



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 8/10/2018

Αριθμός απόφασης : 1707

**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 10/5/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου του Νομού, Τ.Κ., κατά της με αρ./2-4-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Ν.4174/2013, χρήσης 2009, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την 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 10/5/2018 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/2-4-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **473,67 €**, στη χρήση 2009, λόγω λήψης ενός (1) πλαστού - εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 4.736,70 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 12§6 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66§2β του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις της περ. ε' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Δυνάμει της με αρ./2-10-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε κατόπιν των με αρ. πρωτ./31-5-2017 και/18-7-2017 εγγράφων με συνημμένη την από 13/5/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η ατομική επιχείρηση «..... ΑΦΜ, εξέδωσε πλαστά - εικονικά τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων προς διάφορες αγρότες, μεταξύ αυτών και προς τον προσφεύγοντα, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στον προσφεύγοντα για τη χρήση 2009. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «..... ΑΦΜ, το πλαστό –εικονικό με αρ./27-11-2009 Τιμολόγιο Αγοράς αγροτικών προϊόντων καθαρής αξίας 4.736,70 € , για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, το οποίο κατέθεσε στον Αγροτικό Συνεταιρισμό με αίτησή του προκειμένου να λάβει επιστροφή Φ.Π.Α., ως αγρότης ειδικού καθεστώτος. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν έλαβε την επιστροφή Φ.Π.Α., ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. δεν του καταλόγισε την αξία του Φ.Π.Α. που αναλογεί στο ανωτέρω τιμολόγιο αγοράς και δεν του επέβαλε πρόστιμο του άρθ. 6 § 1 & 2 του Ν. 2523/97, αλλά του καταλόγισε το προσβαλλόμενο πρόστιμο λόγω της λήψης πλαστού – εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, για τους παρακάτω λόγους :

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου στην επίμαχη χρήση.
- 2) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Δεν του κοινοποιήθηκε η με αρ. 2/2017 έκθεση κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ.
- 3) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου.
- 4) Πλημμελής αιτιολογία – Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης των φερόμενων παραβάσεων Κ.Β.Σ..
- 5) Καθολική άρνηση των διαπιστώσεων και καταλογισμών του ελέγχου. Άρνηση της ουσιαστικής βασιμότητας του χαρακτηρισμού των φερόμενων παραβάσεων.

- Βάσει του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/92 οι αγρότες ειδικού καθεστώτος, που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του Ν.2859/00, δεν θεωρούνται επιτηδευματίες, συνεπώς δεν τους επιβάλλονται κυρώσεις, καθώς δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία.
- Εσφαλμένα του επιβλήθηκε πρόστιμο, καθότι υπήρχαν οι ποσότητες που πουλήθηκαν με το επίδικο στοιχείο και η εικονικότητά του ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.
- Ακόμη και να υπήρχε λήψη εικονικού για ανύπαρκτη συναλλαγή θα έπρεπε να του επιβληθούν οι κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. γ' και της παρ. 8 περ. γ' του Ν.2523/97.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της επίμαχης χρήσης

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...*».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣτΕ 1623/2015).

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να

θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ. .../2-10-2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε κατόπιν των με αρ. πρωτ./31-5-2017 και/18-7-2017 εγγράφων με συνημμένη την από 13/5/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση «..... ΑΦΜ», με αφορμή το Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., καθώς και άλλων Δ.Ο.Υ., όπου διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω επιχείρηση εξέδωσε πλαστά - εικονικά τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων προς διάφορες αγρότες, μεταξύ αυτών και προς τον προσφεύγοντα.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η Δ.Ο.Υ. είχε γνώση της εικονικότητας του επίδικου στοιχείου από το 2010, όταν υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. αίτημα επιστροφής ΦΠΑ και ενημερώθηκε ότι δεν θα λάβει την επιστροφή λόγω της εικονικότητας του στοιχείου, δεν ευσταθεί, για το λόγο ότι η ως άνω πληροφορία δεν δύναται σε καμία περίπτωση να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο, εφόσον η αρμόδια φορολογική αρχή του εκδότη των στοιχείων δεν είχε ολοκληρώσει τον έλεγχο και συνεπώς δεν είχε διαπιστώσει κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων

μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ελλείπει δηλαδή η τελική κρίση της φορολογικής αρχής περί της ύπαρξης ή μη της ως άνω παράβασης, η οποία περιλαμβάνεται στην συνταχθείσα από 13/5/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Συνεπώς, η από 13/5/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του προσφεύγοντος να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της πράξης.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την χρήση 2009 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων στις 27/7/2017 με τα με αρ. πρωτ./31-5-2017 και/18-7-2017 έγγραφα της Δ.Ο.Υ. και τη συνημμένη από 13/5/2015 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ.. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή, καθώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ. 2 του Ν.2238/94, σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κοινοποίησης της με αρ. 2/2017 έκθεσης κατάσχεσης.

Επειδή στο άρθρο 24 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή εν προκειμένω, το επίμαχο με αρ. ../27-11-2009 τιμολόγιο αγοράς είχε κατατεθεί από τον προσφεύγοντα με αίτησή του για επιστροφή ΦΠΑ στον Αγροτικό Συνεταιρισμό, η Δ.Ο.Υ. κατάσχεσε το εν λόγω τιμολόγιο συντάσσοντας την με αρ. ../2017 έκθεση κατάσχεσης, αντίτυπο της οποίας επιδόθηκε στον πρόεδρο του Αγροτικού Συνεταιρισμού, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου και πλημμελούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 3 και 4 του Ν.2523/1997 θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό 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 καταρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε

ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 13/5/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε για την εκδότη επιχείρηση «..... ΑΦΜ, έκρινε το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο πλαστό - εικονικό, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότη των στοιχείων:

- Από τα κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία διαπιστώθηκε ότι τα ελεγχόμενα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση ΑΦΜ δεν έχουν καταχωρηθεί στο αθεώρητο βιβλίο Εσόδων Εξόδων αφού η τελευταία καταχώρηση είναι στις 5/2/2009.

- Από τις σελίδες 13 έως 50 της μηνιαίας κατάστασης του Βιβλίου Εσόδων Εξόδων με αριθμό πράξης θεώρησης 2167/2008 που κατασχέθηκαν διαπιστώθηκε ότι δεν έχει γίνει σε αυτές καμία καταχώρηση.
- Από το τμήμα ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις για την απόδοση του ΕΛΓΑ για τις χρήσεις 2008,2009,2010,2011 και δεν έχουν υποβληθεί συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών για τις χρήσεις 2008,2009,2010.
- Η ελεγχόμενη ουδέποτε θεώρησε Δελτία Αποστολής Τιμολόγια για την αγορά αγροτικών προϊόντων.
- Από το τμήμα Φ.Ε. διαπιστώθηκε ότι δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Ε. για τις χρήσεις 2008, 2009,2010.
- Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2008,2009,2010 και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α για το χρονικό διάστημα από 1/10/2008 έως την ημερομηνία σύνταξης της
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει ιδιότητα μεταφορικά μέσα.
- Από το τηρούμενο αρχείο του τμήματος Μητρώου και το σύστημα TAXIS διαπιστώθηκε ότι το κύριο αντικείμενο εργασιών της ελεγχόμενης είναι το χονδρικό εμπόριο γαλακτοκομικών και δευτερεύοντα το χονδρικό εμπόριο μπύρας , κρασιού , ηδύποτων, το χονδρικό εμπόριο ζάχαρης, το χονδρικό εμπόριο καφέ, τσαγιού, κακάο και το χονδρικό εμπόριο οικιακών ειδών.
- Η επιχείρηση είχε την εγκατάσταση της έδρας στην οδό στη και την διατηρούσε τυπικά μέχρι τις αρχές του 2009, σύμφωνα και με τις δηλώσεις των ιδιοκτητριών της εγκατάστασης.
- Από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων του άρθρου 20 ΠΔ 186/92 για τις χρήσεις 2009, 2010 και τα Δελτία πληροφοριών που έχουν περιέλθει στον έλεγχο φαίνεται να πραγματοποιεί αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων αν και δήλωσε ότι από 5/2/2009 δεν ασκεί το επάγγελμα του εμπόρου αλλά εργάζεται ως οικοδόμος.
- Από τα φορολογικά στοιχεία που διαβιβάστηκαν στον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση στις χρήσεις 2009 και 2010 φέρεται να αγοράζει μεγάλες ποσότητες διαφόρων αγροτικών προϊόντων (πατάτες, σιτηρά, καλαμπόκι, κριθάρι, ελιές , ελαιόλαδο, ροδάκινα, αχλάδια, πεπόνια, κεράσια, ενσίρωση αραβόσιτου) τα οποία μεταφέρει είτε στην έδρα της, χωρίς αυτή να υφίσταται κατά τις ημερομηνίες έκδοσης των στοιχείων είτε σε αόριστες διευθύνσεις.
- Δεν αναγράφονται στα ελεγχόμενα φορολογικά στοιχεία οι αριθμοί των μεταφορικών μέσων που χρησιμοποιήθηκαν για τις μεταφορές των προϊόντων και όπου αυτά αναγράφονται, όπως διαπιστώθηκε από την έρευνα που έγινε στο ΟΠΣ οχημάτων, είτε δεν υπάρχουν είτε πρόκειται για ΕΙΧ άλλων εταιρειών.
- Ο εκδότης, κατ' εξακολούθηση κατά τα ελεγχόμενα έτη, εξέδωσε ιδιαίτερα μεγάλο αριθμό εικονικών και πλαστών τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων, για αγοραπωλησίες αγροτικών

προϊόντων, που δεν δικαιολογούνται από την απουσία έδρας κατά τους χρόνους παραγωγής, με ανύπαρκτα μέσα μεταφοράς κλπ., εξασφαλίζοντας παράνομο περιουσιακό όφελος, βλάπτοντας τη περιουσία του Ελληνικού Δημοσίου.

- Αν και ο ίδιος δεν αποδέχεται την έκδοση των εικονικών πλαστών τιμολογίων, αφού ισχυρίζεται ότι από τις αρχές του 2009 εγκατέλειψε την έδρα της επιχείρησής του και εργάζεται ως οικοδόμος, δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του περί κλοπής φορολογικών στοιχείων και βιβλίων ούτε κατέθεσε σχετική μήνυση στην αρμόδια Εισαγγελία Πλημμελειοδικών, ούτε κατονόμασε τρίτα πρόσωπα και ο έλεγχος καταλήγει στη κρίση, ότι τα τιμολόγια με φερόμενο ως εκδότη το παραπάνω πρόσωπο, εκδόθηκαν προκειμένου να υποβληθούν αυτά στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. από τους λήπτες αγρότες του ειδικού καθεστώτος και να τύχουν της ανάλογης επιστροφής Φ.Π.Α..

- Όλα τα στοιχεία, εκδόθηκαν στα πλαίσια μιας καλοστημένης απάτης, από τον εκδότη έμπορο και τους λήπτες παραγωγούς, ή εκδόθηκαν από τους ίδιους, με σκοπό την εξαπάτηση των Οικονομικών Υπηρεσιών και την είσπραξη των ποσών Φ.Π.Α. από το Ελληνικό Δημόσιο, με την χρήση των πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε έδρα και μεταφορικά μέσα ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες, ενώ ο ίδιος ο εκδότης παραδέχεται ότι ουδέποτε είχε συναλλαγές μετά την 5/2/2009 διότι εργάζεται ως οικοδόμος και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές, επιπλέον δε, δεν προσκόμισε όλα τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης προς έλεγχο.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή ήταν εικονική ως προς το πρόσωπο του εκδότη αφού ο ίδιος δεν συναλλάχθηκε απευθείας με τον εκδότη αλλά μέσω του μεσίτη και προκειμένου να αποδείξει το αληθές των συναλλαγών του με τον εκδότη του επίμαχου στοιχείου, προσκομίζει τέσσερα ζυγολόγια με ημερομηνία έκδοσης 13/05/09, 15/06/09, 15/06/09 και 24/06/09, ενώ ισχυρίζεται ότι εκμεταλλεύτηκε τα έτη 2008 και 2009 πάνω από 100 στρέμματα σιτάρι συνολικά, που βάσει της αποδοτικότητας ανά στρέμμα προκύπτει ότι έχει παραχθεί η ποσότητα που πουλήθηκε με το επίδικο τιμολόγιο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου 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 65 του Ν.4174/2013 «*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*». Εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές της υπό κρίση συναλλαγής (τρόπο εξόφλησης, τρόπο μεταφοράς, Τ.Π.Υ από θεριστή κλπ.), παρά μόνο φωτοτυπίες τεσσάρων ζυγολογίων με ημερομηνία έκδοσης 13/05/09, 15/06/09, 15/06/09 και 24/06/09 στα οποία δεν αναγράφεται το μέσο μεταφοράς, το είδος του εμπορεύματος, παρά μόνο χειρόγραφα στο με ημερομηνία 13/05/09 ζυγολόγιο και ο κάτοχος του εμπορεύματος, αλλά αναγράφεται μόνο χειρόγραφα στα με ημερομηνία 15/06/09 και 15/06/09 ζυγολόγια το όνομα Το γεγονός ότι δεν έλαβε την επιστροφή του ποσού ΦΠΑ που αναγράφεται στο επίμαχο τιμολόγιο, δεν αρει την ευθύνη του ως προς τη λήψη του πλαστού - εικονικού φορολογικού στοιχείου, εφόσον ο λόγος που ανακάλεσε την αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. που κατέθεσε στον Αγροτικό Συνεταιρισμό ήταν ότι γνώριζε πως ο εκδότης ελέγχονταν από τη φορολογική αρχή.

Επειδή, η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, ο δε λήπτης φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής του πίστης μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣτΕ 394/2013) και όχι ως προς το σύνολο της συναλλαγής, όπως εν προκειμένω. Επομένως, ο προσφεύγων βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο επίμαχο τιμολόγιο αγοράς (ΣτΕ 506/2012). Ο προσφεύγων δεν απέδειξε το υπαρκτό της συναλλαγής. Αντίθετα, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από την από 2/4/2018 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της

Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από 2/4/2018 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., η οποία αποτελεί την αιτιολογία του επίδικου προστίμου (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων (Κεφάλαιο 6. ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ Δ.Ο.Υ. – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ), όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ) γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου δεν είναι ελλιπής, όπως αβάσιμα υποστηρίζει ο προσφεύγων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται.

Ως προς την καθολική άρνηση των διαπιστώσεων και καταλογισμών του ελέγχου.

Επειδή στο άρθρο 5 παρ. 10 του Ν.2523/97 ορίζεται : «...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. Εφόσον η εικονικότητα των στοιχείων του προηγούμενου εδαφίου ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, δεν επιβάλλεται πρόστιμο στους αγρότες - λήπτες των στοιχείων.» και κατά τις διατάξεις της περ. γ' της παραγράφου 8 του ίδιου άρθρου, η λήψη εικονικών από τους αγρότες ειδικού καθεστώτος θεωρείται γενική παράβαση και επιβάλλεται το πρόστιμο της υποπερίπτωσης α.α. της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου, ήτοι πρόστιμο ποσού 300 €.

Επειδή στο άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 ορίζεται : « Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2523/1997](#) , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.
- γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.
- στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.
- ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι παρόλο ότι οι αγρότες ειδικού καθεστώτος δεν τηρούν βιβλία και δεν εκδίδουν στοιχεία προβλέπονται γι' αυτούς ήδη με το Ν.2523/97 ειδικές κυρώσεις σε περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Περαιτέρω, στο άρθρο 7 του Ν.4337/2015 δεν προβλέπεται ειδική κύρωση για τους αγρότες ειδικού καθεστώτος – λήπτες εικονικών αλλά επιβάλλονται σε αυτούς οι κυρώσεις που προβλέπονται και για τους υπόλοιπους λήπτες εικονικών χωρίς καμία διάκριση.

Περαιτέρω, η περίπτωση ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 αφορά σε παραβάσεις που δεν αναφέρονται στις προηγούμενες περιπτώσεις α', β', γ', δ', ε', και στ' της ίδιας παραγράφου. Εφόσον, για την υπό κρίση παράβαση προβλέπεται η κύρωση της περίπτωσης ε' του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, δεν δύναται να εφαρμοστεί η ανωτέρω διάταξη της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Η φορολογούσα αρχή συνεπώς εξατομικεύει εξ απόψεως υποκειμένου και αντικειμένου τη φορολογική υποχρέωση, κατά δέσμια -κατ' αρχή- αρμοδιότητα, με βάση το σχετικό νόμο (ΣτΕ 3333/99).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10/5/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2009

Καταλογιζόμενο ποσό : $4.736,70 \times 10\% = 473,67 \text{ €}$

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
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.