



**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα, 12/09/2016

Αριθμός απόφασης:3075

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα
Τηλ. : 213 1604 504
FAX : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προισταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22.06.16 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της..... με ΑΦΜ,κατοίκουκατά: της υπ'αριθ. ../..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, της υπ'αριθ. ../.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, της υπ'αριθ. ../..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων άρθρου 7&3 παρ. ε' Ν.4337/2015 και της υπ'αριθ. ../.....

Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων άρθρου 7&3 παρ. ε' Ν.4337/2015.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ
6. Το με αριθ. ... σημείωμα διαπιστώσεων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-06-2016 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, 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, ζητά την ακύρωση:

- 1) της υπ' αριθ. .../..... πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειας με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της φόρος ποσού 29.092,75€
- 2) της υπ' αριθ. .../..... πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της φόρος 20.591,34€
- 3) της υπ' αριθ. .../..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων άρθρου 7&3 παρ. ε' Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο ποσού 18.891,40 € για τη διαχειριστική περίοδο 2007.
- 4) της υπ' αριθ. .../..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων άρθρου 7&3 παρ. ε' Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο ποσού 13.371,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2008.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή της. Να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες ως άνω πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η έκδοση των οριστικών πράξεων είναι μη νόμιμη ως πάσχουσες από αοριστία, αντιφάσεις και πλημμέλειες.

2)Ο χαρακτηρισμός των συναλλαγών της, ως εικονικές από την φορολογική αρχή είναι αυθαίρετος, καταχρηστικός, αβάσιμος και μη σύννομος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 Ν.2859/2000 παρ.1 και 2 : «.... Οι αγρότες, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και δικαιούνταν να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης

κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη των παραγράφων 4 και 5 του παρόντος. Οι εν λόγω αγρότες δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους 2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή 7% στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, εκτός των αγροτών που υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου...»

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/1997: «στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19&4 του Ν. 2523/1997 : «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 φορολογικά 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 τη διάταξη του άρθρου 34 του Ν. 4174/2013 : «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα...»

Επειδή, στην συγκεκριμένη περίπτωση η προσφεύγουσα, αγρότης ειδικού καθεστώτος, κατέθεσε τις υπ' αριθμ. πρωτ./..... &/..... αίτησεις του Γ.Π.Σ κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 11, 12 του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις, κατά τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περίπτωση ε' Ν.4337/2015. για την επιστροφή του ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του ν.2859/2000 τόσο για την χρήση 2007 όσο και για την χρήση 2008.

Επειδή, στις 05/04/2013 της επιδόθηκε η με αριθμό πρωτ/..... πρόσκληση, με την οποία της ζητούσε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ μέσα σε πέντε (5) μέρες από την κοινοποίηση της εν λόγω πρόσκλησης, (κατόπιν της υπ' αριθμ./..... εντολής ελέγχου) να θέσει στην διάθεση της υπηρεσίας στοιχεία προκειμένου να διενεργηθεί προσωρινός φορολογικός έλεγχος Φ.Π.Α., Κ.ΒΣ για τις χρήσεις 2007-2008 που αφορούν την επιστροφή Φ.Π.Α. που έλαβε ως αγρότης του ειδικού καθεστώτος κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων της ΠΟΛ 41/3-2-1988, ήτοι:

- 1) Δηλώσεις καλλιέργειας.
- 2) Ζιγολόγια & Δελτία αποστολής για τα αγροτικά προϊόντα που πούλησε κατ' έτος στις επιχειρήσεις.
- 3) Τα στοιχεία των μεταφορικών μέσων που χρησιμοποιήθηκαν για την μεταφορά των αγροτικών προϊόντων και αν όχι τυχόν φορτωτικές.
- 4) Τον τρόπο πληρωμής - εξόφλησης των τιμολογίων (επιταγές, λογαριασμό τραπεζής κλπ) σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/92.
- 5) Άδειες κυκλοφορίας ιδιόκτητων ΦΙΧ αυτοκινήτων, γεωργικών ελκυστήρων κλπ.
- 6) Αποδεικτικά κατοχής ή χρήσης γεωργικής γης (Ε9, Μισθωτήρια, κλπ).
- 7) Τιμολόγια γεωργικών εφοδίων, δαπανών (λιπάσματα, σπόροι, ΔΕΗ γεώτρησης κλπ).
- 8) Αντίγραφα δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2008 2009.
- 9) Υπεύθυνη δήλωση τα καλλιεργούμενα προϊόντα, τις ποσότητες, τυχόν επίσπορες καλλιέργειες.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα από τα ανωτέρω έγγραφα, αλλά ούτε και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματικότητα των συναλλαγών της όσον αφορά τις κρίνόμενες πωλήσεις αγροτικών προϊόντων.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ : «..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)...». Στη προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες εταιρίες:

- 1)..... ΑΦΜ
- 2)..... ΑΦΜ
- 3).....ΑΦΜ
- 4)..... ΑΦΜ
- 5)..... ΑΦΜ
- 6)..... ΑΦΜ.....
- 7) ΑΦΜ

είναι ΑΝΥΠΑΡΚΤΕΣ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ, και τα φορολογικά στοιχεία τους , έχουν εκδοθεί προς αγρότες για αγορά δήθεν από αυτούς αγροτικών προϊόντων με κύριο σκοπό το αμοιβαίο οικονομικό συμφέρον αμφοτέρων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§48 (Ο ν.4254/2014 πρόσθεσε στο αρθ. 66 την παρ 48 όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

48.Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν.2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή

και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Επειδή, για την χρήση 2007 & 2008 ο έλεγχος διαπίστωσε πως η προσφεύγουσα στην δήλωση της για επιστροφή ΦΠΑ, συμπεριέλαβε φορολογικά στοιχεία (ΔΑ-Τιμολόγια) τα οποία ήταν ΠΛΑΣΤΑ και ΕΙΚΟΝΙΚΑ, συνολικής αξίας 188.914,00 € & 133.710,00 € αντίστοιχα, βάσει των οποίων προέκυψε επιστροφή ΦΠΑ 13.223,98 € για την χρήση 2007 & 9.359,708 € για την χρήση 2008.

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει αποδεχθεί ήδη τη διαφορά για τα πρόστιμα του Φ.Π.Α που επιβλήθηκαν με τις .../..... και .../..... Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρο 6 ν.2523/97 σύμφωνα με τις διατάξεις των αρθρ. 55 & 66 ν. 4174/2013 με τα πρακτικά .. &.../2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ,αναφέρει ότι στρέφεται μεταξύ άλλων και κατά των υπ'αριθ.../..... & .../..... Πράξεων Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρο 6 ν.2523/97 οι οποίες όμως επι της ουσίας δεν είναι προσβαλλόμενες, καθώς στο τέλος της προσφυγής η ίδια η προσφεύγουσα ζητάει να ακυρωθούν όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις εκτός των όσων συμβιβάστηκε.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 22/06/2016και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό:

α/α	Αριθ.Πράξεως	Χρήση	Ποσά βάσει της παρούσας Απόφασης
1	../.....	2007	29.092,75
2	../.....	2008	20.591,34
3	.../.....	2007	18.891,40
4	.../.....	2008	13.371,00
5	.../.....	2007	6.611,99
6	.../.....	2008	4.679,85

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5
Α/Α
ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ**

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).