



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

14/04/2015

Αριθμός απόφασης: 1467

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 05/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/13-01-2015 ενδικοφανή προσφυγή τουτου, ΑΦΜ....., κατοίκου..... ΝΟΜΟΥ ΡΟΔΟΠΗΣ κατά της αρ...../2014 οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του ΚΒΣ άρθρου 5 §10 περίπτωση γ' και § 2 περίπτωση α' υποπερ. αα του Ν 2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

4. Την με αριθ./2014 οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του ΚΒΣ άρθρου 5 §10 περ. γ' και § 2 περ. α' υποπερ. αα του Ν 2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20/11/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 06/04/2015 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 05/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/13-01-2015 ενδικοφανούς προσφυγής τουτου....., 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:

Με την υπ' αριθ./2014 προσβαλλόμενη οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.200,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 §10 περίπτωση γ' και § 2 περίπτωση α' υποπερ. αα του Ν 2523/97, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 12 § 1, 18 § 9 και 2 § 1 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ.

Η ως άνω πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής κατόπιν της από 20/11/2014 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαι....., αφορά πρόστιμο του άρθρου 5 §10 περ. γ' λόγω λήψης από τον προσφεύγοντα τεσσάρων (4) εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009.

Όπως προκύπτει από την από 20/11/2014 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαι....., διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθότητα εφαρμογής και εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του αγρότη, για την επιστροφή ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών αυτού στη χρήση 2009. Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ./24-02-2014 κλήση προς ακρόαση με την οποία καλείτο ο προσφεύγων να υποβάλλει εγγράφως στοιχεία σχετικά με τις συναλλαγές που φαίνεται να διενήργησε σύμφωνα με τέσσερα (4) τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων συνολικής αξίας 201.160,00 € πλέον ΦΠΑ 22.127,60 € και συγκεκριμένα με: α) τα υπ' αριθμ. 39/03-02-2009, 44/05-04-2009 και 50/20-11-2009 τρία (3) τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη την επιχείρηση, ΑΦΜ και β) το υπ' αριθμ. 272/25-02-2009 ένα (1) τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη την επιχείρηση, ΑΦΜ.....

Τα εν λόγω τιμολόγια υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα με την με αριθμό καταχώρησης/28-04-2010 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 στην Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών Νομού Ροδόπης (Ε.Α.Σ. Ροδόπης), προκειμένου να λάβει επιστροφή ΦΠΑ ως αγρότης ειδικού καθεστώτος άρθρου 41 Ν 2859/2000 ποσού 22.127,60 €. Συγκεκριμένα με την προαναφερόμενη κλήση προς ακρόαση ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει στον έλεγχο τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- 1) Τρόπο εξόφλησης των ως άνω τιμολογίων.
- 2) Ημερομηνίες σφαγής και δικαιολογητικά κτηνιατρείου.
- 3) Αριθμό κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που χρησιμοποιήθηκε.
- 4) Τα στοιχεία του υπευθύνου της επιχείρησης που συναλλάχθηκε με τον προσφεύγοντα.

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στο διενεργηθέντα έλεγχο κανένα από τα ως άνω στοιχεία. Επιπλέον δεν προσκόμισε στον έλεγχο δηλώσεις καλλιέργειας από τις οποίες να προκύπτει η ύπαρξη ζωικού κεφαλαίου, καθώς επίσης δεν είχε υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτος 2009. Από την υπ' αριθμ./7-

1-2014 Κτηνιατρική βεβαίωση της Δ/σης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής Νομαρχιακού Διαμερίσματος Ροδόπης προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν είναι κάτοχος ζωικού κεφαλαίου.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε τα ως άνω τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων, εικονικά ως προς τη συναλλαγή και εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής η προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και στη συνέχεια την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Αντισυνταγματικότητα του άρθρου 5 του Ν 2523/97. Το πρόστιμο που επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη έχει υπολογιστεί με τον αντικειμενικό προσδιορισμό χωρίς να εξετάζεται η βαρύτητα της παράβασης και χωρίς τις εγγυήσεις δικαστικής προστασίας που απορρέουν από τον άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

Επειδή σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν 2523/97, 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.»

Επειδή σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν 2523/97 ορίζεται ότι:

«10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

.....
...

γ) Στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο ή μέρος αυτής, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται για την περίπτωση γ' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού, ανεξαρτήτως της αξίας των στοιχείων αυτών.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.), ορίζεται ότι:

«4. Οι αγρότες και αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού,

υποχρεούνται να εκδίδουν μόνο δελτίο αποστολής στις περιπτώσεις που ρητά αρίζεται από τον Κώδικα αυτόν.»

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν 2523/97 ορίζεται ότι:

«8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

.....

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 και την υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν 2523/97 ορίζεται ότι:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας τριακόσια (300) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε τετρακόσια (400) ευρώ.

Επειδή η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται πλήρως και κατά τρόπο σαφή ως προς το ανύπαρκτο της συναλλαγής, από όλα όσα αναφέρονται στη από 20/11/2014 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαι.....

Κατά συνέπεια ορθώς επιβλήθηκε από τον έλεγχο αυτοτελές πρόστιμο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ιδίου νόμου, για την λήψη από τον προσφεύγοντα των υπ' αριθμ. 39/03-02-2009, 44/05-04-2009, 50/20-11-2009 τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων εκδόσεως της επιχείρησηςκαι του υπ' αριθμ. 272/25-02-2009 τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων εκδόσεως της επιχείρησης.....

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αντισυνταγματικότητας του άρθρου 5 του Ν 2523/97 είναι αβάσιμος, δεδομένου ότι ο τρόπος υπολογισμού του προστίμου προβλέπεται ευθέως στο νόμο (άρθρο 5 του Ν. 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων) και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Εξάλλου οι διατάξεις του Ν 2523/97 θεσπίζουν σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, βάσει των οποίων δεν καταλείπεται στην αρμόδια διοικητική αρχή διακριτική ευχέρεια ως προς την διαμόρφωση του ύψους της ποινής, δεδομένου ότι δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα.

Όπως έχει άλλωστε κριθεί με την πρόσφατη 2402/2010 ΣτΕ, «...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί».

Επειδή εν όψει των παραπάνω, οι προπαρατεθείσες διατάξεις του Ν. 2523/1997 δεν αντίκεινται στην παράγραφο 1 του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και συγκεκριμένα στην απορρέουσα από αυτήν απαίτηση περί δυνατότητας δικαστικού ελέγχου πλήρους δικαιοδοσίας.

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των νόμων ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/11/2014 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαι....., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, 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 υπ' αριθμ. /13-01-2015 ενδικοφανούς προσφυγής τουτου....., ΑΦΜ.....

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/09- 31/12/09

Πρόστιμο του άρθρου 5 §10 περίπτωση γ' του Ν 2523/97 και άρθρου 5 §8 περίπτωση γ' του Ν 2523/97 ποσού: 1.200,00 ευρώ (4 X 300)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).