



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20/03/2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 773

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας**: 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333267  
**ΦΑΞ** : 2313-333258  
**E-Mail** : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

## **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 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως

προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 21/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. ..../30.09.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. .... της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. ..../30.09.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. .... της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21.11.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ..../30.09.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. .... της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πόσο κύριου φόρου 13.727,00€ και πρόσθετου 16.472,40€, διότι έλαβε επιστροφή φόρου προστιθέμενης αξίας, ως αγρότης του ειδικού καθεστώτος, δυνάμει των ακόλουθων τριών ληφθέντων εικονικών τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων, για ανύπαρκτες συναλλαγές:

| Είδος Στοιχείου                      | Αριθμός / Ημερομηνία | Αξία      |
|--------------------------------------|----------------------|-----------|
| ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ | 13/24-02-2008        | 66.780,00 |
| ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ | 16/19-03-2008        | 68.105,00 |
| ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ | 251/29-07-2008       | 61.215,00 |

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 29/09/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ, κατόπιν της υπ' αρ. ....../24-12-2014 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

Όπως ανέφερε και στις υποβληθείσες με αριθ. πρωτ. ....../09.08.2016 έγγραφες απόψεις του παρέδωσε στον Πρόεδρο του Αγροτικού Συνεταιρισμού ....., προκειμένου αυτός να τις διαβιβάσει με τη σειρά του στην Ε.Α.Σ. Ν. .... για την επιστροφή του ΦΠΑ, δηλώσεις μόνο για 13 στρέμματα καπνού και 4 αγελάδες βοσκής. Ουδέν απολύτως γνωρίζει για οποιαδήποτε άλλα Τιμολόγια ή δηλώσεις ΦΠΑ, για τις οποίες κάνει λόγο η Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., οι οποίες, φυσικά, δεν φέρουν δική του υπογραφή, γεγονότα για τα οποία, θα ασκήσει αγωγή στα αρμόδια ποινικά δικαστήρια, όπως έκαναν και άλλοι «ομοιοπαθείς» συγχωριανοί του ή από άλλα διπλανά χωριά (..... κλπ) για τον ίδιο λόγο. Ουδέν γνωρίζει ούτε έχει καμία σχέση με τις μνημονευόμενες στην Έκθεση Ελέγχου εταιρείες κρεάτων («.....» και «.....»), αφού δεν είχε καμία συναλλαγή μ' αυτές και τα μνημονευόμενα στην Έκθεση Ελέγχου Τιμολόγια της, τα προσκόμισαν στην Ε.Α.Σ. άγνωστα πρόσωπα, προκειμένου να πετύχουν και να καρπωθούν τεραστίου ύψους επιστροφή ΦΠΑ, τον οποίον ουδέποτε έλαβε, γεγονότα για τα οποία, ως προελέχθη, θα αναζητήσει κάθε δικαστική του προστασία (διοικητική, ποινική και αστική).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 την 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. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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 τις διατάξεις του άρθρου 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**, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

**Επειδή**, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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 μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 29/09/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Συγκεκριμένα, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο:

- Ο προσφεύγων παραγωγός υπέβαλε μέσω της ΕΝΩΣΗΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ Ν. .... για τη χρήση 2008 αρχική αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, ύψους 265,71€, που προέρχεται από πωλήσεις καπνού συνολικής αξίας 3.795,80€. Με συμπληρωματική αίτηση ζητήθηκε επιστροφή ΦΠΑ ύψους 13.727,00€ που προέρχεται από πώληση ζώων (μόσχων) συνολικής αξίας 196.100,00€. Πέραν των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος Ε1 και της Ενιαίας Δήλωσης Εκμετάλλευσης, δεν προσκόμισε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει την κατοχή των ζώων και κατά συνέπεια την πραγματοποίηση των συναλλαγών λόγω των οποίων αιτήθηκε την επιστροφή ΦΠΑ, ούτε παραστατικά εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων.
- Η εκδότρια ενός των υπό κρίση εικονικών στοιχείων επιχείρηση «..... – ΑΦΜ: .....» προέβη σε έναρξη εργασιών στις 24/01/2006 και δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών και δηλώσεις ΕΛΓΑ.

- Η εκδότηρια δύο των υπό κρίση εικονικών στοιχείων επιχείρηση «..... – ΑΦΜ: .....» προέβη σε έναρξη εργασιών στις 29/01/2008 και στις 04/11/2008 διέκοψε οριστικά τις εργασίες της.

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 29/09/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... προέκυψε ότι ο προσφεύγων ως αγρότης ειδικού καθεστώτος έλαβε τρία (-3-) Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων, συνολικής αξίας 196.100,00€ τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ως αγρότης ειδικού καθεστώτος έλαβε επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας που επιβάρυναν τις αγορές αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, όπως οι διατάξεις του άρθρου 41 του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με την ΑΥΟ Π.953/432/64/ΠΟΛ.41/3.2.88 όριζαν και ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, ποσού 13.727,00€.

**Επειδή**, η απλή επίκληση της πλαστογραφίας δεν αρκεί προκειμένου ο προσφεύγων να απαλλαγεί από πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις. Για να επιτευχθεί αυτό πρέπει να υπάρξει πλήρης απόδειξη της πλαστογραφίας, η οποία θα έχει κριθεί με αμετάκλητη απόφαση δικαστηρίου (άρθρο 5 παρ. 2 Κ.Δ.Δ.).

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ..../21.11.2016 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ .....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ. ..../30.09.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.**  
**διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008**

|                           |            |
|---------------------------|------------|
| Κύριος Φόρος              | 13.727,00€ |
| Πρόσθετος Φόρος 120%      | 16.472,40€ |
| Σύνολο Φόρου για Καταβολή | 30.199,40€ |

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

**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.