



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 1108/03-05-2017

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1140Β/27-04-2017).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, κατά των ακόλουθων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

α. Με αριθμό/...-...-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) για τη διαχειριστική περίοδο 2010 (01/01/2010 – 31/12/2010).

β. Με αριθμό/...-...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) για τη διαχειριστική περίοδο 2010.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες εκδόθηκαν σε βάρος τ... ανωτέρω προσφεύγο.....

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία ζητείται η απόρριψή της και η επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Να σημειωθεί ότι ... προσφεύγ..... ήταν κατά την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2010 Αγρότ..... Ειδικού Καθεστώτος Φ.Π.Α. [άρθρο 41 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.)].

Επί της από .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2010, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., πρόστιμο του Κ.Β.Σ. ύψους 4.828,95 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. σε αυτ...ν, διαπιστώθηκε ότι είχε ζητήσει, αποδεχτεί και λάβει, κατά την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, δύο (2) φορολογικά στοιχεία, χειρογράφως εκδοθέντα και άνευ σειράς, συνολικής αξίας 48.289,50 €, πλέον ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ Οργανισμού ΕΛ.Γ.Α. 3% (Ν.1790/1988 – φυτικά προϊόντα) και, ειδικότερα, τα ακόλουθα Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων (ΔΑ-ΤΑΑΠ), έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.: προς τ...ν προσφεύγο....., τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. πλαστά και εικονικά, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους:

α. ΔΑ-ΤΑΑΠ Νο...../...-...-2010, αξίας 23.355,00 € πλέον εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. 3%, για ενσώρωση 86.500 κιλών αραβόσιτου προς 0,27 €/κιλό (86.500 κιλά x 0,27 €/κιλό = 23.355,00 €).

β. ΔΑ-ΤΑΑΠ Νο...../...-...-2010, αξίας 24.934,50 € πλέον εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. 3%, για ενσώρωση 92.350 κιλών αραβόσιτου προς 0,27 €/κιλό (92.350 κιλά x 0,27 €/κιλό = 24.934,50 €).

... προσφεύγ..... υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ., μέσω της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών, την με αριθμό πρωτοκόλλου/...-...-2011 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. που αφορούσε στην επιστροφή φόρου συνολικής αξίας 5.311,85 €, για φυτική παραγωγή, που προσδιορίζεται ως ποσοστό 11% επί της συνολικής αξίας των 48.289,50 € των δύο (2) ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων (48.289,50 € x 11% = 5.311,85 €).

Η ζήτηση, αποδοχή και λήψη των δύο (2) ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά, εκ μέρους τ... προσφεύγο....., παράβαση, σε ισάριθμες περιπτώσεις, των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 άρθρου 12 άρθρου 18 παράγραφος 9 και άρθρου 36 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 παράγραφος 4 πρώτο εδάφιο του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2010

που επισύρει την κύρωση – πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ε) του Ν.4337/2015, ως ακολούθως:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.: (23.355,00 € + 24.934,50 €) x 10% = 48.289,50 € x 10% = 4.828,95 €.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) εδράζεται στις επαληθεύσεις, στις διαπιστώσεις, στο πόρισμα και στις διαπιστωθείσες παραβάσεις του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2010 τ... προσφεύγο..... .

2.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2010, δεν επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., φόρος.

Η εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στις επαληθεύσεις, στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2010 τ... προσφεύγο..... .

... προσφεύγ..... **Κ.** του με **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν, άλλως τροποποιηθούν, οι ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Επικαλείται παραβίαση, εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης, της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 του Συντάγματος) και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη [άρθρο 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.)].

2.

Επικαλείται παραβίαση των αρχών της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης.

3.

Επικαλείται παραβίαση του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος περί παροχής έννομης προστασίας.

4.

Οι συναλλαγές που απεικονίζονται στα δύο (2) επίδικα φορολογικά στοιχεία είναι αληθείς και πραγματικές.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992)**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2010, στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2010, ορίζονται οι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013)** ορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 30 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται η πράξη προσδιορισμού φόρου και τα είδη αυτής, τα οποία η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** απαριθμούνται οι εκτελεστοί τίτλοι για την είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 41 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) (ΦΕΚ248Α/07-11-2000)** ορίζεται το ειδικό καθεστώς των αγροτών στον Φ.Π.Α..

Επειδή, με τις διατάξεις της **Α.Υ.Ο. Π.953/432/64/03-02-1988/ΠΟΛ.41 (ΦΕΚ107Β/1988)**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2010, ορίζονται οι προϋποθέσεις, τα δικαιολογητικά και η διαδικασία για την επιστροφή στους αγρότες του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών και τις λήψεις υπηρεσιών (εισροές).

Ως προς τον πρώτο και τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 25 παράγραφος 1 του Συντάγματος** ορίζεται ότι *«1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από τον νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»*.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την **αρχή της αναλογικότητας** είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει

σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή την φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 20 παράγραφος 1 του Συντάγματος (ΦΕΚ120Α/2008) ορίζεται ότι

«Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σε αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 της κυρωθείσας με το Ν.Δ.53/1974 (ΦΕΚ256Α/1974) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.) ορίζεται ότι

«Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δικαίως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίο θα αποφασίσει, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή) παράγραφοι 1, 4 και 8 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από την Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

Η αίτηση υποβάλλεται στην φορολογική Αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.

Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.

4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παράγραφο 3. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασής της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της αίτησης στην Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου.

Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

► Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις στις οποίες είχε υποπέσει ... προσφεύγ....., αναφορικά με τη ζήτηση, αποδοχή και λήψη, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2010, των δύο (2) επίδικων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ε) του Ν.4337/2015 πρόστιμο.

► Το επιβληθέν πρόστιμο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, κολασμός του παραβάτη και αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων), ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Κατόπιν των ανωτέρω, **ο πρώτος και ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος τ... προσφεύγο.....**, με τον οποίο επικαλείται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 του Συντάγματος), του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη (άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α.) και του άρθρου 20 παράγραφος 1 του Συντάγματος περί παροχής έννομης προστασίας, **απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και αναπόδεικτος, προβάλλεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά.**

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, σύμφωνα με την **αρχή της καλής πίστης**, η Διοίκηση δεν δικαιούται να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος έχει περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής. Κατά μείζονα λόγο, δεν επιτρέπεται στη Διοίκηση να δημιουργεί η ίδια τέτοιες καταστάσεις. Περαιτέρω, το ΣτΕ δέχεται ότι η Διοίκηση δεν δικαιούται, εξαιτίας δικών της παραλείψεων για τις οποίες δεν είναι υπαίτιος ο πολίτης, να αγνοήσει μία ευνοϊκή γι' αυτόν πραγματική κατάσταση που έχει διαρκέσει επί ικανό χρονικό διάστημα και να αρνηθεί αιφνιδίως στον πολίτη τα υπέρ αυτού ωφελήματα ή τις ευνοϊκές γι' αυτόν νόμιμες συνέπειες που έχουν προκύψει από αυτήν την κατάσταση. Η παράβαση ή παράβλεψη εκ μέρους της Διοίκησης αυτής της αρχής, συνεπάγεται, ενδεχομένως, κρατική ευθύνη, η οποία δύναται να εγείρει αξίωση για αποζημίωση.

Επειδή, η **αρχή της χρηστής διοίκησης** υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα που επικρατεί, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της Δημόσιας Διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η Δημόσια Διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους. Για την επιβολή των προστίμων εφαρμόζονται οι διατάξεις των νόμων Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και Ν.4337/2015, ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση και να μην καταλείπεται η επιβολή και το ύψος των προστίμων στη διακριτική εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά να αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Κατά συνέπεια, αποφεύγονται τα συμπτώματα διαφθοράς και δημιουργείται κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ Φορολογικής Διοίκησης και πολιτών, οι οποίοι μπορούν, πλέον, να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται, για όμοιες περιπτώσεις, πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκάως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Η Φορολογική Διοίκηση, σε κάθε περίπτωση, είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθεί τις οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους, όπως αυτές διατυπώνονται στις ερμηνευτικές εγκυκλίους, χωρίς να εξετάζει τη συνταγματικότητα ή μη αυτών, η οποία εμπίπτει στις αρμοδιότητες της δικαστικής εξουσίας.

Επειδή, σύμφωνα με τη συνταγματικά κατοχυρωμένη **αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου – πολίτη**, η οποία είναι συγγενής προς την προαναφερθείσα αρχή της καλής πίστης, η Διοίκηση παραβαίνει την εν λόγω αρχή όταν ενεργεί κατά τρόπο αντίθετο προς τις προσδοκίες που η ίδια έχει δημιουργήσει στον πολίτη. Ειδικότερα, η Διοίκηση λειτουργεί κακόπιστα όταν, λόγου χάριν, αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση κίνητρα που

προέβλεπε ο νόμος για να προκαλέσει ορισμένη συμπεριφορά του διοικούμενου – πολίτη ή όταν η συμπεριφορά της ίδιας αντίκειται σε υποσχέσεις ή επίσημες πληροφορίες των αρμόδιων Αρχών ή σε πληροφορίες την χορήγηση των οποίων προβλέπει ο νόμος. Η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, την οποία τρέφει ο διοικούμενος – πολίτης έναντι της Δημόσιας Διοίκησης, συνίσταται στην εύλογη πεποίθηση, που αυτός έχει διαμορφώσει, ότι μία πραγματική κατάσταση που τον αφορά θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης, διότι, με την έκδοση των δύο (2) προσβαλλόμενων πράξεων, η Φορολογική Διοίκηση, καλόπιστα φερόμενη, εφάρμοσε το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί την κατάσταση στην οποία, ενδεχομένως, είχε περιέλθει ... προσφεύγ....., λόγω πλάνης, παρερμηνείας ή παρανόησης και χωρίς να αίρει, εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που, τυχόν, προέβλεπε ο νόμος.

Κατόπιν των ανωτέρω, **ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος τ... προσφεύγο.....**, με τον οποίο επικαλείται παραβίαση των αρχών της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και αναπόδεικτος, προβάλλεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 πρώτο εδάφιο του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/11-09-1997), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2010, ορίζεται ότι «4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «5. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι, επίσης, το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2010, ορίζεται ότι «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο 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, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή εικονικού δελτίου αποστολής, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αφορά είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως απεικονίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή του δελτίου αποστολής, η Φορολογική Διοίκηση

βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει φορολογικά στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή – Δ.Ο.Υ. (οπότε, ο λήπτης βαρύνεται, πλέον, να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της, ότι, δηλαδή, είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου επιτηδευματία – εκδότη του φορολογικού στοιχείου), είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου 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 ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να διενεργήσει και να διεκπεραιώσει την επίμαχη συναλλαγή (οπότε και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως απεικονίζεται στο φορολογικό στοιχείο) (**ΣτΕ 506/2012, 1184/2010, 1553/2003, 1264/2003**).

Επειδή, από το περιεχόμενο των εγγράφων της Δ.Ο.Υ. – αρμόδιας για την φορολογία της ατομικής επιχείρησης που εξέδωσε τα δύο (2) επίδικα φορολογικά στοιχεία – προς τη Δ.Ο.Υ. με αριθμούς πρωτ./-...-2011,/-...-2011 και/-...-2016 (εισερχόμενο στη Δ.Ο.Υ. με αριθ. πρωτ./-...-2016) που αποτελεί απάντηση στο με αριθ. πρωτ./-...-2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. προς τη Δ.Ο.Υ., αποδεικνύονται τα ακόλουθα:

- Τα δύο (2) επίδικα φορολογικά στοιχεία είναι πλαστά και εικονικά, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.
- Η εκδótρια είναι ανύπαρκτη επιχείρηση από τον Φεβρουάριο του 2009 χωρίς να έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος από το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) και έπειτα, περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από τη διαχειριστική περίοδο 2008 και έπειτα και δηλώσεις απόδοσης ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ Οργανισμού ΕΛ.Γ.Α. (Ν.1790/1988) από το έτος 2008 και έπειτα.
- Οι δηλωθείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες της εκδótριας είναι άσχετες με το αντικείμενο της ενσώρευσης αραβόσιτου.
- Σε έλεγχο που είχε πραγματοποιηθεί από τη Δ.Ο.Υ. στ...ν εκδót..., αυτ... δήλωσε, με την με αριθ. πρωτ./-...-2010 υπεύθυνη δήλωση (άρθρο 8 του Ν.1599/1986), ότι δεν είχε στην ιδιοκτησία και κατοχή τ... φορτηγά οχήματα (Φ.Ι.Χ.) και, εξ αυτού, δεν μπορούσε να πραγματοποιηθεί η μεταφορά των 178,85 τόνων του αραβόσιτου με δικά τ... μεταφορικά μέσα.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 παράγρ. 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι «**2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** 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 **άρθρου 171 παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999)** ορίζεται ότι

«**1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.**

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο **άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας**, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (**ΣΤΕ 478/1998**).

Επειδή, από τις οικείες από .../.../2016 **Εκθέσεις Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** και **Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** της Δ.Ο.Υ., για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 2010 τ... προσφεύγο....., **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τις διαπιστωθείσες, σε βάρος τ..., **παραβάσεις της ζήτησης, αποδοχής και λήψης των δύο (2) επίδικων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους**, τα οποία αναφέρονται στη σελίδα 2 της παρούσας.

Κατόπιν των ανωτέρω, **ο τέταρτος προβαλλόμενος λόγος τ... προσφεύγο.....**, με τον οποίο ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές που απεικονίζονται στα δύο (2) επίδικα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι αληθείς και πραγματικές, **απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος και αναπόδεικτος**, **προβάλλεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά**.

Επειδή, τα **πρόστιμα του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, για την επιβολή των οποίων δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνον η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκείμενης υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (**ΣΤΕ 2074/1982**).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ε) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015)** ορίζεται ότι

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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:

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 την μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.».

Επειδή από σχετική νομολογία του **Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 117/2013)**

«..... το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του Κ.Β.Σ. και δύναται να κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα εάν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ.», ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών, υπό την έννοια ότι οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) δεσμεύουν την φορολογία του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εφόσον αφορούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** 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.»,

πλην, όμως, ... **προσφεύγο..... δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών τ... .**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη στο σύνολο της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –
Καταλογιζόμενο ποσό συνολικού προστίμου Κ.Β.Σ. με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Διαχειριστική περίοδος 2010 (01/01/2010 – 31/12/2010)

1.

Η με αριθμό/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτ. ε) του Ν.4337/2015,

δηλαδή

$$(23.355,00 \text{ €} + 24.934,50 \text{ €}) \times 10\% = 48.289,50 \text{ €} \times 10\% = \underline{4.828,95 \text{ €}}.$$

2.

Η με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Μηδέν (0).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο.....

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

Σημείωση :

Κατά της Απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση Προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.