



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 3/3/2017

Αριθμός απόφασης: 619

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Β165/19-01-2015) «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.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) 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. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/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' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 3/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008, της με αρ. οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2008 και της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97 χρήσης 2008, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 3/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού **400,00€**, διότι έλαβε τέσσερα (4) εικονικά τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων συνολικής καθαρής αξίας 211.469,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/92

ΚΒΣ, 19 παρ. 4 του ν. 2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 ζ' του Ν. 4337/2015.

2. Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **32.566,23 €**.
3. Με την με αρ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97 ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α. που έλαβε λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων, ήτοι ποσό $14.802,83 \times 3 = 44.408,49 \text{ €}$.

Κατόπιν της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος επιστροφής Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα αγρότη ειδικού καθεστώτος, για τη χρήση 2008, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθότητα εφαρμογής των φορολογικών υποχρεώσεων που απορρέουν από την υπάρχουσα νομοθεσία και διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε τέσσερα (4) εικονικά τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων, για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 211.469,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 14.802,83 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ Για τις εν λόγω παραβάσεις καταλογίστηκαν τα ανωτέρω πρόστιμα καθώς και ο φόρος που έλαβε παρανόμως μετά των νόμιμων προσαυξήσεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, για τους παρακάτω λόγους :

- Δεν έλαβε ποτέ την επιστροφή Φ.Π.Α. που αφορά στα εικονικά στοιχεία, αλλά το ποσό αυτό εισπράχθηκε από τον Πρόεδρο της Ε.Α.Σ.,, κατά του οποίου θα καταθέσει μηνυτήρια αναφορά. Από τον έλεγχο των δηλώσεών του και των τραπεζικών λογαριασμών μπορεί να διαπιστωθεί ότι δεν έλαβε ποτέ το επίμαχο ποσό Φ.Π.Α.. Δεν υπέγραψε ποτέ τη συμπληρωματική αίτηση επιστροφής του επίμαχου ποσού. Δεν γνωρίζει την εκδότρια εταιρία. Δεν είχε ουδέποτε πολλά ζώα. Επιφυλάσσεται να προσκομίσει γραφολογική πραγματογνωμοσύνη για τις υπογραφές των επίδικων τιμολογίων.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 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. 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία 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, 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 εν προκειμένω, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στις από 29/9/2016 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., για τους κάτωθι λόγους:

α) Ο ελεγχόμενος παραγωγός υπέβαλε, μέσω της ΕΝΩΣΗΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ, για τη χρήση 2008, αρχική και συμπληρωματική αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. Με την αρχική αίτηση αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 354,49€ που προέρχεται από πώληση καπνού αξίας 5.064,20€ και συμφωνεί με τα δεδομένα της γεωργικής του εκμετάλλευσης. Με την συμπληρωματική αίτηση ζητήθηκε επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 14.802,83€ που προέρχεται από πώληση ζώων, συγκεκριμένα ενενήντα (90) βοοειδών, συνολικής αξίας 211.469,00€.

- δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την κατοχή των ζώων και άρα την ύπαρξη των συναλλαγών, για τις οποίες αιτήθηκε την επιστροφή των ποσών που αναφέρονται στην συμπληρωματική αίτησή του επιστροφής Φ.Π.Α.
- σύμφωνα με την με αρ.πρωτ. απάντηση της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής Π.Ε., Τμήμα Κτηνιατρικής, επί του με αρ.πρωτ..... εγγράφου της Δ.Ο.Υ., από τα στοιχεία που τηρούνται στο μητρώο εκμετάλλευσης βοοειδών, φέρεται ότι ο προσφεύγων κατείχε ζωικό κεφάλαιο αποτελούμενο από συνολικά τρία (3) βοοειδή, ένα εκ των οποίων διεγράφη λόγω θανάτου.

β) Ως προς την εκδότρια εταιρία :

- έχει ημερομηνία έναρξης εργασιών την 24/1/2006, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της επιχείρησης είναι ο, Πακιστανικής υπηκοότητας,
- 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.
- τα τιμολόγια είναι αθεώρητα, συνεπώς δεν είναι νόμιμα παραστατικά για την επιστροφή Φ.Π.Α., σύμφωνα με την ΠΟΛ 1148/1995 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1087/2004.
- από συναλλαγές με το σύνολο των παραγωγών της περιοχής εξέδωσε προς αγρότες 224 τιμολόγια συνολικής αξίας 12.074.118,70 €, με μέσο όρο τιμολογίου 53.902 ευρώ. Σημειώνεται δε από τον έλεγχο ότι η έκδοση τιμολογίων για αγορά αγροτικών προϊόντων μεγάλης αξίας αποτελεί ένα επιπρόσθετο αποδεικτικό στοιχείο εικονικότητας της συναλλαγής.
- Ο συνολικός αριθμός βοοειδών και αιγοπροβάτων που η συγκεκριμένη επιχείρηση αγόρασε από αγρότες της περιοχής ανέρχεται περίπου σε 4.000 και 15.000 ζώα αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων με την απλή επίκληση περί πλαστογραφίας δεν αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του περί μη συμμετοχής του στη διάπραξη των παραβάσεων και αυτοί αποτελούν θέμα περαιτέρω δικαστικής διερεύνησης και εκτίμησης και όχι της παρούσας διοικητικής διαδικασίας, πολλώ δε μάλλον της φορολογικής αρχής, η οποία δεν έχει την αρμοδιότητα αλλά ούτε και την τεχνογνωσία για να κρίνει την γνησιότητα των υπογραφών των εγγράφων που ελέγχει. Εφόσον δε διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, υποχρεούται να προβεί στην επιβολή του προστίμου και τον καταλογισμό του φόρου, καθώς δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 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.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 29/9/2016 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 με ημερομηνία κατάθεσης 3/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

Λήψη τεσσάρων (4) εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων συνολικής καθαρής αξίας 211.469,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, 19 παρ. 4 του ν. 2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 ζ' του Ν. 4337/2015.

Σύνολο προστίμου : $1.200,00 \times 1/3 = 400,00 \text{ €}$

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

Διαφορά φόρου	14.802,83
Πρόσθετος φόρος	17.763,40
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.566,23

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

$14.802,83 \times 3 = 44.408,49 \text{ €}$

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.