



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 23/03/2017

Αριθμός απόφασης: 820

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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-**2016** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της «. του ...» – **Α.Φ.Μ.** ..., με κύρια δραστηριότητα αγρότισσα κανονικού καθεστώτος και διεύθυνση έδρας στο- Τ.Κ. κατά της με αριθμό .../...-**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2010 και της από .../2016 συνημμένης έκθεσης μερικού ελέγχου άρθρου 6 του ν. 2523/1997, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2016 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 ...-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 13.510,20 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2009-2010 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 .../...-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...-2015 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν οι με αριθμό πρωτ. .../...-2010 και .../...-2011 αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ μέσω της ΕΑΣ ... που υπέβαλε η προσφεύγουσα ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος στη Δ.Ο.Υ. για τις χρήσεις 2009 και 2010, αντίστοιχα.

Για τη χρήση 2009 οι αξίες των πωλήσεων είναι ευρώ 93.600,00 και το αιτούμενο ποσό επιστροφής ευρώ 10.296,00.

Για τη χρήση 2010 οι αξίες των πωλήσεων είναι ευρώ 193.225,00 και το αιτούμενο ποσό επιστροφής ευρώ 21.254,75.

Από την Δ.Ο.Υ. έγινε η επιστροφή των παραπάνω αιτούμενων ποσών Φ.Π.Α., μέσω της ΕΑΣ ..., κατόπιν των με αριθμό 7/2010 και 10/2011 αποφάσεων επιστροφής του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ..., για τις χρήσεις 2009 και 2010, αντίστοιχα.

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... στις χρήσεις 2009 και 2010, δυνάμει της παραπάνω εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α., αφού η προσφεύγουσα δεν διαθέτει ιδιόκτητες γεωργικές εκτάσεις και βάσει της υπ' αριθμ 9/2007 ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΧΩΡΩΝ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΟΥ που συνάφθηκε μεταξύ των «....» και του «ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΤΑΜΕΙΟΥ ΑΕΡΟΠΟΡΙΑΣ» ο μισθωτής «....» δεν είχε το δικαίωμα να παραχωρήσει σε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο την μερική ή ολική χρήση του μισθίου, ούτε να εκχωρήσει τα από την παρούσα Σύμβαση απορρέοντα δικαιώματα και υποχρεώσεις του και δεν έχει το δικαίωμα χωρίς την έγγραφη άδεια του εκμισθωτή, να εκχωρήσει το σύνολο του αυτοφυσού χώρου του μισθίου, σε οποιοδήποτε τρίτο.

Ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, βάσει των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων που επισυνάπτονται στις αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ, απέστειλε Δελτία πληροφοριών στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των εκδοτών μεταξύ των οποίων είναι και η Δ.Ο.Υ.

Η Δ.Ο.Υ. ... με το με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2016 έγγραφό της ζήτησε από τον έλεγχο να προβεί στη κατάσχεση δεκατεσσάρων (14) Τιμολογίων - Δελτίων Αποστολής (Αγροτικών Προϊόντων), που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «...» - Α.Φ.Μ. ..., με έδρα επί της οδού ..., επειδή ο παραπάνω δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση τους, για προσκόμιση αυτών.

Η Δ.Ο.Υ. ... με την αριθμό .../...-2016 Έκθεση, κατάσχεσε τα εν λόγω δεκατέσσερα (14) Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής (Αγροτικών Προϊόντων).

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. ... με το υπ' αριθμό πρωτ. .../...-2016 έγγραφό της, απέστειλε την από .../2016 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και ΚΦΔ ν.4174/2013, βάσει της οποίας τα δεκατέσσερα (14) Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής (Αγροτικών Προϊόντων), συνολικής καθαρής αξίας ευρώ 40.940,00, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση . . - Α.Φ.Μ. ..., για αγορά τριφυλλίου από την προσφεύγουσα, όπως περιγράφονται παρακάτω, είναι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΕΛΓΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1.	Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων)	...	29/12/2010	2.940,00	88,20	2.851,18
2.	Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων)	...	29/12/2010	2.900,00	87,00	2.813,00
3.	Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων)	...	29/12/2010	2.940,00	88,20	2.851,18
4.	Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων)	...	29/12/2010	2.940,00	88,20	2.851,18
5.	Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων)	...	29/12/2010	2.900,00	87,00	2.813,00
6.	Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων)	...	29/12/2010	2.920,00	87,60	2.832,40
7.	Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων)	...	29/12/2010	2.940,00	88,20	2.851,18
8.	Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων)	...	30/12/2010	2.940,00	88,20	2.851,18
9.	Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων)	...	30/12/2010	2.900,00	87,00	2.813,00
10.	Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων)	...	30/12/2010	2.940,00	88,20	2.851,18
11.	Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων)	...	30/12/2010	2.900,00	87,00	2.813,00
12.	Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων)	...	30/12/2010	2.940,00	88,20	2.851,18
13.	Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων)	...	30/12/2010	2.900,00	87,00	2.813,00
14.	Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων)	...	30/12/2010	2.940,00	88,20	2.851,18

Κατόπιν των παραπάνω διαπιστώσεων και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα έλαβε και έκανε χρήση δεκατεσσάρων (14) Τιμολόγιων - Δελτίων Αποστολής (Αγροτικών Προϊόντων), για πώληση τριφυλλιού, συνολικής καθαρής αξίας ευρώ 40.940,00, τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση «...» - Α.Φ.Μ. ... και τα οποία χαρακτηρίστηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ... εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α. και καταλόγισε το αντίστοιχο πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 στη χρήση 2010, λόγω της λήψης και χρήσης των παραπάνω εικονικών τιμολογίων.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../....-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ..., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Στην υπό κρίση περίπτωση, η ως άνω πράξη επιβολής προστίμου είναι πλημμελής, καθώς η φορολογική Αρχή δεν αναγράφει πουθενά στο σώμα της πράξης τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αλλά και ούτε το απαράδεκτο της άσκησης απ' ευθείας προσφυγής στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια.
- 2) Δεν συντάχθηκε και δεν κοινοποιήθηκε έκθεση επίδοσης, η οποία έπρεπε να μνημονεύει τον τόπο, την ημέρα και ώρα, που έγινε η επίδοση, το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου, που διενήργησε την πράξη. Η πράξη επιβολής προστίμου δεν αναγράφει ούτε πάνω στο σώμα της πράξης την ημερομηνία επίδοσης, ώστε να επιτρέπει να λάβει γνώση την έναρξη της προθεσμίας για την άσκηση των νομίμων δικαιωμάτων της προσφεύγουσας.
- 3) Η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον καταλογισμό της πράξης προστίμου.
- 4) Στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος δεν αποδεικνύει, τα ισχυριζόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, με συνέπεια να αφήνει περιθώρια αμφισβήτησης της παράβασης, που της καταλογίζει. Οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου θα πρέπει να είναι σαφή, εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα και να μην οδηγείται ο έλεγχος σε συμπεράσματα από εικασίες.
- 5) Πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση για την αποδιδόμενη παράβαση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη καθώς έκανε όλες τις οφειλόμενες ενέργειες (όπως έλεγχος Α.Φ.Μ.) πριν προβεί σε συναλλαγές με την επιχείρηση «. .».
- 6) Η κατάσχεση των υπό κρίσιν φορολογικών στοιχείων έγινε παρανόμως και η φορολογική αρχή δεν ακολούθησε, ως όφειλε, την απαιτούμενη νόμιμη διαδικασία.

- 7) Η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του νόμου 2523/1997 καταργήθηκε με την παράγραφο 30 του άρθρου 72 του νόμου 4174/2013 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι-2013. Επομένως, είναι παράνομη η επιβολή προστίμου ίσου με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου, που επιστράφηκε λόγω κατάργησης της διάταξης για το τριπλάσιο πρόστιμο.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η ως άνω πράξη επιβολής προστίμου είναι πλημμελής, καθώς η φορολογική Αρχή δεν αναγράφει πουθενά στο σώμα της πράξης τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής και ούτε συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε έκθεση επίδοσης

Επειδή, στο άρθρο 63 παρ 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη 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 στη 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....»

Επειδή, στην ΠΟΛ.1069/04-03-2014 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Σε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών υπόκεινται εν όλω ή εν μέρει οι πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται από τη Φορολογική Αρχή ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ([άρθρο 2 Ν. 4174/2013](#) , όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), με την εξαίρεση που προβλέπεται μέχρι 1.1.2015 (σύμφωνα με την παρ. 29 του αρθ. 66 του Κ.Φ.Δ.) για τις πράξεις κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, οι οποίες εφόσον εκδόθηκαν μετά την 1.1.2014 θα προσβάλλονται απευθείας στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Ως εκ τούτου, η Φορολογική Αρχή, για όλες τις λοιπές πράξεις που εκδίδονται μετά την ως άνω ημερομηνία, υποχρεούται να αναγράφει επί του σώματος αυτών, ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησής της, ο υπόχρεος πρέπει να υποβάλει, δια της αρμόδιας φορολογικής αρχής που την εξέδωσε, ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εντός προθεσμίας 30 ημερών από την κοινοποίησή της», καθώς και το ότι «είναι απαράδεκτη η προσφυγή απευθείας στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κατά της πράξης...».

Επειδή, στο άρθρο 44 του ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πράξη της διαδικασίας, που διενεργεί δικαστής, δικαστικός υπάλληλος ή άλλο αρμόδιο όργανο, μόνος ή κατά σύμπραξη, συντάσσεται έκθεση, εφόσον ο Κώδικας δεν ορίζει διαφορετικά. 2. Η έκθεση συντάσσεται

αμέσως μετά τη διενέργεια της πράξης. Κατά τη σύνταξή της πρέπει να παρευρίσκονται όλοι όσοι συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργεια της πράξης. 3. Με την επιφύλαξη όσων ορίζουν ειδικότερες διατάξεις, η έκθεση πρέπει να μνημονεύει: α. τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη και β. το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενήργησε την πράξη, εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, καθώς και εκείνου που συνέταξε την έκθεση.....».

Επειδή, στο άρθρο 56 του ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. 2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει:

α. την παραγγελία προς επίδοση,
β. σαφή προσδιορισμό το επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά,
γ. την ημέρα και την ώρα της επίδοσης,
δ. το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε. τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση. 3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο.....».

Επίσης, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως ισχύει: «Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, αναφέρεται στη δεύτερη σελίδα της υπό κρίση πράξης της φορολογικής αρχής, επί του σώματος της πράξης, κάτω από το «Ο ΕΠΙΔΟΣΑΣ» και «Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ» αντίστοιχα: «ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Σε περίπτωση αμφισβήτησης της καταλογιστικής πράξης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, ο υπόχρεος οφείλει να υποβάλει εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής, ενδικοφανή προσφυγή, με αίτημα την επανεξέταση της πράξης, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. . Απευθείας προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια κατά της πράξης είναι απαράδεκτη. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία βασίζεται το αίτημα επανεξέτασης.

Για παραβάσεις που έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της § 48 του άρθρου 66 του ΚΦΔ, δεν είναι δυνατή η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής», και ως εκ τούτου η Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε επιμελώς τις διατάξεις της ΠΟΛ.1069/04-03-2014.

Επειδή, συνεπώς, εν προκειμένω, ουδέποτε προβλήθηκε από την προσφεύγουσα η ύπαρξη κρίσιμων στοιχείων, τα οποία, αν έθετε υπόψη της διοίκησης, θα οδηγούσαν σε διαφορετικό

αποτέλεσμα, ούτε επικαλείται βλάβη που προκλήθηκε από τη μη κοινοποίηση από τη φορολογική αρχή, της έκθεσης επίδοσης για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση της ένδικης πράξης της φορολογικής αρχής, καθόσον η προσφεύγουσα δεν στερήθηκε του δικαιώματος της και άσκησε εμπρόθεσμα ενδικοφανή προσφυγή. Επομένως καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην παράλειψη κοινοποίησης της έκθεσης επίδοσης, η οποία δεν αναφέρεται πουθενά στον ΚΔΔ ότι κοινοποιείται, και για την οποία, αν ήθελε η προσφεύγουσα θα μπορούσε να αιτηθεί στην Δ.Ο.Υ. για να της χορηγηθεί αντίγραφο, είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τον τρίτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της μη επαρκούς αιτιολογίας στην έκθεση ελέγχου ως προς τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία λόγω του ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και ότι είναι πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση του ελέγχου για την αποδιδόμενη παράβαση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη καθώς έκανε όλες τις οφειλόμενες ενέργειες.

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).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από .../2016 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. 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 των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί «πλημμελούς εκτίμησης» των πραγματικών περιστατικών και «ανεπαρκούς αιτιολογίας» των προσβαλλόμενων πράξεων, στις εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Κατά τη διαχειριστική χρήση του 2010 που φέρονται να έχουν λάβει χώρα οι συναλλαγές που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, η επιχείρηση του επιτηδευματία ήταν ουσιαστικά ανύπαρκτη και δεν ασκούσε καμία εμπορική δραστηριότητα από την δηλωθείσα έδρα, καθότι το κατάστημα (....) ήταν κλειστό και κενό (από το Νοέμβριο του 2010 είχε εξαφανιστεί ο . . ., σύμφωνα με δήλωση της ιδιοκτήτριας του ακινήτου που μίσθωσε για να χρησιμοποιηθεί ως έδρα).

- Δεν υπάρχουν δηλωμένες στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. άλλες εγκαταστάσεις (αποθήκες κ.λ.π.) του ελεγχόμενου.
- Ουδέποτε προσκομίσθηκαν τα βιβλία και στοιχεία Κ.Β.Σ. που ζητήθηκαν προκειμένου να προβούν στις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις.
- Δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις για τη διαχειριστική χρήση 2010:
 - φορολογίας εισοδήματος Οικ. έτος 2011, Φ.Π.Α. – εκκαθαριστική και περιοδικές δηλώσεις - εκτός μίας περιοδικής δήλωσης για το διάστημα 01/07/2010 έως 30/09/2010 με μηδενικά έσοδα – έξοδα,
 - συγκεντρωτικές καταστάσεις άρθρου 20 Π.Δ. 186/1992,
 - απόδοσης της ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς ΕΛΓΑ που αναγράφεται επί των τιμολογίων
- Ο χρόνος έκδοσης των τιμολογίων 29, 30 και 31/12/2010, ήτοι τέλος διαχειριστικής χρήσης.
- Είναι εκδότης πλαστών φορολογικών στοιχείων την κρινόμενη χρήση.
- Η προσφεύγουσα δεν είχε τη δυνατότητα να παράγει τα αγροτικά προϊόντα (τριφύλλια) που φέρεται να πούλησε στην επιχείρηση του «. .» όπως αναγράφονται στα τιμολόγια που εκδόθηκαν από αυτόν. Όπως προκύπτει από τις δηλώσεις που η ίδια η προσφεύγουσα υπέβαλε δηλαδή σύμφωνα με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και τη δήλωση στοιχείων ακινήτων Ε9 για τη χρήση 2010 δεν κατείχε αγροτεμάχια (ιδιότητα ή ενοικιαζόμενα).
- **Από τα κατασχεθέντα στοιχεία πωλήσεων** του ελεγχόμενου επιτηδευματία . . που υπάρχουν στην Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι δεν εκδόθηκαν τιμολόγια πώλησης για τα αγορασθέντα αγροτικά είδη αξίας 40.940,00 €.
- **Δεν υπάρχουν για τα τιμολόγια αγοράς που εκδόθηκαν εξωφλήσεις μέσω τραπεζικού λογαριασμού** ή με επιταγή του αγοραστή. Όπως δήλωσε ο σύζυγος της προσφεύγουσας στη Δ.Ο.Υ ... τα τιμολόγια εξωφλήθηκαν μετρητοίς.

Η εκδότρια επιχείρηση «. .» είναι μεν φορολογικά υπαρκτή διότι έχει κάνει έναρξη και έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη, επειδή από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, και χωρίς οργανωτική δομή, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει το μεγάλο όγκο συναλλαγών που δήλωσε η ίδια στη χρήση 2010.

Επειδή, σύμφωνα με τη παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 όπως αντικαταστάθηκε με τη παρ. β. της παραγράφου 25 του άρθρου 19 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α 58/23-04-2010) και ισχύει από 1-6-2010 ορίζεται ότι: «*Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξωφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας χιλίων (1.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά 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 παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας».

Επειδή, από την προσφεύγουσα λήπτρια δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία, όπως παραστατικά πληρωμών, φορτωτικά έγγραφα κλπ. που να αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του χρησιμοποιούμενου μεταφορικού μέσου, για την διακίνηση των φερόμενων πωληθέντων τριφυλλιών από τον τόπο αποστολής (...) στο τόπο προορισμού (...).

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 τιμολόγια.

Επειδή η Φορολογική Αρχή φέρει το βάρος να αποδείξει μόνο την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, η περαιτέρω δε απόδειξη της καλής πίστης του λήπτη βαρύνει τον ίδιο, από κανένα, δε, από τα στοιχεία που επικαλείται η λήπτρια δεν προκύπτει ότι τελούσε σε καλή πίστη ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία της αντισυμβαλλομένης - εκδότριας των φορολογικών στοιχείων. **Η φύση των συγκεκριμένων συναλλαγών προϋποθέτει άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων (επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης, επίβλεψη, εξόφληση αντιτίμου) στο πλαίσιο της οποίας θα ήταν αδύνατον να μην δημιουργηθούν στην προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα της συναλλαγής.**

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, στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: « 1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία,

επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση».

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ.1158/2008** με θέμα (Επιβολή κυρώσεων σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος, οι οποίοι έλαβαν επιστροφή Φ.Π.Α. χωρίς να δικαιούνται), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«1. Πρόστιμο του [άρθρου 6 του Ν. 2523/97](#)

Το ειδικό πρόστιμο της διάταξης αυτής επιβάλλεται στον αγρότη του ειδικού καθεστώτος που έλαβε επιστροφή φόρου χωρίς να έχει δικαίωμα, **ως λήπτης** εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, με βάση Αίτηση και Αναλυτική Κατάσταση Δικαιολογητικών που υπέβαλε από **2.11.2001** και μετά, ([παράγρ. 6, άρθρο 2, Ν. 2954/2001](#)).

Επίσης το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στον αγρότη του ειδικού καθεστώτος που έλαβε επιστροφή φόρου χωρίς να έχει δικαίωμα, **ως εκδότης** πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, τα οποία συμπεριλαμβάνονται στις Αιτήσεις και Αναλυτικές Καταστάσεις Δικαιολογητικών που υποβάλλονται από **28.1.2004** και μετά, ([παράγρ. 14, άρθρο 40, Ν. 3220/2004](#)).....

4. Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την έκδοση των πράξεων

Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής των ως άνω προστίμων και της πράξης προσδιορισμού του φόρου του [άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α.](#), είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την φορολογία εισοδήματος του αγρότη, ([άρθρο 9, του Ν.2523/97](#), όπως ισχύει και [παράγρ. 1, άρθρο 48, Κώδικα Φ.Π.Α.](#)).

Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα εάν η επιστροφή του φόρου πραγματοποιήθηκε από διαφορετική Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, στην οποία υποβλήθηκαν ενδεχομένως οι Αιτήσεις και Αναλυτικές Καταστάσεις Δικαιολογητικών, στην περίπτωση επιστροφής μέσω συνεταιριστικών οργανώσεων.»

Επειδή, 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων προσδιορισμού του φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη προσδιορισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης 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 αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, όσον αφορά τον γενικότερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ελλιπούς αιτιολογίας, αυτός κρίνεται αβάσιμος καθώς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που διενεργήθηκαν και περιγράφονται αναλυτικά, στην από .../2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές, πλήρως αιτιολογημένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν τον καταλογισμό του προστίμου στη χρήση 2010.

Ως εκ τούτου οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ελλείψεως επαρκούς αιτιολογίας ως προς τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία και την οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, αόριστοι και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η κατάσχεση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων έγινε παρανόμως και η φορολογική αρχή δεν ακολούθησε, ως όφειλε, την απαιτούμενη νόμιμη διαδικασία.

Επειδή, στο άρθρο 24 στις παρ 3 και 4 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, η Δ.Ο.Υ. ... με το υπ' αριθμό πρωτ. .../...-2016 έγγραφό της, ζήτησε από τη Δ.Ο.Υ. ... να προβεί στη κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων που αναφέρονται στο σχετικό Δελτίο Πληροφοριών και συγκεκριμένα των Τιμολογίων-Δελτίων Αποστολής (για αγορά αγροτικών προϊόντων), με εκδότρια την επιχείρηση «. ..., Α.Φ.Μ.».

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ... με την αριθμό .../...-2016 Έκθεση Κατάσχεσης, κατάσχεσε νόμιμα και νομότυπα τα εν λόγω δεκατέσσερα (14) Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής (Αγροτικών Προϊόντων) και με το υπ' αριθμό πρωτ. .../...2016 έγγραφό της, έστειλε στη Δ.Ο.Υ. ... ακριβή αντίγραφα των κατασχεθέντων στοιχείων, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις των παρ 3 και 4 του άρθρου 24 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), ο παραπάνω ιχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι είναι παράνομη η επιβολή προστίμου ίσου με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου, που επιστράφηκε λόγω κατάργησης της διάταξης για το τριπλάσιο πρόστιμο. πρέπει αυτός να απορριφθεί ως απαράδεκτος για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του **αρ.72 παρ. 48 του Ν.4174/2013** «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο

ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 55 παρ.2δ του Ν.4174/2013** «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι]».

*** Οι παράγραφοι 1 και 2 ΚΑΤΑΡΓΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ 1.12.2015 δυνάμει των άρθρων 3 παρ.4 και 7 παρ.9 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.

*** ΠΡΟΣΟΧΗ: Κατά το άρθρο 7 παρ.8 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015:

" Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 32.4 του Ν.4174/2013** «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων»

Επειδή, με το **άρθρο 3 παρ.4 & 5 του Ν.4337/2015** καταργήθηκαν ρητά οι διατάξεις των παρ. 1&2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.8 του Ν.4337/2015 «Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με

βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣΤΕ 3935/2012).

Συνεπώς, νομίμως η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του Ν.2523/97), χωρίς μάλιστα η επιλογή αυτή να αναιρεί το δικαίωμα της ενδικοφανούς προσφυγής (Ν.Σ.Κ. 32/2014 – ΠΟΛ.1086/2014).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 02/09/2016 έκθεση ελέγχου του άρθρου 6 επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της «. . του ...» – **Α.Φ.Μ.**,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010
	4.940,00 X 3 = 13.510,20 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής

**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.