



**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: 1458

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 τηςτου....., ΑΦΜ, κατοίκου Ν. ΡΟΔΟΠΗΣ, κατά της αρ./2014 οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 §1ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ./2014 οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 §1ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17/11/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 07/04/2015 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

Με την υπ' αριθ./2014 προσβαλλόμενη οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 §1ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 96.438,75 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 §1 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν 2859/2000 του ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 19 του Ν 2523/97.

Η ως άνω πράξη επιβολής ειδικού προστίμου που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής κατόπιν της από 17/11/2014 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος άρθρου 41 Ν 2859/2000 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και....., αφορά πρόστιμο που είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που επιστράφηκε στην προσφεύγουσα, ήτοι $32.146,24 \times 3 = 96.438,72 \text{ €}$, επειδή έτυχε επιστροφής ΦΠΑ βάσει εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων.

Όπως προκύπτει από την από 17/11/2014 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος άρθρου 41 Ν 2859/2000 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και....., διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθότητα εφαρμογής και εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της αγρότισσας, για την επιστροφή ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών αυτής, στη χρήση 2008. Στα πλαίσια του ελέγχου η Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής με την υπ' αριθμ./16-12-2013 πρόσκληση ζήτησε από την προσφεύγουσα τις αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 που υπέβαλε και έλαβαν αριθμό καταχώρησης/26-03-2009 (αρχική) και/24-06-2009 (συμπληρωματική) στο βιβλίο μεταγραφών της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών Νομού Ροδόπης (Ε.Α.Σ. Ροδόπης), όλα τα επισυναπτόμενα σε αυτές πρωτότυπα παραστατικά, δηλώσεις καλλιέργειας, παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών, μητρώο εκμετάλλευσης της Δ/σης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της ΠΕ Ν. Ροδόπης, αντίγραφο δήλωσης Ε1 οικονομικού έτους 2009.

Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο:

1) Βεβαίωση του Οργανισμού Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (ΟΠΕΚΕΠΕ) από την οποία προκύπτει ότι η παραγωγός για το έτος 2008 δεν έχει υποβάλλει δήλωση Εκμετάλλευσης (καλλιέργειας).

2) Το υπ' αριθμ./07-01-14 έγγραφο της Δ/σης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν διαθέτει κανενός είδους ζωικό κεφάλαιο για το χρονικό διάστημα 01/01/2006 έως 31/12/2009.

Δεν προσκόμισε κανένα παραστατικό εξόφλησης των συναλλαγών και δεν είχε υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009.

Οι αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 καθώς και τα επισυναπτόμενα σε αυτές πρωτότυπα παραστατικά κατασχέθηκαν από τις εγκαταστάσεις της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών Νομού Ροδόπης, από τους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ.

Κομοτηνήςκαι....., οι οποίοι συνέταξαν τις υπ' αριθμ./10-7-2014 και/23-7-2014 εκθέσεις κατάσχεσης.

Επιπλέον με την υπ' αριθμ./24-02-2014 κλήση προς ακρόαση που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, ζητήθηκε να υποβληθούν εγγράφως τα παρακάτω στοιχεία σχετικά με τις επίμαχες συναλλαγές:

1) Τρόπος εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων).

2) Ημερομηνίες σφαγής και δικαιολογητικά κτηνιατρείου.

3) Αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που χρησιμοποιήθηκε.

4) Τα στοιχεία του υπευθύνου της εταιρείας που συναλλάχθηκε.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω κλήση και δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα από τα παραπάνω στοιχεία που ζητήθηκαν.

Από την ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε εννέα (9) τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων συνολικής αξίας 459.232,00 € πλέον ΦΠΑ 32.146,24 € και συγκεκριμένα: α) τα υπ' αριθμ. 200/15-02-2008, 204/18-04-2008, 213/22-04-2008, 229/30-05-2008, 240/28-06-2008, 242/30-06-2008 και 254/03-08-2008 επτά (7) τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη την επιχείρηση, ΑΦΜ και β) τα υπ' αριθμ. 5/21-01-2008, 26/20-06-2008 δύο (2) τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη την επιχείρηση, ΑΦΜ, τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά ως προς τη συναλλαγή. Βάσει των εν λόγω μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις υπ' αριθμ./26-03-2009 (αρχική) και/24-06-2009 (συμπληρωματική) αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 στη Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών Νομού Ροδόπης (Ε.Α.Σ. Ροδόπης) και σύμφωνα με την διαδικασία που ορίζεται από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. Π 953/432/64/ΠΟΛ. 41/1988, έλαβε επιστροφή ΦΠΑ ποσού 32.146,24 € μέσω του προαναφερόμενου Συνεταιρισμού, με τα υπ' αριθμ./14-04-2009 και/10-08-2009 εντάλματα πληρωμής της ΕΑΣ ποσού 20.678,49 € και 11.467,75 € αντίστοιχα, κατόπιν των υπ' αριθμ./07-04-2009 και/30-07-2009 αντιστοίχων αποφάσεων επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής η προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 §1 ν. 2523/97 με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που της επιστράφηκε καθόσον εισέπραξε το ποσό αυτό παράνομα από το Δημόσιο ως αγρότης του ειδικού καθεστώτος, με χρήση εικονικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

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

1) Αντισυνταγματικότητα των άρθρων 5 και 6 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 παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

«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 ΦΠΑ 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.»

Επειδή η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται πλήρως και κατά τρόπο σαφή ως προς το ανύπαρκτο της συναλλαγής, από όλα όσα αναφέρονται στη από 17/11/2014 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος άρθρου 41 Ν 2859/2000 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαι..... Κατά συνέπεια ορθώς επιβλήθηκε από τον έλεγχο πρόστιμο άρθρου 6 §1 ν. 2523/97 ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που της επιστράφηκε, καθόσον η προσφεύγουσα εισέπραξε το ποσό αυτό παράνομα από το Δημόσιο ως αγρότης του ειδικού καθεστώτος, με χρήση εικονικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή εν προκειμένω το πρόστιμο που επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη προβλέπεται ευθέως στο νόμο (άρθρο 6 §1 του Ν. 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων) και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αντισυνταγματικότητας των άρθρων 5 και 6 του Ν 2523/97 είναι αβάσιμος, δεδομένου ότι 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 17/11/2014 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος άρθρου 41 Ν 2859/2000 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαι....., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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 της του, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/08- 31/12/08

Πρόστιμο άρθρου 6 § 1 ν. 2523/97, συνολικού ποσού: 96.438,75 €.

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).