



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 11.04.2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1355

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 529

ΦΑΞ : 213 1604 657

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 αριθμ. ΔΕΔ 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/τ.β'/17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ, διεύθυνση, κατά των υπ' αριθμ. α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009- 31/12/2009 και β) Πράξης Επιβολής

Προστίμου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας άρθρου 6 ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009- 31/12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009- 31/12/2009 και β) Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας άρθρου 6 ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009- 31/12/2009 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την από 06 /04/2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 5.020,02 ευρώ πλέον 6.024,02 ευρώ πρόσθετος φόρος, ήτοι συνολικό ποσό 11.044,04€ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και ν.4174/2013 και των άρθρων 1,2 του ν. 2523/97 .

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βάσει του πορίσματος ελέγχου της από Έκθεσης ΦΠΑ του υπαλλήλου της ως άνω Δ.Ο.Υ,

Β) Με την υπ' αριθμ. προβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 15.060,06€ (5.020,02X3) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/97.

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βάσει του πορίσματος ελέγχου της από Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/97) του υπαλλήλου της ως άνω Δ.Ο.Υ

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων με την υπ αριθμ. αίτηση του, που κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υμέσω της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών, ζήτησε και έλαβε για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 επιστροφή ΦΠΑ ύψους 5.020,02€ ήτοι το 11% της συνολικής αξίας αγροτικών προϊόντων ποσού 45.635,50€.

Στην ως άνω αίτηση συμπεριέλαβε την αξία τριών (3) φορολογικών παραστατικών - Τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων, συνολικής καθαρής αξίας 45.635,50€ έκδοσης του του, τα οποία σύμφωνα με την από Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) των υπαλλήλων του ΣΔΟΕ ΠΔ Δυτικής Ελλάδας, Πελοποννήσου και Ιονίων Νήσων,και κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους αφού έχουν εκδοθεί για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Εν συνεχεία ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ αφού έλαβε υπόψιν της την ως άνω έκθεση, του ΣΔΟΕ ΠΔ Δυτικής Ελλάδας, Πελοποννήσου και Ιονίων Νήσων, εξέδωσε την υπ αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 για την παράβαση της λήψης από τον προσφεύγοντα τριών (3) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων – Τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων, συνολικής καθαρής αξίας 45.635,50€ έκδοσης του του, ΑΦΜ, βάσει των οποίων έλαβε ο προσφεύγων έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. που αναλογεί σε ποσοστό 11% της ως άνω αξίας των εικονικών τιμολογίων, ήτοι ποσού 5.020,02 €.

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

- Σε μία καλή χρονιά, όπως ήταν το 2009, τα στρέμματα των καλλιεργειών του επαρκούσαν για την παραγωγή όλων των προϊόντων και η υπ αριθμ..... έκθεση ελέγχου είναι εντελώς λανθασμένη. Ως εκ τούτου μπόρεσε να διαθέσει στον τις συμφωνηθείσες ποσότητες, για τις οποίες πληρώθηκε τοις μετρητοίς την ημέρα παράδοσης ή το αργότερο την αμέσως επόμενη ημέρα. Τα δελτία αποστολής τα λάμβανε με τη συναλλαγή ενώ τα τιμολόγια με την επόμενη παραλαβή. Η φόρτωση και μεταφορά των προϊόντων γινόταν ιδιόκτητα οχήματα του
- Η μεταξύ τους συμφωνία και συναλλαγή πραγματοποιήθηκε στο σύνολό της απροβλημάτιστα αφού παρέδωσε όλα τα προϊόντα, ενώ ο τα απεδέχθη ανεπιφύλακτα εξοφλώντας με το ακέραιο για αυτά και ουδεμία εικονικότητα ή ψευδής συναλλαγή έλαβε ποτέ χώρα.
- Το πρόστιμο ποσού 15.060,06€ έχει λανθασμένα υπολογισθεί στο τριπλάσιο της αξίας του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/97 ενώ θα έπρεπε να εφαρμοσθούν οι διατάξεις του ν.4337/2015 και να υπολογισθεί στο 50% της αξίας του φόρου, διότι η πράξη εκδόθηκε μετά την ισχύ του νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου1 του άρθρου 41 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:
«1. Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και 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 της παραγράφου¹ του άρθρου 6 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι:

"1. 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"

"Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση".

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97 «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 τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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 στον προσφεύγοντα καταλογίστηκε η παράβαση της λήψης των προαναφερόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων με την υπ αριθμ..... Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

Η κρίση περί εικονικότητας των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους στηρίζεται στις διαπιστώσεις που αναγράφονται αναλυτικά και τεκμηριωμένα στην από έκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. ΠΔ186/92) των ελεγκτών του ΣΔΟΕ ΠΔ Δυτικής Ελλάδας, Πελοποννήσου και Ιονίων Νήσων, και

Ο προσφεύγων, υπέβαλε την ενδικοφανή προσφυγή κατά της ως άνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου (.....) με την οποία ζητούσε την ακύρωσή της. Εν συνεχεία η υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθμ. 504/22.02.2016 Απόφαση με την οποία απέρριψε στο σύνολό της την ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία φέρονται ως εικονικά χωρίς την παραμικρή αιτιολόγηση είναι αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων με την αίτησή του που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υμέσω της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών ζήτησε και έλαβε για τη διαχ/κή περίοδο 01.01.2009 έως 31.12.2009 επιστροφή ΦΠΑ (με συντελεστή επιστροφής 11%) ύψους 5.020,02€ η οποία αντιστοιχεί σε τρία (3) τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων συνολικής αξίας 45.636,50€, έκδοσης του του Βασιλείου, ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή στο άρθρο 58^Α §§1, 2, 3 και 4 του ν. 4174/2013 [όπως προστέθηκε με το άρθρο 3§8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17/10/2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου], ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.
2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.
3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.
4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 7§1 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 :

«1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για

τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το πρόστιμο ποσού 15.060,06 € έχει λανθασμένα υπολογιστεί στο τριπλάσιο της αξίας του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 6 του ν.2523/1997, ενώ θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του ν.4337/2015 και να υπολογιστεί στο 50% της αξίας του φόρου, διότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά την ισχύ του νόμου, προβάλλεται αβάσιμα, καθώς η υπό κρίση περίπτωση δεν εμπίπτει στις επικαλούμενες διατάξεις του ν.4337/2015.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από: α) έκθεση ελέγχου προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/97) και β) έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή 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 αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του,

ΑΦΜ

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ: 1/1- 31/12/2009.

• **ΦΠΑ**

Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	5.020,02 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	6.024,02 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.044,04 €

- Πρόστιμο άρθρου 6 του Ν 2523/97 ποσό: **15.060,06** ευρώ (5.020,02€ X 3)

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ 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 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).