



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: 1520

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 Επιβολής Προστίμου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2008-31/12/2008, πρόστιμο Φόρου Προστιθέμενης Αξίας συνολικού ποσού 96.625,53 € ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που επεστράφη στην προσφεύγουσα με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των

διατάξεων του άρθρου 41 του Ν 2859/2000 περί Φ.Π.Α.. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα έλαβε επιστροφή ΦΠΑ ποσού 32.208,51 € με βάση τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων το οποία, μετά από έλεγχο, αποδείχθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

4. Τη με αριθ./8-12-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Φόρου Προστιθέμενης Αξίας συνολικού ποσού 96.625,53 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2008-31/12/2008 .
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, επαγόμαστε 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 2008 υπεβλήθη η με αριθ./26-03-2009 αρχική αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. και η με αρ./24-06-2009 συμπληρωματική αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. μέσω του ΕΑΣ με τις οποίες 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 32.208,51 €, το οποίο της επιστράφηκε με τις με αριθμ. ../6-04-2009 και ../30-07-2009 αποφάσεις. Σύμφωνα με τα επισυναπτόμενα Τιμολόγια Αγοράς αγροτικών προϊόντων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. η παραγωγός-προσφεύγουσα εμφανίζεται να έχει πωλήσει προς την επιχείρηση «.....» και προς την επιχείρηση «.....» συνολικά 180 βοοειδή και 445 ερίφια, συνολικής καθαρής αξίας 460.121,50 , πλέον Φ.Π.Α. 32.208,51 όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α	ΧΡΗΣΗ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΓΑΘΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
1	2008		../04-02-08	Μόσχοι	20	45.712,50	3.199,87
2	2008		../20-02-08	Μόσχοι	30	64.090,00	4.486,30
3	2008		../16-04-08	Μόσχοι- ερίφια	15 220	57.927,00	4.054,89
4	2008		../29-04-08	Μόσχοι	20	46.110,00	3.227,70
5	2008		../03-06-08	Μόσχοι – ερίφια	25 225	78.802,00	5.516,14
6	2008		../16-01-08	Μόσχοι	23	56.312,50	3.941,87
7	2008		../06-02-08	Μόσχοι	22	52.602,50	3.682,17
8	2008		../21-07-08	Μόσχοι	25	58.565,00	4.099,56
ΣΥΝΟΛΑ ΧΡΗΣΗΣ						460.121,50	32.208,51

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 ΦΑΕΕ Αθηνών, που φέρεται να εξέδωσε προς την ελεγχόμενη παραγωγό κατά το χρονικό διάστημα από 1/01/2006 μέχρι 31/12/2009 (18) δεκαοκτώ Τιμολόγια Αγοράς (αγροτικών προϊόντων) – Δελτία Αποστολής συνολικής αξίας 979.739,50 ευρώ, διαπιστώθηκε ότι : προέβη σε έναρξη εργασιών στις 24/01/2006, Πρόεδρος –Δ/νων Σύμβουλος εμφανίζεται ο Τη χρήση 2006 προς την παραγωγό εξέδωσε το με αριθ. ... τιμολόγιο με ημερομηνία έκδοσης στις 24/07/2006 . Όμως η θεώρηση έλαβε χώρα στις 20/12/2006 ημερομηνία μεταγενέστερη της έκδοσης . Το γεγονός της έκδοσης του στοιχείου με ημερομηνία προγενέστερη της θεώρησής του από μόνο του οδηγεί αβίαστα στο συμπέρασμα της εικονικότητας των εκδοθέντων στοιχείων. Επιπλέον έντεκα (11)τιμολόγια αγοράς είναι αθεώρητα συνεπώς μη νόμιμα παραστατικά για επιστροφή φόρου. Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών-πελατών καθώς και δηλώσεις ΕΛΓΑ, πρακτική η οποία ακολουθείται από επιχειρήσεις οι οποίες συστήνονται με μοναδικό σκοπό τη διακίνηση εικονικών τιμολογίων. Να σημειωθεί ότι από τα συγκεκριμένα τιμολόγια, 224 τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων συνολικής αξίας 12.074.118,70 ευρώ με μέσο όρο ανά τιμολόγιο 53.902,00 ευρώ έχουν εκδοθεί προς τους αγρότες της συγκεκριμένης περιοχής.

Περαιτέρω για την επιχείρηση «..... ΤΟΥ », με Α.Φ.Μ.:, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ, που φέρεται να εξέδωσε προς την ελεγχόμενη παραγωγό κατά το χρονικό διάστημα από 1/01/2008 μέχρι 31/12/2009, τέσσερα (4) Τιμολόγια Αγοράς (αγροτικών προϊόντων) – Δελτία Αποστολής συνολικής αξίας 205.375,00 διαπιστώθηκε ότι : προέβη σε έναρξη εργασιών στις 29/01/2008 και την ίδια χρονιά, στις 4/11/2008 διέκοψε οριστικά τις εργασίες της. Στις 5/02/2008 ,θεώρησε ένα στέλεχος τιμολογίων αγοράς (αγροτικών προϊόντων) με αρίθμηση Όλα τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί προς τους αγρότες της συγκεκριμένης περιοχής και είναι συνολικής αξίας

2.256.991,00 ευρώ με μέσο όρο ανά τιμολόγιο 45.139,00 ευρώ. Τη χρήση 2008 προς την παραγωγή εξέδωσε το με αριθ. .. τιμολόγιο με ημερομηνία έκδοσης στις 8/02/2008, ημερομηνία προγενέστερη της θεώρησης . Και τα με αριθμό ../23-01-2009 και ../25-08-2009 τιμολόγια έχουν εκδοθεί μετά την ημερομηνία διακοπής της επιχείρησης (4/11/2008). Το γεγονός της έκδοσης στοιχείου σε ημερομηνία προγενέστερη της θεώρησής του καθώς και της έκδοσης στοιχείων σε ημερομηνία μεταγενέστερη της διακοπής , οδηγούν αβίαστα στο συμπέρασμα της εικονικότητας ως προς την συναλλαγή των εκδοθέντων στοιχείων.

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 εφαρμόζοντας τις διατάξεις των άρθρων 6 παρ. 1, 9 του Ν. 2523/1997 επέβαλλε στη χρήση 2008 το ως άνω ειδικό Πρόστιμο Φ.Π.Α ύψους 96.625,53 €, (32.208,51 X 3) ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που επεστράφη στην προσφεύγουσα με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία.

ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ

A. Επί του ισχυρισμού περί αντισυνταγματικότητας του άρθρου 6 του ν. 2523/97.

Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι η επιβολή προστίμου με το θεσπιζόμενο αντικειμενικό τρόπο προσδιορισμού σύμφωνα με την εφαρμοσθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ.1 του ν. 2523/1997 αντίκειται στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος και στην κατοχυρωμένη από το σύνταγμα άρθρο 25 παρ. 1 και το Κοινοτικό Δίκαιο αρχή της αναλογικότητας.

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 και συγκεκριμένα σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. και του ν.2523/97 με τον οποίο επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο .

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**.

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 Επιβολής Προστίμου **Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του ν.2523/97 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008.

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

Πρόστιμο αρθ. 6 παρ.1 ν. 2523/97 συνολικού ποσού: 96.625,53 €.

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).