



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15-03-2017

Αριθμός απόφασης: 731

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

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. Του άρθρου 17 παρ.1 του Ν 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. 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».

στ. 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».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και

του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. 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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του . . του .** με ΑΦΜ:....., κατά της υπ'αριθμ.../.....-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 Ν 2523/1997), του προϊσταμένου της ΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2004 έως 31-12-2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ...../...2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 Ν 2523/1997), του προϊσταμένου της ΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2004 έως 31-12-2004 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../.....2016 ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, του . . του με ΑΦΜ:....., 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. .../.....2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01-01-2004 έως 31-12-2004 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97 ποσού 21.627,00€, ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α. που του επιστράφηκε ως αγρότη ειδικού καθεστώτος λόγω λήψης ενός (1) εικονικού τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων (No .../04-11-2004), καθαρής αξίας 120.150,00€ , εκδόσεως της επιχείρησης . . του με ΑΦΜ:..... για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ, κατόπιν της υπ'αριθμ.../0/...../.....-2014 εντολής του προϊσταμένου της ΔΟΥ

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης ισχυριζόμενος ότι συμφώνως προς την προβλεπόμενη διαδικασία, παρέδωσε στον Πρόεδρο του Αγροτικού Συνεταιρισμού τα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων που έλαβε από τρίτους αγοραστές προκειμένου να διαβιβαστούν στην . . . και ακολούθως να υποβληθούν οι σχετικές αιτήσεις προς την αρμόδια φορολογική αρχή για την επιστροφή ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 41 του Ν 2859/2000. Τυχόν συμπληρωματικές δηλώσεις ΦΠΑ μετά των αντιστοίχων τιμολογίων (πέραν των αρχικών δηλώσεων βάσει των οποίων έλαβε επιστροφή ΦΠΑ) δε φέρουν τη δική του υπογραφή γεγονός για το οποίο προτίθεται να προσφύγει στη δικαιοσύνη. Ουδεμία σχέση ή συναλλαγή είχε με τις μνημονευόμενες στην Έκθεση Ελέγχου εταιρείες κρεάτων («. ...» και «. . - . . . - .» κλπ), και τα μνημονευόμενα στην Έκθεση Ελέγχου Τιμολόγια προσκομίσθηκαν στην Ε.Α.Σ. από άγνωστα πρόσωπα, προκειμένου να πετύχουν και να καρπωθούν πολύ μεγαλύτερη επιστροφή ΦΠΑ από αυτήν που ο ίδιος πραγματικά έλαβε.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...”*

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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, 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 (ΣτΕ 506/2012, 3081/2015).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 *“Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν 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, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι *“Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου”.*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι *“Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.”*

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι *“1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη”.*

Επειδή εν προκειμένω, η εικονικότητα του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από .../2016 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., για τους κάτωθι λόγους:

α) Ο προσφεύγων παραγωγός υπέβαλε, μέσω της . . ., για τη χρήση 2004, αρχική και συμπληρωματική αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. Με την αρχική αίτηση αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 672,28€ που προέρχεται από πώληση καπνού και σίτου συνολικής αξίας 13.455,55€ και συμφωνεί με τα δεδομένα της γεωργικής του εκμετάλλευσης. Με την συμπληρωματική αίτηση ζητήθηκε επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 7.209,00€ που προέρχεται από πώληση ζώων, συγκεκριμένα μόσχου ζωντανού βάρους 44.500 κιλών, συνολικής αξίας 120.150,00€.

- Προσκόμισε την από-2015 εκτύπωση εκμετάλλευσης βοοειδών από το αρμόδιο τμήμα της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής, σύμφωνα με την οποία κατά τη χρονική περίοδο 01-01-2004 έως και 31-12-2006 δεν ήταν κάτοχος ζώων.

- Προσκόμισε φωτοαντίγραφα της κατάστασης ελέγχου αιτήσεων παραγωγών (δηλώσεις καλλιέργειας) των ελεγχόμενων ετών από τις οποίες επίσης δεν προκύπτει πως ο προσφεύγων είναι κάτοχος ζωικού κεφαλαίου.
- Δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την κατοχή των ζώων και άρα την ύπαρξη της συναλλαγής, για την οποία αιτήθηκε την επιστροφή του ποσού που αναφέρεται στη συμπληρωματική αίτησή του επιστροφής Φ.Π.Α.
- Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα παραστατικό εξόφλησης του υπό κρίση στοιχείου.

β) Ο εκδότης του υπό κρίση εικονικού φορολογικού στοιχείου:

- Προέβη σε έναρξη εργασιών την 29-07-2004 και
- δεν έχει υποβάλει ποτέ δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ούτε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών και δηλώσεις ΕΛΓΑ, πρακτική που ακολουθείται από επιχειρήσεις οι οποίες συστήνονται με μοναδικό σκοπό τη διακίνηση εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, η απλή επίκληση της πλαστογραφίας δεν αρκεί προκειμένου ο προσφεύγων να απαλλαγεί από πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις. Για να επιτευχθεί αυτό πρέπει να υπάρξει πλήρης απόδειξη της πλαστογραφίας, η οποία θα έχει κριθεί με αμετάκλητη απόφαση δικαστηρίου (άρθρο 5 παρ. 2 Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ.αρ.πρωτ./.....2016 ενδικοφανούς προσφυγής του . . του με ΑΦΜ:.....

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

Υπ' αριθ./.....2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 Ν 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004

Πρόστιμο (άρθρο 6 Ν 2523/1997)	7.209,00€ X 3=21.627,00€
--------------------------------	--------------------------

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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