π.δ.186/92) για την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση , η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο, ή μέλος Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου πρόσωπο. ...Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου ,που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος του τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4174/2013 , η φορολογική διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία για την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης , η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο το φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στο φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίουΓια την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν .

Επομένως **ο ισχυρισμός** της προσφεύγουσας περί παραβίασης ουσιωδών τύπων της προδικασίας, λόγω μη κοινοποίησης της έκθεσης κατάσχεσης των αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ και των συνημμένων τιμολογίων από την ΕΑΣ και σ' αυτήν, **είναι νόμω αβάσιμος** δεδομένου δεν υπήρχε τέτοια υποχρέωση εκ του νόμου.

Εξάλλου η ίδια είχε ενεργοποιήσει την διαδικασία επιστροφής του ΦΠΑ μέσω της ΕΑΣ, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΥΟ Π. 953/432/64ΠΟΛ.41/3-2-88(ΦΕΚ107/Β25-2-88), πράγμα που σημαίνει ότι κατείχε τουλάχιστον αντίγραφα αυτών .

Β. Επί του ισχυρισμού περί ακυρότητας της έκθεσης ελέγχου

Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι η συμπροσβαλλόμενη έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠ.Α. είναι άκυρη διότι σε αυτή δεν αναφέρεται ο τόπος που έγινε ο έλεγχος και η αναγραφή του τόπου αποτελεί ουσιώδη στοιχείο της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.2 (α) του ν.4174/2013 «η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

Επειδή, από τη συνταχθείσα έκθεση προκύπτει ότι ο έλεγχος έχει διεξαχθεί στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. με βάση τα στοιχεία που είχαν τεθεί υπόψη του και συνεπεία των αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α..

Επομένως **ο ισχυρισμός** της προσφεύγουσας ότι η έκθεση ελέγχου είναι άκυρη λόγω μη αναγραφής σ' αυτήν του τόπου διενέργειας του ελέγχου είναι **νόμω και ουσία αβάσιμος** και **απορριπτέος**.

Γ. Επί του ισχυρισμού περί νομικής και ουσιαστικής αβασιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου.

Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι δεν αναφέρεται και δεν αποδεικνύεται στη συμπροσβαλλόμενη έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠ.Α. αν οι συμβαλλόμενοι γνώριζαν και αποδέχθηκαν την κατάρτιση της εικονικής συναλλαγής .

Επειδή, η φορολογική αρχή με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, στηριζόμενη στις ισχύουσες διατάξεις, με σαφήνεια και πληρότητα χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, απέδειξε τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων διαπιστώθηκε πλήρως η ανυπαρξία των συναλλαγών και η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, διενεργώντας έλεγχο και στους εκδότες των φορολογικών στοιχείων με λήπτρια την προσφεύγουσα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί νομικής και ουσιαστικής αβασιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου είναι **νόμω και ουσία αβάσιμος**.

Επειδή, σύμφωνα με τη ΣτΕ 506/08-02-2012 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 είτεείτε 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, η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίδικων τιμολογίων ήταν εκείνη που έπρεπε να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών της, προσκομίζοντας οποιοδήποτε δυνατό στοιχείο ενώπιον της φορολογικής αρχής κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

Δ. Επί του ισχυρισμού περί πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων και προστίμων και αντισυνταγματικότητας των νόμων παράτασης της παραγραφής.

Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι σύμφωνα με το νόμο το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων επιβολής φόρων πρόσθετων φόρων και προστίμων παραγράφεται μέσα σε πέντε (5) χρόνια.. Το Δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων δεν μπορεί να παραταθεί και επομένως οι διατάξεις των νόμων για παράταση του χρόνου παραγραφής είναι αντίθετες στην αρχή του κράτους δικαίου και αντισυνταγματικές αφού έρχονται σε αντίθεση με το άρθρο 1 και 78 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 84 του ν. 2238/94 η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α., η κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του κώδικα ΦΠΑ (οριστικές και προσωρινές) , δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή της προθεσμίας για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41.

Επειδή, το χρονικό όριο της πενταετούς παραγραφής για τις χρήσεις 2000-2007 παρατάθηκε με μια σειρά διατάξεων και συγκεκριμένα με τις παρακάτω διατάξεις: με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 , με το άρθρο 29 του ν. 3697/2008, με το άρθρο 10 του ν. 3790/2009 , με το άρθρο 82 του ν. 3842/2010, με το άρθρο 12 του ν. 3888/2010, με το άρθρο 18 του ν. 4002/2011 και με το 2 του ν.4098/2012 .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013 οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο

χρόνος παραγραφής του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων παρατείνεται για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 21 Π.Δ. 186/1992, εφόσον έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου έως τις 31-12-2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 **προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου** για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών **που λήγουν τις 31/12/2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους** στις ακόλουθες περιπτώσεις α).....β)....γ) **για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι 31/12/2013** εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας εντολές και αιτήματα διερεύνησης από Δικαστική ή Φορολογική ή Ελεγκτική Αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, η εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , με αριθμό ... εκδόθηκε στις 18-01-2013, με ημερομηνία έναρξης ελέγχου 23/12/2013, δηλαδή πριν την 31-12-2013 , το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 2004 δεν είχε παραγραφεί κατά την κοινοποίηση τους το Δεκέμβριο του 2014 .

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων, προστίμων κ.λ.π. **είναι νόμω και ουσία αβάσιμος και ως τέτοιος απορριπτέος.**

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, τα διοικητικά όργανα πρέπει να ασκούν τις αρμοδιότητές τους στα πλαίσια που ορίζονται από το Σύνταγμα και τους νόμους. Οι περιορισμοί που θέτει η νομιμότητα στη διοικητική δράση αποτελούν τη μεγαλύτερη εγγύηση για την προστασία των διοικούμενων από αυθαίρετες πράξεις της δεδομένου ότι μια διοικητική πράξη που δεν βρίσκει έρεισμα στο νόμο δεν είναι νόμιμη. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, η οποία δεσμεύεται κατ' αρχήν από την αρχή της νομιμότητας, ενήργησε σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ο πρώτος βαθμός δικαιοδοσίας των δικαστηρίων δεν αντικαταστάθηκε από την Επιτροπή Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 49 του Ν. 4223/2013, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει όλα τα ένδικα μέσα σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά της απόφασης της Επιτροπής Επίλυσης

Φορολογικών Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων επιβολής του προστίμου, πρέπει **να απορριφθεί ως αβάσιμος**.

Ε. Επί του ισχυρισμού περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας

Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι οι διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα όρια του αυστηρώς αναγκαίου για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών. Το συνολικό βεβαιωθέν ποσό των φόρων, πρόσθετων φόρων και των προστίμων βρίσκεται σε προφανή δυσαναλογία με την υποτιθέμενη φοροδιαφυγή, αλλά και κατ' υπέρβαση των οικονομικών δυνατοτήτων της.

Επειδή, το ύψος των πρόσθετων φόρων και προστίμων Φ.Π.Α. ορίζεται από τις διατάξεις του ν. 2523/97 . Το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/97 επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία .

Επειδή, οι ποινικές ή διοικητικές κυρώσεις σκοπό έχουν την αποτροπή από την τέλεση παραβάσεων. Δεδομένου ότι το ύψος των προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/97 είναι ανάλογο της βαρύτητας της παράβασης, ήτοι της λήψης εικονικών τιμολογίων αγοράς με βάση τα οποία στη συγκεκριμένη περίπτωση η λήπτρια να αιτηθεί επιστροφής του αναλογούντος ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.2859/00 (επιστροφή ΦΠΑ για τους αγρότες ειδικού καθεστώτος), η δε επιβολή του αποβλέπει στη μη διάπραξη από την προσφεύγουσα άλλης παράβασης στο μέλλον .

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας λόγω προφανούς δυσαναλογίας του βεβαιωθέντος ποσού με την υποτιθέμενη φοροδιαφυγή και υπέρβαση των οικονομικών δυνατοτήτων της προς αποπληρωμή, **είναι νόμω και ουσία αβάσιμος**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 13/01/2015 και με αρ. πρωτ./2015 ενδικοφανούς προσφυγής της κ. του με Α.Φ.Μ. :, και την επικύρωση της με αριθμ...../2014 προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004.

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

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2004-31/12/2004

Διαφορά φόρου	8.586,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	10.303,20
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.889,20

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).