



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 27/11/2017

Αριθμός απόφασης: 2248

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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. 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «... του ...» – **Α.Φ.Μ.** ..., με κύρια δραστηριότητα ... ειδικού καθεστώτος και διεύθυνση κατοικίας στο .. του Ν. ... - Τ.Κ. ..., τώρα κάτοικος εξωτερικού κατά: **α)** της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, **β)** της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 **γ)** της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης

2009 και των συνημμένων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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' αριθμ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, αναγνωρίστηκε ποσό ΦΠΑ για επιστροφή ύψους 874,73 € και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 14.624,15 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 17.548,98 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 32.173,13 €.

-Με την υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 13.294,68 €, λόγω της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Με την υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 7.312,08 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη χρήση 2009 από την Δ.Ο.Υ. ..., για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ), με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ.-2016 σχετικής εντολής ελέγχου elenxis του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ. 210/2012 χειρόγραφης εντολής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ.-2012 έγγραφο της Οικονομικής Επιθεώρησης Ανατ. Μακεδονίας-Θράκης με παροχή οδηγιών σχετικά με τον έλεγχο των αγροτών ειδικού καθεστώτος που έλαβαν επιστροφές ΦΠΑ μέσω του ΕΑΣ Ν. σε προηγούμενες χρήσεις.

Ο προσφεύγων αγρότης υπέβαλλε την με αριθμό πρωτ. ...-.../07-05-2010 αίτηση δήλωσης και αναλυτικής κατάστασης δικαιολογητικών, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 έως 31/12/2009, μέσω του ΕΑΣ Ν. ..., για επιστροφή ποσού Φ.Π.Α με συντελεστή 11% αξίας **15,498,88 €** με

συνολικά ακαθάριστα έσοδα **140.898,90€**. Το ποσό των 15.498,88 € επιστράφηκε από τη Δ.Ο.Υ ... (σχετ. αριθμός απόφασης 2/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...).

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, με βάση την παραπάνω εντολή, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- Ο προσφεύγων υπέβαλλε την με αριθμό/18-04-2010 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, όπου μεταξύ άλλων συμπεριέλαβε και εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις με βάση το αντικειμενικό σύστημα, ήτοι: α) Σιτάρι σκληρό: 49,40 στρέμματα β) Αγγούρι θερμοκηπίου: 1,00 στρέμματα γ) Τομάτα θερμοκηπίου: 1,50 στρέμματα δ) Πατάτες: 107,00 στρέμματα ε) Κριθάρι: 9,20 στρέμματα. Σύνολο αγροτεμαχίων 168,10 στρέμματα τα οποία καλλιεργούνταν στον ... του Δήμου .. εκτός από τα κηπευτικά θερμοκηπίου που σύμφωνα με τη δήλωση καλλιεργούνταν στον Επίσης, δεν έχει δηλώσει στον κωδικό 335 της δήλωσης «Ενοίκια που καταβλήθηκαν για μίσθωση γεωργικής γης» κάποιο ποσό.
- Ο προσφεύγων αγρότης υπέβαλλε την με αριθμό πρωτ./4-05-2009 Αίτηση Ενιαίας Ενίσχυσης 2009 - (Ολοκληρωμένο Σύστημα Διαχείρισης και Ελέγχου Ο.Σ.Δ.Ε.) όπως αναφέρεται παρακάτω:

Κωδικός Ομάδας Καλλιέργειας	Περιγραφή Καλλιέργειας	Έκταση	
		(HA)	Στρέμματα
1	Σιτάρι σκληρό	4,9400	49,40
9	Κηπευτικά υπό κάλυψη	0,2500	2,50
8.1	Κηπευτικά μακράς διάρκειας	10,700	107,00
2	Λοιπά σιτηρά	0,9200	9,20

- Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι για την υπό κρίση χρήση καλλιέργησε συνολικά 129.690,50 τ. μ.(ιδιότητα 19.993,50 τ. μ. και μισθωμένα 109.697 τ. μ.)
- Βάσει των Τιμολογίων, ο προσφεύγων πούλησε το έτος 2009, 492.620 κιλά πατάτες. Η μέση στρεμματική απόδοση που προκύπτει από τα τιμολόγια και τη δήλωση καλλιέργειας η οποία συμφωνεί με τη δήλωση εισοδήματος είναι: $492.620/107=4.603,92$ κιλά ανά στρέμμα. Η μέση στρεμματική απόδοση της καλλιέργειας της πατάτας στη ... για το έτος 2009, βάσει του με αριθ. πρωτ..../14-05-2012 εγγράφου του Τμήματος Φυτικής και Ζωικής Παραγωγής της Περιφερειακής ενότητας ..., είναι 2.500 κιλά/στρέμμα. Επομένως είχε τη δυνατότητα να παράξει σύμφωνα με τα στρέμματα που δήλωσε $107 \times 2.500 = 267.500$ κιλά πατάτες.
- Η συνολική αξία των προς είσπραξη τιμολογίων από τον προσφεύγοντα ανέρχεται στο ποσό των 140.898,90€. Εκδόθηκε ένα(1) Τιμολόγιο αξίας 7.952,10€ με εκδότρια την επιχείρηση «....», πέντε (5) Τιμολόγια αξίας 35.244,40€ με εκδότη τον επιτηδευματία «...», οκτώ (8) Τιμολόγια αξίας 56.166,00€ με εκδότη τον επιτηδευματία «....» και έξι (6) Τιμολόγια αξίας

41.536,40€ με εκδότη τον επιτηδευματία «...». Συγκεκριμένα στην υποβληθείσα αίτηση - δήλωση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών για επιστροφή Φ.Π.Α., που αφορά στη χρήση 2009, συμπεριλήφθηκαν τα παρακάτω Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών προϊόντων:

Α/Α	ΕΚΔΟΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ-ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.	ΤΙΜ. ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΡ.ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ/ΗΜΕΡ. ΕΚΔΟΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ (ΣΕ ΚΙΛΑ) - ΕΙΔΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €
1		.../31-08-2009	56.220 ...	7.952,10
2		.../5-07-2009	21.950 ...	7.024,00
3		.../9-07-2009	23.250 ...	6.912,00
4		.../15-07-2009	23.500 ...	7.520,00
5		../23-07-2009	23.200 ...	6.694,00
6	..	.../28-07-2009	22.170 ...	7.094,40
7		.../20-06-2009	23.200 ...	6.860,00
8		.../27-06-2009	23.000 ...	7.240,00
9	...	.../1-07-2009	22.900 ...	7.328,00
10		.../7-07-2009	23.150 ..	6.783,00
11	...	../11-07-2009	23.300 ..	7.456,00
12	...	.../20-07-2009	22.900 ..	6.512,00
13		.../30-07-2009	23.400 ...	6.874,00
14	..	../2-08-2009	23.710 ...	7.113,00
15		../25-06-2009	21.300 ..	6.210,00
16	...	../3-07-2009	22.500 ..	7.200,00
17	...	../9-07-2009	21.700 ...	6.398,00
18	...	.../17-07-2009	23.700 ...	7.110,00

19	...	../26-07-2009	24.000 ..	7.076,00
20	...	.../4-08-2009	23.570 ..	7.542,40
		ΣΥΝΟΛΑ	492.620	140.898,90

Ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, βάσει των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων που επισυνάπτονται στην αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, απέστειλε Δελτία πληροφοριών στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των εκδοτών.

Από τα απαντητικά δελτία και τις πληροφοριακές εκθέσεις που απέστειλαν οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των εκδοτών προέκυψε ότι τα δεκαεννέα (19) Τιμολόγια - Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων συνολικής αξίας 132.946,80 € που εκδόθηκαν από τους επιτηδευματίες «...»-Α.Φ.Μ. ..., «. ..»-Α.Φ.Μ. .. και «...»-Α.Φ.Μ. .., είναι εικονικά και πλαστά για τους λόγους που αναλυτικά περιγράφονται στις από .../2017 εκθέσεις ελέγχου. Πρόκειται για ανύπαρκτες επιχειρήσεις οι οποίες ουδέποτε θεώρησαν ΔΑ- Τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων, δεν δήλωσαν στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αντικείμενο εργασιών σχετικό με την εμπορία αγροτικών προϊόντων και δεν είχαν τη δομή της επιχείρησης (αποθηκευτικούς χώρους) για την πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναγράφονται στα τιμολόγια. Επίσης, δεν υπάρχουν παραστατικά εξόφλησης των τιμολογίων και δικαιολογητικά(ΔΑ, φορτωτικές, αναγραφή μεταφορικού μέσου κτλ.) για τη διακίνηση των αγροτικών προϊόντων.

Το τιμολόγιο που εκδόθηκε από την επιχείρηση «...»-Α.Φ.Μ. ... είναι εμφανώς νόμιμο, οι πωληθείσες ποσότητες πατάτας των 56.220 κιλών μπορούσαν να παραχθούν από τον προσφεύγοντα και εκκρεμεί απάντηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ... στο ΔΑΠ που έστειλε η φορολογική αρχή για διενέργεια ελέγχου των συναλλαγών.

Κατόπιν των παραπάνω διαπιστώσεων και δεδομένου ότι ο προσφεύγων έλαβε και έκανε χρήση δεκατεσσάρων (19) Τιμολογίων - Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων, για πώληση πατάτας, συνολικής καθαρής αξίας ευρώ αξίας 132.946,80 € και τα οποία χαρακτηρίστηκαν από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. εικονικά και πλαστά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, ο έλεγχος έκρινε, ότι δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α., καταλόγισε τα αντίστοιχα ποσά που έλαβε ο προσφεύγων ως επιστροφή με τις νόμιμες προσαυξήσεις καθώς και τα αντίστοιχα πρόστιμα.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2017 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επικαλούμενος τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη, καθώς δεν γνώριζε, ούτε και μπορούσε να γνωρίζει ότι οι εκδότες ήταν φορολογικώς ανύπαρκτοι.

- 2) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο και επιβολή φόρου για την επίδικη χρήση.
- 3) Ακυρότητα των εκδοθεισών πράξεων, λόγω μη τήρησης της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ 1 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.... Δεν θεωρούνται επιτηδευματίες: α) ο αγρότης και η αγροτική εκμετάλλευση που ορίζονται από τα [άρθρα 41 και 42 του Ν. 2859/2000](#) (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί για τη δραστηριότητα τους αυτή στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού,....»

Επειδή, στο άρθρο 41 παρ 1 και 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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 εκμετάλλευσης τους. 2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, 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:.....». Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού υλοποιείται το άρθρο 25 της 6^{ης} οδηγίας. Για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από **τα οικεία νόμιμα λογιστικά στοιχεία** (παραστατικά), με την προϋπόθεση ότι η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών προέρχεται από εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων που είτε ανήκουν στον αγρότη κατά κυριότητα είτε έχει το δικαίωμα εκμετάλλευσης με οποιαδήποτε έννομη σχέση.

Επειδή, οι προϋποθέσεις, τα δικαιολογητικά και η διαδικασία για την επιστροφή στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών και λήψεις υπηρεσιών καθορίζεται κυρίως με την ΑΥΟ Π.953/ΠΟΛ.41/1988, για την υπό κρίση χρήση. Για την κατ' αποκοπή

επιστροφή του φόρου στους αγρότες, είναι απαραίτητη η συνδρομή ορισμένων προϋποθέσεων. Οι προϋποθέσεις αυτές που πρέπει σε κάθε περίπτωση να συντρέχουν αθροιστικά, είναι οι ακόλουθες:

- Ο αγρότης πρέπει κατά το χρόνο, που αφορά η επιστροφή, να ανήκει στο ειδικό «καθεστώς των αγροτών (κατ' αποκοπή σύστημα αγροτών), ανεξάρτητα αν κατά το χρόνο που ζητά την επιστροφή, μετατάχθηκε σε άλλο καθεστώς ή διέκοψε τις αγροτικές του εργασίες.

- Να έχει ΑΦΜ και να είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο αγροτών TAXIS. Για την εγγραφή τους αυτή οι αγρότες θα πρέπει να προσέλθουν καταρχήν στην αρμόδια ΔΟΥ της φορολογίας τους εισοδήματος για να τους αποδοθεί ΑΦΜ, εφόσον δεν διαθέτουν.

- Οι πωλήσεις των αγαθών της αγροτικής του εκμετάλλευσης και οι παροχές των αγροτικών υπηρεσιών να έγιναν σε υποκείμενους στο ΦΠΑ, και να κατέχει για τις πωλήσεις και τις παροχές **υπηρεσιών νόμιμα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία του ΚΒΣ**. Διευκρινίζεται ότι για την εφαρμογή της επιστροφής του κατ' αποκοπή ΦΠΑ, ως υποκείμενα στο ΦΠΑ πρόσωπα, θεωρούνται και το Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή και ιδιωτικού δικαίου, έστω και αν οι δραστηριότητες των προσώπων αυτών απαλλάσσονται από το ΦΠΑ (νοσοκομεία, κλινικές κ.τ.λ.) και

- Τα αγαθά που πουλάει σε άλλους υποκείμενους στο ΦΠΑ να έχουν παραχθεί από τη δική του αγροτική εκμετάλλευση/κτηνοτροφική μονάδα και να αποδεικνύεται το γεγονός αυτό.

Η εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ δεν αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων υπολογίζεται ο ΦΠΑ που επιστρέφεται στον αγρότη, διότι αποτελεί ασφαλιστική εισφορά του αγρότη (ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1153/1993).

Επειδή, στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: « 1. **Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί**, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:..β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.» .

Επειδή, στην ΠΟΛ 1158/2008 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Επιβολή κυρώσεων σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος, οι οποίοι έλαβαν επιστροφή Φ.Π.Α. χωρίς να δικαιούνται) μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «*Με αφορμή ερωτήματα που υποβάλλονται σχετικά με την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων, όσον αφορά το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και του Ν.2523/97, στην περίπτωση των αγροτών του ειδικού καθεστώτος που έλαβαν επιστροφή φόρου με τους κατ' αποκοπή συντελεστές, χωρίς να έχουν δικαίωμα, σας πληροφορούμε τα εξής:.....*

3. Πρόσθετος φόρος

Στις πράξεις προσδιορισμού του φόρου του [άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. \(Ν.2859/2000\)](#), με τις οποίες γίνεται καταλογισμός του φόρου στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, λόγω του ότι έτυχαν

επιστροφής του χωρίς να τον δικαιούνται, με βάση Αιτήσεις και Αναλυτικές Καταστάσεις Δικαιολογητικών που υποβάλλονται από 28.1.2004 και μετά, υπολογίζεται πρόσθετος φόρος με τον συντελεστή που ισχύει για την ανακριβή δήλωση, ([παράγρ. 9, άρθρου 40, Ν.3220/2004](#)). Στις πράξεις του άρθρου 49, που αφορούν Αιτήσεις και Αναλυτικές Καταστάσεις Δικαιολογητικών που έχουν υποβληθεί από 11.9.1997 (έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν.2523/97), μέχρι και πριν τις 28.1.2004, δεν αναλογεί πρόσθετος φόρος και ως εκ τούτου επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν.2523/97, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ανωτέρω παράγραφο 2.....»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1051/18.03.2011 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «3. Πριν τη διενέργεια της επιστροφής πραγματοποιείται σύντομος προληπτικός έλεγχος των καταχωρηθέντων στην αίτηση επιστροφής φορολογικών στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη πληροφορίες που διαθέτουν οι Δ.Ο.Υ. περί εκδοτών - ληπτών εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων. Στην περίπτωση που από τον έλεγχο αυτό διαπιστωθεί ότι **στην αίτηση επιστροφής περιλαμβάνονται εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία ή υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες**, με βάση και τα στοιχεία της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην περίπτωση που η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία του αγρότη Δ.Ο.Υ., ότι τα αιτούμενα προς επιστροφή ποσά δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές, εκδίδεται άμεσα εντολή για διενέργεια φορολογικού ελέγχου...».

Επειδή στο άρθρο 19 παρ 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 έναρξη του επιτηδεύματός 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, 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 την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, **αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, 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** (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010, ΣτΕ 70/2011).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι από .../2017 οικείες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ, Κ.Β.Σ. και άρθρου 6 του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ..., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα και την πλαστότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί «του πραγματικού των συναλλαγών», στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Όσον αφορά τα τιμολόγια εκδόσεως «ΣΑΚΟΥΛΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ»
α) το ίχνος διάρτησης ... που φέρουν τα τιμολόγια που έστειλε η Δ.Ο.Υ. ... δεν συμφωνεί με αυτό που είχε οριστεί από τη Δ.Ο.Υ. ... τον Ιανουάριο του 2009 ήτοι ...

β) η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει κάνει έναρξη με αντικείμενο εργασιών εμπόριο αγροτικών προϊόντων και ουδέποτε θεώρησε τιμολόγια για την αγορά αγροτικών προϊόντων-δελτία αποστολής.

γ) έχει περιέλθει μεγάλος αριθμός ΔΑΠ στη Δ.Ο.Υ. ... από άλλες Δ.Ο.Υ. και η εν λόγω επιχείρηση φέρεται ως εκδότρια πολλών πλαστών και εικονικών τιμολογίων για αγορά αγροτικών προϊόντων. Για αυτό τον λόγο ενημέρωσαν με έγγραφο τη Διεύθυνση ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία με έγγραφό της ενημέρωσε όλες τις Δ.Ο.Υ. ότι ο επιτηδευματίας είναι εκδότης εικονικών –πλαστών στοιχείων.

δ) από τον έλεγχο που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου στην έδρα της επιχείρησης δεν βρέθηκαν τα στελέχη των τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων και η επιχείρηση δεν είχε την υποδομή για την άσκηση της εμπορίας αγροτικών προϊόντων. Ως πρώτη ύλη για την εκτροφή χοίρων χρησιμοποιεί τροφές από διάφορους προμηθευτές. Ο Σάκουλης Αναστάσιος δήλωσε παντελώς αμέτοχος στην έκδοση πλαστών-εικονικών στοιχείων που φέρεται ότι έχει εκδώσει και προσέφυγε στη δικαιοσύνη

ε) Τα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων που φέρεται ότι εκδόθηκαν από τον Σάκουλη Αναστάσιο αφορούν αγορά πατάτας που δεν έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών του που είναι η εκμετάλλευση χοιροστασίου. Δεν αναγράφονται τα σχετικά ΔΑ ούτε το μεταφορικό μέσο, με το οποίο έγινε η μεταφορά των μεγάλων ποσοτήτων ... που αναγράφεται σε κάθε τιμολόγιο από τον ... στη ... - ... και δεν υπάρχουν παραστατικά εξόφλησης, ενώ οι αξίες των τιμολογίων είναι αρκετά μεγάλες.

- Όσον αφορά τα τιμολόγια εκδόσεως «...»

Από την με ημερομηνία 7/12/2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ... που διενεργήθηκε τη χρήση 2009 στην επιχείρηση «...» με Α.Φ.Μ. ... προκύπτουν τα ακόλουθα:

α) Η επιχείρηση αυτή έκανε έναρξη εργασιών στις 11/11/2008 με αντικείμενο «ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΙΑ-ΜΕΣΙΤΙΑ ΠΩΛΗΣΗ ΤΡΟΦΙΜΩΝ-ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ» με έδρα ισόγειο κατάστημα επί της οδού

β) Τηρεί Γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. και ουδέποτε θεώρησε ΔΑ-Τιμολόγια για την αγορά αγροτικών προϊόντων. Όλα τα βιβλία και στοιχεία που θεώρησε φέρουν το ίχνος διάτρησης 1115 NX 1108.

γ) Από τον έλεγχο που έκανε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διαπίστωσε ότι σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωση της ιδιοκτήτριας του καταστήματος που δηλώθηκε ως έδρα του επιτηδευματία, ο ελεγχόμενος σταμάτησε την δραστηριότητά του στις 20/02/2009 και μετοίκησε σε άγνωστη διεύθυνση. Από το αρχείο της υπηρεσίας τους διαπιστώθηκε ότι δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος για τα έτη 2008 έως 2011. Επίσης δεν έχει υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών.

δ) Στάλθηκαν πληροφοριακά δελτία από διάφορες Δ.Ο.Υ. για έλεγχο γνησιότητας τιμολογίων-ΔΑ αγοράς αγροτικών προϊόντων με τα οποία ζητούσαν επιστροφή Φ.Π.Α. διάφοροι αγρότες.

ε) Η εκδότηρια επιχείρηση δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα. Τα φορολογικά στοιχεία που φέρεται ότι εξέδωσε δεν έχουν θεωρηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Προέβη σε έναρξη εργασιών με μοναδικό σκοπό να φαίνεται υπαρκτή επιχείρηση και θεώρησε μικρό αριθμό φύλλων (20) φορολογικών στοιχείων. Επίσης δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις αναγραφόμενες στα τιμολόγια συναλλαγές, διότι αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από το Σεπτέμβριο του 2009 και έπειτα, ενώ ο επιτηδευματίας είχε αποχωρήσει από το κατάστημα που εκμίσθωνε από 20/02/2009. Επίσης το κατάστημα ήταν 30 τ.μ. και δεν είχε δηλώσει κάποιο αποθηκευτικό χώρο επομένως ήταν αδύνατο να αποθηκευτεί ο μεγάλος όγκος των αγροτικών προϊόντων που φέρεται να αγόρασε από διάφορους αγρότες.

- Όσον αφορά τα τιμολόγια εκδόσεως «...»

Σύμφωνα με έγγραφα της Δ.Ο.Υ. ... τα οποία αφορούσαν απαντήσεις σε Δελτία Πληροφοριών που έστειλε η Δ.Ο.Υ. ... διαπιστώθηκαν τα εξής:

α) Η επιχείρηση έκανε έναρξη εργασιών στις 02/04/2009 με αντικείμενο εργασιών «. .» με έδρα ισόγειο κατάστημα 24 τ.μ. επί της οδού ... Η διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε διετής από 1/04/2009 έως 31/03/2011. Δεν έχει υποβάλει δήλωση μεταβολής ή διακοπής στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

β) Η ιδιοκτήτρια του καταστήματος τους ενημέρωσε ότι ουδέποτε λειτούργησε επιχείρηση με αυτά τα στοιχεία στο κατάστημα που εκμίσθωσε και εκτός από τα ενοίκια που της κατέβαλε για τρεις μήνες εξαρχής, μετά εξαφανίστηκε και δεν τις κατέβαλε άλλο ενοίκιο. Από επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της εταιρίας η οποία δηλώθηκε και ως κατοικία από τον ελεγχόμενο διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι ανύπαρκτη.

γ) Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα έτη 2009 και 2010 εκτός από τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου έτους 2009 με δηλωθείσα αξία εκροών κατά πολύ μικρότερη από την αξία που αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία που φέρεται να εξέδωσε..

δ) Ουδέποτε θεωρήθηκαν τιμολόγια για την αγορά αγροτικών προϊόντων και το ίχνος διάτρησης της Δ.Ο.Υ. για τον μήνα Μάρτιο του 2009 είναι ...

Επειδή, σύμφωνα με τη παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: *«Με δίγραμμη επιταγή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας 1.000 ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές νωπών οπωρολαχανικών από πρόσωπο που παράγει τα αγροτικά αυτά προϊόντα, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον*

εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παρ. 7 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού ...» και από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν παραστατικά που να αποδεικνύουν τον τρόπο εξώφλησης των συναλλαγών.

Επειδή, από τον προσφεύγοντα λήπτη προσκομίστηκαν: α) ζυγολόγια με χειρόγραφες ημερομηνίες ζύγισης, προφανώς διορθωμένες για να συμφωνούν με τα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων χωρίς υπογραφές και την επωνυμία του ζυγιστή και β) τιμολόγια αγοράς σπόρων ... από την εταιρία «....», καρτέλα λογαριασμού πελάτη και παραστατικά πληρωμής για τους σπόρους, πλην όμως ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πουλήθηκαν υπέρογκες ποσότητες ..., οι οποίες δεν δικαιολογούνταν από τα στρέμματα που καλλιέργησε, σε αντισυμβαλλόμενους επιτηδευματίες, για τους οποίους η φορολογική αρχή έχει πληροφοριακές εκθέσεις ότι είναι εκδότες εικονικών και πλαστών τιμολογίων.

Επειδή, η αποδεδειγμένη ανυπαρξία των συναλλαγών ως προς τον εκδότη συνεπάγεται την αυτονόητη και αυταπόδεικτη ανυπαρξία των συναλλαγών, όπως αυτές περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και για τον λήπτη. Το γεγονός αυτό δεν αποτελεί αντιστροφή του βάρους απόδειξης, καθώς αποτελεί πλήρη απόδειξη της ανυπαρξίας της συναλλαγής όπως αυτή περιγράφεται στα εικονικά και πλαστά τιμολόγια.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1097/2016**, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ 134/2016 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., που αφορά στη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών που αναγράφονται σε αυτό, εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

Επειδή, στο άρθρο 65 του **Ν.4174/2013** 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, η φορολογική αρχή έχει υποχρέωση να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο και να προβαίνει, βάσει αυτού, στον καταλογισμό των σχετικών ποσών εις βάρος των φορολογούμενων.

Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμων για τη χρήση 2009.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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 36 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής (ΠΟΛ 1142/2016) και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει

ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν... ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος** εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και **όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία**, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου...».

Επειδή, από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι εφόσον συντρέξουν οι προϋποθέσεις διαπίστωσης φοροδιαφυγής, όπως αυτή ορίζεται από το νόμο (Ν. 4174/2013), τότε ισχύει η εικοσαετής παράταση του άρθρου 36 παρ.3 και για τις χρήσεις που δεν είχαν υποκύψει σε παραγραφή κατά την 1-1-2014 (ήτοι έναρξη ισχύος του ΚΦΔ). Επομένως η προθεσμία παραγραφής για τη χρήση 2009 και μετά καθίσταται εικοσαετής σε περίπτωση διαπίστωσης φοροδιαφυγής.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση ισχύει η εικοσαετής παραγραφή του άρθρου 36 παρ 3 του Ν. 4174/2013, λόγω φοροδιαφυγής και συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των εκδοθεισών πράξεων, λόγω μη τήρησης της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. ...*».

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, το άρθρο 10 του Ν. 158/1999 «Ο περί των Γενικών Αρχών του Διοικητικού Δικαίου Νόμος του 1999» ορίζει ότι : «*Το διοικητικό όργανο πρέπει να ασκεί την αρμοδιότητά του μέσα σε*

εύλογο χρόνο, ώστε η απόφασή του να είναι επίκαιρη σε σχέση με τα πραγματικά ή νομικά γεγονότα στα οποία αναφέρεται. Ο καθορισμός του εύλογου χρόνου εξαρτάται από τις εκάστοτε ειδικές συνθήκες».

Επειδή, το άρθρο 11 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες που τάσσονται για έκδοση μιας διοικητικής πράξης είναι ενδεικτικές, εκτός αν ορίζεται ρητά ότι είναι ανατρεπτικές. Όμως η πράξη δεν μπορεί νόμιμα να εκδοθεί, αν από τη λήξη της προθεσμίας πέρασε υπέρμετρο χρονικό διάστημα που επιδρά ουσιαστικά στις νομικές ή πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός εύλογου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το αρ. 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 προθεσμία δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή εν προκειμένω, η ως άνω τεθείσα προθεσμία δεν είναι αποκλειστική αλλά ενδεικτική και δεν άγει σε καμία περίπτωση σε ακύρωση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης, καθώς έχει τεθεί από το νομοθέτη προκειμένου να προσδιοριστεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να δρα η φορολογική διοίκηση, γεγονός που σε κάθε περίπτωση εξαρτάται από το πλήθος των υποθέσεων προς διεκπεραίωση. Άλλωστε η ως άνω τεθείσα προθεσμία δεν αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, αλλά επουσιώδη ρύθμιση η οποία αποσκοπεί στην επιτάχυνση της διαδικασίας και συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «... του ...» – Α.Φ.Μ. ...,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΦΠΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	
Υπόλοιπο φόρου προστιθέμενης αξίας με δικαίωμα επιστροφής με την παρούσα απόφαση	874,73
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	14.624,15
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	17.548,98
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	32.173,13 €

Β. Πρόστιμο ΚΒΣ:

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009
	132.946,80 X 10% = 13.294,68 €

Γ. Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009
	14.624,15 X 50% = 7.312,08 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.