



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

Καλλιθέα, 26/2/2014

Αριθμός απόφασης: 363

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210-9563608

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αρ. Προσωρινής Πράξης Καταλογισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. Προσωρινή Πράξη Καταλογισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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 προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ..... Προσωρινής Πράξης Καταλογισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της Φ.Π.Α. ποσού 2.306,64€, πλέον 2.767,97€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου προέκυψε από τη χρησιμοποίηση από την προσφεύγουσα του τιμολογίου αγοράς με εκδότη τον για επιστροφή Φ.Π.Α.. Το συγκεκριμένο τιμολόγιο αφορούσε σε 44.500 κιλά σίτου σκληρού αξίας 24.920€ και 25.100 κιλά αραβοσίτου αξίας 8.032€. Ο εκδότης είχε κάνει έναρξη επαγγέλματος στις ως κρεοπώλης και επέκτεινε τη δραστηριότητά του στις σε χονδρικό εμπόριο λιπαντικών και ορυκτελαίων. Το συγκεκριμένο τιμολόγιο κρίθηκε πλαστό (είχε αριθμηση πέραν της θεωρημένης από την αντίστοιχη Δ.Ο.Υ.) και εικονικό (λόγω: μη συναφούς δραστηριότητας του εκδότη και της προσφεύγουσας, μη απόδειξης της δραστηριότητας της προσφεύγουσας με παραστατικά, μη δυνατότητας από πλευράς της προσφεύγουσας να αποθηκεύσει τις εν λόγω ποσότητες ώστε να τις πωλήσει, μη λειτουργίας της επιχείρησης σύμφωνα και με υπεύθυνη δήλωσή του, καθώς αποδεδειγμένα φυλακίσθηκε και δε γνωρίζει τι απέγιναν το βιβλίο και τα τιμολόγια που θεώρησε). Ως εκ τούτου, το συγκεκριμένο τιμολόγιο δεν αναγνωρίστηκε και καταλογίστηκε ο αντίστοιχος Φ.Π.Α. με τις νόμιμες προσαυξήσεις, ενώ επιβλήθηκε και πρόστιμο το οποίο προσβάλλεται σε άλλη προσφυγή.

Επειδή ο ισχυρισμός ότι ουδεμία συναλλαγή έλαβε χώρα χωρίς να εκπληρώνει τις νόμιμες προϋποθέσεις της Φορολογικής Νομοθεσίας είναι αβάσιμος, καθώς, λόγω του ύψους του εν λόγω τιμολογίου (αξία >15.000€), θα έπρεπε να εξοφληθεί η συναλλαγή με τη χρήση της δίγραμμης επιταγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/ 1992, πράγμα το οποίο δεν έγινε. Επιπλέον, στο συγκεκριμένο τιμολόγιο – δελτίο αποστολής δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος που χρησιμοποιήθηκε (όπως προβλέπεται στο άρθρο 11 παράγραφος 5 περίπτωση β' του Κ.Β.Σ., με τις διατάξεις που προστέθηκαν άρθρο 16 παράγραφος 4 του Ν.2992/2002).

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν έγινε ουσιαστικός έλεγχος για τη διακρίβωση της αλήθειας και ότι η Δ.Ο.Υ. δε διενήργησε καμία ελεγκτική επαλήθευση, δεν ευσταθεί, καθόσον διενεργήθηκε ο απαιτούμενος έλεγχος και συντάχθηκε στις η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου, με αναφορά σε έγγραφα άλλων φορολογικών αρχών που ελήφθησαν υπόψη και προσέφεραν νέα στοιχεία (σχετική η γνωμοδότηση του ΣΤΕ 876/ 2002).

Επειδή στον ισχυρισμό ότι τελούσε η προσφεύγουσα σε καλή πίστη και ότι το ΑΦΜ του εκδότη είναι φορολογικά ενεργό (υπάρχει) και ότι ο εκδότης ήταν χονδρέμπορος – επιτηδευματίας γεωργικών προϊόντων και συναφών ειδών, αντιτάσσουμε ότι κάθε συμβαλλόμενο μέρος οφείλει να διασφαλίζει τη νομιμότητα μιας συναλλαγής. Ενώ το ότι το αμφισβητούμενο τιμολόγιο ήταν εμφανισιακά νόμιμο είναι αλυσιτελές. Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 18 παράγραφος 9 του Π.Δ. 186/1992, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής (και στο ίδιο πνεύμα αναφέρεται και στο άρθρο 65 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και του Ν.4174/ 2013). Σημειωτέον ότι οι δραστηριότητες που είχε δηλώσει ο εκδότης του εν λόγω τιμολογίου ήταν: λιανικό εμπόριο κρέατος και προϊόντων κρέατος (κύρια δραστηριότητα) και χονδρικό εμπόριο κρέατος και προϊόντων κρέατος (δευτερεύουσα δραστηριότητα), ενώ προσέθεσε ως δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο λιπαντικών και ορυκτελαίων (με δήλωση μεταβολής στις). Πέραν αυτού, σύμφωνα με την απόφαση 506/ 2012 της Ολομέλειας του ΣτΕ, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο εάν 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.

Επειδή ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι δεν κλήθηκε σε απολογία για να εκθέσει τις απόψεις της και ότι δεν ελήφθησαν υπόψη οι προφορικές εξηγήσεις που είχε δώσει αναφορικά με τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής της και το κίνητρο για να συνεργαστεί με αντιπροσώπους – μεσίτες. Αυτός ο ισχυρισμός είναι αβάσιμος, καθώς, της επεδόθει κλήση προς ακρόαση στις, επί της οποίας μάλιστα υπέβαλε υπόμνημα με αριθ. πρωτ. και υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/ 1986 με την οποία δήλωσε πως δεν έχει ζυγολόγια, αποδείξεις είσπραξης ή πληρωμής από εμπόρους και πληρωνόταν τοις μετρητοίς και τα εμπορεύματα φορτώνονταν σε δικά τους φορτηγά.

Επειδή ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι δεν μνημονεύεται στην έκθεση ελέγχου η καταχώρηση του τιμολογίου στα τηρούμενα βιβλία της, σημειώνεται ότι οι αγρότες αποτελούν υποκείμενα περιορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων ως πρόσωπα του άρθρου 2 παράγραφος 4 του Π.Δ. 186/ 1992 και είναι μη υπόχρεοι τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., εκτός του Δ.Α., που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 4 του Κ.Β.Σ., στις περιπτώσεις που ρητά αναφέρονται στο άρθρο 11 παράγραφος 2 του ιδίου Π.Δ.. Για τις πωλήσεις των γεωργικών προϊόντων που πραγματοποιούν, τιμολόγια αγοράς εκδίδουν οι έμποροι – αγοραστές, σύμφωνα με το άρθρο 12 παράγραφος 6 του Κ.Β.Σ.. Σύμφωνα με τον έλεγχο, αναζητήθηκε στο σύστημα Τaxis εάν η ελεγχόμενη αγρότισσα τηρεί βιβλία και στοιχεία και διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχε κανένα τέτοιο στοιχείο θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Ως εκ των παραπάνω, ο ισχυρισμός είναι αβάσιμος. Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι η έκθεση ελέγχου και η πράξη καταλογισμού πάσχουν από νομικές πλημμέλειες που τις καθιστούν ακυρωτές είναι αόριστος και αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν.2523/ 1997: «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρησή του τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή αντιτύπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στο στέλεχος του ιδίου στοιχείου. 4. 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». Εκ των παραπάνω προκύπτει ότι το εν λόγω τιμολόγιο είναι πλαστό και εικονικό και ο ισχυρισμός ότι ο εκδότης είναι φορολογικώς υπαρκτός είναι αλυσιτελής, καθώς η ύπαρξη φορολογικά του εκδότη είναι μια μόνο παράμετρος ελέγχου της εικονικότητας ενός στοιχείου.

Επειδή η επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα με το άρθρο 56 του Ν.2717/ 1999 στην ίδια την προσφεύγουσα με συγκεκριμένη ημερομηνία και την υπογραφή της και τον Αριθμό Δελτίου Ταυτότητάς της, οπότε ο ισχυρισμός ότι η έκθεση επίδοσης δεν έγινε νόμιμα γιατί δε βεβαιώνεται ότι η επίδοση έγινε σε νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή ο καταλογισμός του Φ.Π.Α. έχει επιβληθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα από τη διάταξη του Ν.2523/ 1997, ο ισχυρισμός ότι είναι δυσανάλογος και αυθαίρετα υπολογισθέντας και είναι αντίθετος στην αρχή της χρηστής διοίκησης και στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου είναι αβάσιμος. Όπως και ο ισχυρισμός ότι η επιβολή προστίμου είναι στη συγκεκριμένη περίπτωση αντίθετη στην αρχή της χρηστής διοίκησης και στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη καταλογισμού Φ.Π.Α. 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του κατά της υπ' αριθ. Προσωρινής Πράξης Καταλογισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.