



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9563608
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 24 – 3 - 2015

Αριθμός απόφασης: 1201/2015

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 με αριθ. 13/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςτου ,ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της αρ./2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α..διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την με αριθ./2014 οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α..διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 11/12/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 24/03/2015 εισήγηση του Α2 Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 13/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου 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./11-12-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009 σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας συνολικού ποσού 23.541,65€ .

Η διαφορά φόρου προέκυψε, ύστερα από έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής στα πλαίσια της οριστικοποίησης επιστροφής Φ.Π.Α. συνολικού ύψους 118.717,04€ για την περίοδο 2005-2009. Πλέον ειδικότερα για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009, η ελεγχόμενη με την με αριθμ. πρωτ./28-04-2010 αίτησή της μέσω τουαιτούνταν επιστροφή Φ.Π.Α, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.2859/00 περί επιστροφής Φ.Π.Α αγροτών ειδικού καθεστώτος ύψους 23.541,65€, λόγω πώλησης κτηνοτροφικών αγαθών για τις οποίες συντάχθηκε η με αριθμ./03-05-10 απόφαση, χωρίς όμως εκταμίευση του αντίστοιχου ποσού από το ταμείο της Δ.Ο.Υ. Η φορολογική αρχή λόγω προσκόμισης εκ μέρους της ελεγχόμενης φωτοαντίγραφων των αιτήσεων δηλώσεων επιστροφής ΦΠΑ και όχι των πρωτοτύπων, προχώρησε σε κατάσχεση αυτών και των επισυναπτόμενων παραστατικών δικαιολογητικών από τις εγκαταστάσεις της ένωσης αγροτικών συνεταιρισμών Ν. ΡΟΔΟΠΗΣ συντάσσοντας τις με αριθμό/10-7-14 και .../23-7-14 εκθέσεις κατάσχεσης. Από τα συνημμένα τιμολόγια εμφανίζονταν να έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις προς την επιχείρηση «.....» και την εταιρία «.....» που αντιστοιχούσαν σε εβδομήντα εννέα (79) βοοειδή, συνολικής καθαρής αξίας 214.015,00€,όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΗΣΗ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡ.Τ/ΓΙΟΥ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΑΘΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
2009	20 βοοειδή	55.120,00	6.063,20
	18 βοοειδή	52.650,00	5.791,50
	20 βοοειδή	52.650,00	5.791,50
	21 βοοειδή	53.590,00	5.895,45
	ΣΥΝΟΛΑ ΧΡΗΣΗΣ 2009			214.015,00	23.541,65

Κατά τη διαδικασία του ελέγχου η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη – προσφεύγουσα δεν είχε στην κτηνοτροφική της εκμετάλλευση επαρκή αριθμό ζώων, τέτοιο που να δικαιολογεί τις πωλήσεις που πραγματοποίησε κατά την ελεγχόμενη περίοδο συγκεκριμένα είχε πενήντα (50) μόνο αιγοπρόβατα ενώ δεν είχε στην κατοχή της καθόλου βοοειδή στη δε δήλωση καλλιέργειας και στη δήλωση Ε1(πίνακας 4Β εισοδήματα από γεωργικές επιχ/σεις) εμφάνιζε μόνο πενήντα (50) αιγοπρόβατα.

Στη συνέχεια η ελεγκτική αρχή ζήτησε από την ελεγχόμενη: α) στοιχεία και δικαιολογητικά σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των συγκεκριμένων τιμολογίων, (η εξόφληση συναλλαγής πάνω από 15.000€ απαιτείται να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή- άρθ.18 παρ.2 ή του Π.Δ.186/92 περί του ΚΒΣ) β) αποδεικτικά σχετικά με τις ημερομηνίες σφαγής

γ)δικαιολογητικά κτηνιατρείου (η παραγωγός είναι υποχρεωμένη για κάθε μετακίνηση από και προς την κτηνοτροφική μονάδα καθώς και κάθε μεταβολή αυτής να ενημερώνει την αρμόδια κτηνιατρική υπηρεσία της περιοχής και αυτή με τη σειρά της να εμφανίζει τις συγκεκριμένες μεταβολές στο μητρώο εκμετάλλευσης βοοειδών), και το μεταφορικό μέσο με το οποίο έγινε η μεταφορά των ζώων (το οποίο έπρεπε να αναγράφεται στο Δελτίο Αποστολής), πλην όμως η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε κανένα από τα παραπάνω παραστατικά, εκτός από την με αριθμ. πρωτ./07-1-2014 κτηνιατρική βεβαίωση από την οποία προέκυπτε, ότι δεν τηρούνταν στο όνομα της ελεγχόμενης, μητρώο βοοειδών κατά την ελεγχόμενη περίοδο παρά μόνο ο ως άνω αριθμός των πενήντα (50) αιγοπροβάτων. Κατόπιν τούτων και ύστερα από έλεγχο που διενεργήθηκε και στην εκδότρια εταιρία των ως άνω αναφερομένων τιμολογίων και δεδομένου ότι τα επίμαχα τιμολόγια αποτελούν μέρος τιμολογίων που διακινήθηκαν στην περιοχή με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά όπως η αρίθμηση και η πολύ μεγάλη αξία με μέσο όρο τις 50.000€, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται στην ως άνω υποβαλλόμενη αίτηση δεν έλαβαν χώρα, ήταν ανύπαρκτες στο σύνολό τους και κατά συνέπεια και τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν εικονικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2523/97 και εξέδωσε την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη Φ.Π.Α. καταλογίζοντας το ως άνω ποσό ΦΠΑ προκειμένου να συμψηφίσει αυτό με το ποσό επιστροφής της με αριθμ..... απόφασης το οποίο δεν εκταμιεύθηκε από τα ταμείο της φορολογικής αρχής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

α) παραβίαση ουσιαστικών τύπων της προδικασίας, λόγω μη κοινοποίησης της έκθεσης κατάσχεσης των αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ και των συνημμένων τιμολογίων από τηνκαι σ' αυτήν

β) το άκυρο της έκθεσης ελέγχου λόγω μη αναγραφής σ' αυτήν του τόπου διενέργειας αυτού

γ) νομική και ουσιαστική αβασιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου

δ) παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (προφανής δυσαναλογία του βεβαιωθέντος ποσού με την υποτιθέμενη φοροδιαφυγή και υπέρβαση των οικονομικών δυνατοτήτων της)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.2859/00 περί ΦΠΑ οι αγρότες για την παράδοση αγροτικών προϊόντων, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού 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 του άρθρου 6 της ΑΥΟ Π. 953/432/64ΠΟΛ.41/3-2-88(ΦΕΚ107/Β25-2-88)το ποσό του φόρου που προκύπτει από τα παραπάνω υποβαλλόμενα δικαιολογητικά επιστρέφεται από τον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο στους αγρότες που δικαιούνται

την επιστροφή είτε μέσω των κατά τόπους συνεταιριστικών οργανώσεων στις οποίες έχουν υποβάλλει τα δικαιολογητικά τους είτε απ' ευθείας στους ίδιους, εφόσον έχουν υποβάλλει τα δικαιολογητικά τους στις Οικονομικές Εφορίες.

Επειδή οι με αριθμ./10-7-2014 και/23-7-2014 εκθέσεις κατάσχεσης οι οποίες αφορούσαν κατασχεθέντα έγγραφα, παραστατικά και δηλώσεις που βρέθηκαν στις εγκαταστάσεις της (μέσω της οποίας αιτούνταν η προσφεύγουσα την επιστροφή Φ.Π.Α.) επιδόθηκαν από την φορολογική αρχή στον νόμιμο εκπρόσωπο αυτής, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης ουσιαστικών τύπων της προδικασίας, λόγω μη κοινοποίησης της έκθεσης κατάσχεσης των αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ και των συνημμένων τιμολογίων από την και σ' αυτήν, είναι νόμω αβάσιμος δεδομένου ότι δεν υπήρχε τέτοια υποχρέωση εκ του νόμου. Εξάλλου η ίδια είχε ενεργοποιήσει την διαδικασία επιστροφής του ΦΠΑ μέσω της, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΥΟ Π. 953/432/64ΠΟΛ.41/3-2-88(ΦΕΚ107/Β25-2-88), πράγμα που σημαίνει ότι κατείχε τουλάχιστον αντίγραφα αυτών

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.2 (α) του ν.4174/2013 «η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της», ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η έκθεση ελέγχου είναι άκυρη λόγω μη αναγραφής σ' αυτήν του τόπου διενέργειας του ελέγχου είναι νόμω και ουσία αβάσιμος δεδομένου ότι από τη συνταχθείσα έκθεση προκύπτει ότι ο έλεγχος όσον αφορά την προσφεύγουσα ως λήπτρια εικονικών στοιχείων έχει διεξαχθεί στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

Επειδή η φορολογική αρχή με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, στηριζόμενη στις ισχύουσες διατάξεις, με σαφήνεια και πληρότητα χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, απέδειξε τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων διαπιστώθηκε πλήρως η ανυπαρξία των συναλλαγών και η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, διενεργώντας έλεγχο και στους εκδότες των φορολογικών στοιχείων με λήπτρια την προσφεύγουσα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί νομικής και ουσιαστικής αβασιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τη ΣτΕ 506/08-02-2012 όταν αποδίδεται σε 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 είτε ότι 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 (οπότε, και πάλι, **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, η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίδικων τιμολογίων ήταν εκείνη που έπρεπε να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών της, προσκομίζοντας οποιοδήποτε δυνατό στοιχείο ενώπιον της φορολογικής αρχής κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

Επειδή οι ποινικές ή διοικητικές κυρώσεις σκοπό έχουν την αποτροπή από την τέλεση παραβάσεων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας λόγω προφανούς δυσαναλογίας του βεβαιωθέντος ποσού με την υποτιθέμενη φοροδιαφυγή και υπέρβαση των οικονομικών δυνατοτήτων της προς αποπληρωμή, είναι αβάσιμος δεδομένου ότι το ύψος των προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/97 είναι ανάλογο της βαρύτητας της παράβασης, ήτοι της λήψης εικονικών τιμολογίων αγοράς προκειμένου στη συγκεκριμένη περίπτωση η λήπτρια να αιτηθεί επιστροφής του αναλογούντος ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.2859/00 (επιστροφή ΦΠΑ για τους αγρότες ειδικού καθεστώτος), η δε επιβολή του αποβλέπει στη μη διάπραξη από την προσφεύγουσα άλλης παράβασης στο μέλλον.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11/12/2014 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ 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 από 13/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου , ΑΦΜ..... και την επικύρωση της με αριθμ...../2014 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, η οποία εκδόθηκε προκειμένου το καταλογισθέν ποσό ΦΠΑ, να συμψηφισθεί με το ποσό επιστροφής της με αριθμ..... απόφασης το οποίο δεν εκταμιεύθηκε από τα ταμεία της φορολογικής αρχής.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2009-31/12/2009

Διαφορά φόρου	23.541,65
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.541,65

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α.α.
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).