



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13/03/2018

Αριθμός απόφασης: 612

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «.....», **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά:

α) της με αρ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2009.

β) της με αρ...../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2009 και

γ) της με αρ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ.6 Ν.2523/1997 , χρήσης 2009, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμό/2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, της Δ.Ο.Υ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος-**αγρότη ειδικού καθεστώτος**-πρόστιμο για ζήτηση και λήψη ενός(1) εικονικού φορολογικού στοιχείου(Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων), συνολικής **εικονικής** καθαρής αξίας 11.026,00€, εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ....., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ

-Με την με αριθμό/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2009, καταλογίστηκε σε βάρος του σε βάρος του προσφεύγοντος-**αγρότη ειδικού καθεστώτος**, κύριος φόρος ύψους **1.212,86€**, πλέον προσαυξήσεων ύψους **1.455,43€**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 2.668,29 €, λόγω του ότι εισέπραξε παράνομα επιστροφή ΦΠΑ για το υπό κρίση έτος με τη χρήση εικονικών τιμολογίων.

- Με την με αριθμό/2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρ.6 Ν.2523/1997, χρήσης 2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος-**αγρότη ειδικού καθεστώτος**-πρόστιμο ΦΠΑ, του άρθρου 6 του Ν.2523/97, ύψους 606,43€ λόγω του ότι ζήτησε και έλαβε ένα(1) εικονικό φορολογικό στοιχείο Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων), συνολικής **εικονικής** καθαρής αξίας **11.026,00€**, εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ.....

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ...../2012 δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης που διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ(αριθ. πρωτ. εισερχόμενου εγγράφου Δ.Ο.Υ/2012) από το οποίο προέκυπτε ότι ο **με ΑΦΜ**, με έδρα τονκαι αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο φρούτων λαχανικών, ήταν **εκδότης πλήθους εικονικών φορολογικών** στοιχείων, με **λήπτες κυρίως αγρότες ειδικού καθεστώτος** μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων.

Κατόπιν τούτου, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. .. διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, διότι διαπιστώθηκε ότι αυτός έλαβε το με αριθμό/2009 δελτίο αποστολής- τιμολόγιο αγοράς αγαθών συνολικής αξίας **11.026,00€** από τον επιτηδευματία με **ΑΦΜ**, το οποίο το συμπεριέλαβε στην αριθ.πρωτ...../2010 αίτηση για την επιστροφή ΦΠΑ ως αγρότης ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του ν.2859/2000, αιτούμενος την επιστροφή ποσού Φ.Π.Α.,1841,25€, την οποία έλαβε με την αριθ...../2010 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες, δια της παρούσης, πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. & Κ.Β.Σ., η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., καθώς και οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία αυτών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009-31/12/2009**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Οι συναλλαγές του είναι πραγματικές και τα εν λόγω στοιχεία δεν νοθεύτηκαν από τον ίδιο αλλά ούτε από τρίτους.

Ειδικότερα, το έτος 2009, κατόπιν σοβαρότατης χειρουργικής επέμβασης στην οποία υποβλήθηκε, πούλησε όλα τα αγροτικά του προϊόντα που διατηρούσε στην αποθήκη και χρησίμευαν για την εκτροφή των ζώων, ήτοι τριφύλλι, χορτάρι, καλαμπόκι, βρώμη κλπ., στον κ., τον οποίο δεν γνώριζε, αλλά εμφανίστηκε ως αγοραστής και κατέληξαν σε συμφωνία. Μάλιστα, κατά την φορτοεκφόρτωση των ανωτέρω αγροτικών προϊόντων στο φορτηγό του αγοραστή χρησιμοποιήθηκε φορτοεκφορτωτής του κ.του, ο οποίος προτίθεται να βεβαιώσει την εν λόγω ενέργεια του και την εν λόγω συναλλαγή.

2. Σύμφωνα με την αρχή της προστασίας της εμπιστοσύνης του πολίτη προς το κράτος, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του Κράτους Δικαίου, είχε το δικαίωμα επιστροφής του εν λόγω ποσού ΦΠΑ.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί πραγματοποίησης της συναλλαγής και μη νόθευσης των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 41§1,2 του ν. 2859/2000: «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.

2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή των κατ' αποκοπή συντελεστών, στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος, ως εξής: α) τέσσερα τοις εκατό (4%), για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες του Κεφαλαίου Α' και τα προϊόντα των παραγράφων 1, 2 και 3 του Κεφαλαίου Β', β) επτά τοις εκατό (7%) για τα υπόλοιπα προϊόντα του Κεφαλαίου Β' και για τα προϊόντα του Κεφαλαίου Γ'. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχομένων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά. Σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων από τρίτους υποκείμενους στο φόρο, για λογαριασμό των παραγωγών αγροτών, η παραπάνω αξία λαμβάνεται χωρίς φόρο και προμήθεια.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97, όπως ίσχυε για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας »

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή

εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν 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, στο άρθρο **64** του **N.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο **65 του N. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία **η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου**, με την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου**, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. **Προς τούτο, αρκεί ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο**, πρόσωπο δηλαδή που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων,

όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό 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 εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣτΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Επειδή, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 1126/2010).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Αντιθέτως, τόσο η από-2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. σε βάρος του έκδοτη που συνέταξε το Σ.Δ.Ο.Ε., όσο και η από/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:

Η επιχείρηση «.....», εκδότης των εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την από2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ...:

- ✓ δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα Οικ. Έτη 2010, 2011, 2012, 2013 κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 61 & 62 του Ν. 2238/1994.
- ✓ Δεν έχει υποβάλει εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α των ετών 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α 1ου και 3ου τριμήνου έτους 2010, τις περιοδικές δηλώσεις 1ου, 2ου, 3ου, 4ου τριμήνου για τα έτη 2011, 2012, 2013.
- ✓ Δεν έχει υποβάλει καμία δήλωση παρακρατούμενων φόρων, απόδοσης ΕΛΓΑ και δεν πληρώθηκε κανένα ποσό για οποιαδήποτε αιτία στο δημόσιο.
- ✓ Δεν διέθετε καμία υλικοτεχνική υποδομή για την άσκηση της δραστηριότητάς του. Από το ηλεκτρονικό σύστημά taxis του Υπουργείου Οικονομικών και από το αρχείο της .. Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι κατά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών δηλώθηκε ως έδρα ένα μισθωμένο ακίνητο στην περιοχή ιδιοκτησίας της με ΑΦΜ Από την αυτοψία που έγινε διαπιστώθηκε ότι το κτίριο είναι περίπου 80τμ επικοινωνεί με τον κεντρικό δρόμο με ένα μονοπάτι που είναι αδύνατο να προσεγγίσει φορτηγό αυτοκίνητο.

Επιπλέον, δεν υπάρχουν αποθηκευτικοί χώροι για τις ποσότητες των εμπορευμάτων, που απεικονίζονται στα στοιχεία αγοράς.

- ✓ Στις καταθέσεις τους, κανείς από τους εμπλεκόμενους, δε δέχεται ότι άσκησε τη δραστηριότητα της εκδότριας επιχείρησης και κανείς δεν έχει πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που απεικονίζονται στα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί. Συγκεκριμένα, ο επιχειρηματίας του..... κατέθεσε ότι ποτέ δεν άσκησε ο ίδιος την δραστηριότητα και όλα τα φορολογικά στοιχεία τα παρέδωσε στον, ο οποίος και θα ασκούσε τη δραστηριότητα. Ο κατέθεσε ότι ο ίδιος ήταν οδηγός στο επιβατικό αυτοκίνητο που χρησιμοποιούσε ο προκειμένου να κάνει αγορές αγροτικών και κτηνοτροφικών προϊόντων.
- ✓ Ο λογιστής..... κατέθεσε ότι τα φορολογικά στοιχεία, μετά τη θεώρησή τους, παραδόθηκαν στον και αυτός ήταν που κατά διαστήματα του προσκόμιζε φορολογικά στοιχεία για να καταχωρηθούν στα φορολογικά βιβλία.
- ✓ Η εκδότρια επιχείρηση δε διαθέτει μεταφορικά μέσα για τη μεταφορά των αγορών της και διαπιστώθηκε ότι σε πλήθος Δελτίων Αποστολής και Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο για τη μεταφορά των εμπορευμάτων, και σε όσα αναφέρεται μεταφορικό μέσο πρόκειται είτε για Ε.Ι.Χ. είτε για φορτηγά δημοσίας ή ιδιωτικής χρήσης που το ωφέλιμο φορτίο τους είναι πολύ μικρότερο από την ποσότητα που αναγράφεται στα φορολογικά παραστατικά που έχουν εκδοθεί.

Επειδή, δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών όπως π.χ. ζυγολόγια.

Επειδή, δεν προσκομίστηκε κανένα αντίγραφο κίνησης των λογαριασμών του προσφεύγοντα στην τράπεζα για την απόδειξη του τρόπου εξόφλησης των ανωτέρω συναλλαγών.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται επαρκώς ότι ο προσφεύγων προέβη σε αποδοχή – λήψη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, το οποίο αφορούσε συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, καθώς φέρεται να πραγματοποιήθηκε με επιχείρηση που **ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση, και ακολούθως συμπεριέλαβε** στην αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών για την επιστροφή του Φ.Π.Α ως αγρότης ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του ν.2859/2000 μέσω της, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Ως εκ τούτου, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13.

Επειδή, ο προσφεύγων μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Αντιθέτως, η έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ είναι πλήρως αιτιολογημένη, στηριζόμενη στον έλεγχο που διενεργήθηκε στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων από το ΣΔΟΕ, αλλά και στον προσφεύγοντα, και καλύπτει την υποχρέωση της φορολογικής αρχής για την απόδειξη των εικονικών συναλλαγών.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι η υπό κρίση συναλλαγή είναι πραγματική και ότι σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι με τις προσβαλλόμενες πράξεις έχουν παραβιαστεί θεμελιώδεις αρχές του διοικητικού δικαίου, ισχυρισμός που πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος και ανυποστήρικτος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως **στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με τη μη απαλλαγή από το καθεστώς ΦΠΑ. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρείς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με την αρχή της προστασίας της εμπιστοσύνης του πολίτη προς το κράτος, δικαιούνταν την επιστροφή

του εν λόγω ποσού ΦΠΑ, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος και ανυποστήρικτος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Ο ισχυρισμός περί παραβίασης, **της αρχής της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή **της νομιμότητας** εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, **επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων**, όπως εν προκειμένω συνέβη με τη λήψη του υπό κρίση εικονικού φορολογικού στοιχείου το οποίο συμπεριέλαβε στην αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών για την επιστροφή του Φ.Π.Α ως αγρότης ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του ν.2859/2000 μέσω της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. .

Συνεπώς, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ΦΠΑ και ΚΒΣ, **η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς** να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί οικονομικής βλάβης αναφέρουμε ότι δεν μπορεί να προβληθεί παραδεκτώς στα πλαίσια της εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία μπορούν να προταθούν μόνο πλημμέλειες της προσβαλλόμενης πράξης. Αντιθέτως ο εν λόγω

ισχυρισμός μπορεί να προταθεί παραδεκτώς μόνο στα πλαίσια της αίτησης αναστολής καταβολής.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, **λαμβάνει χώρα με βάση**

απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 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. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ./2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χειριστικής περιόδου 2009, επιλέγεται ως επιεικέστερη η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017 ως ακολούθως:

-Η υπ' αριθ...../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 01/01-31/12/2009:

Διαφορά Φόρου: **1.212,86€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997(120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ(50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53ΚΦΔ(51 ΜΗΝΕΣΧ0,73 %=37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ(Α)και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.455,43€	606,43€	451,55€	1.056,98€	1.056,98€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης.... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση των:

α) της με αρ./**2017** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2009.

β) της με αρ./**2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2009. **Η εν λόγω πράξη τροποποιείται αποκλειστικά και μόνο προκειμένου να εφαρμοστεί η επιεικέστερη κύρωση, σύμφωνα με τις οριζόμενες διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.**

γ) της με αρ...../**2017** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ.6 Ν.2523/1997 , χρήσης 2009, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2009-31/12/2009

A. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. με αριθμό.... /**2017** : **4.410,40€**

B. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό/**2017**:

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
ΦΠΑ	1,212,86	1,212,86
Πρόσθετος Φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	1.455,43	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/213	0,00	606,43
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	451,55
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.668,29	2.270,84

Γ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. με αριθμό/**2017** : **606,43€**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.