



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα,

17/02/2017

Αριθμός απόφασης:

1506

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ:, κατοίκου Γαργαλιάνων Μεσσηνίας, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων :

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		19/09/2016	26/09/2016	Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	01/01/2010 - 31/12/2010	4.126,34 €
2		19/09/2016	26/09/2016	Φ.Π.Α.	01/01/2010 - 31/12/2010	9.985,73 €
3		19/09/2016	26/09/2016	Πρόστιμο Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν. 2523/1997	01/01/2010- 31/12/2010	13.616,91 €

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 3 πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας , των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 19/09/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

Πρόκειται για διενέργεια ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ 186/92, φ.Π.Α Ν.2859/00 ,αρθ. 6 Ν2523/97 ως ίσχυαν κατά το ελεγχόμενο έτος , και την έκδοση των υπ' αριθ. **α)**/19-9-2016 Πράξεως Επιβολής Προστίμου Κ.Β Σ. (άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015), **β)**/19-9-2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Διαχ/κής περιόδου 1-01-2010 Έως 31-12-2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας με την **συναφή γ)** υπ' αριθ./19-9-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρου 6 ν. 2523/97)

Ειδικότερα:

Ο ελεγχόμενος παραγωγός υπέβαλε στις 23-03-11, μέσω Αγροτικού Συν/σμού ΓΑΡΓΑΛΙΑΝΩΝ στην Δ.Ο.Υ. ΓΑΡΓΑΛΙΑΝΩΝ Μεσσηνίας την υπ' αριθμ./23-03-11 αίτηση - δήλωση και αναλυτική κατάσταση δικ/κών, του έτους 2010, προκειμένου να τύχει επιστροφής ΦΠΑ με τον κατ' αποκοπήν συντελεστή 11% ύψους 4.706,44 €, για την πώληση αγροτικών προϊόντων την οποία έλαβε με την υπ'αριθ./2011 ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ και εκτελέστηκε με το υπ' αριθ./05-04-2011 ΑΦΕΚ της Δ.Ο.Υ. ΓΑΡΓΑΛΙΑΝΩΝ μέσω Αγροτικού Συν/σμού ΓΑΡΓΑΛΙΑΝΩΝ Μεσσηνίας .

> Ο έλεγχος με την υπ' αριθμ./0/2711/21 -09/-015 εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, και λαμβάνοντας υπόψη όσα αναφέρονται στην συνημμένη πληροφοριακή έκθεση ελέγχου με αριθ. πρωτ./01-09-2015 των ελεγκτών του **Σ.Δ.Ο.Ε** ,ΠΕΡ/ΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ - ΠΕΛ/ΣΟΥ & ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ, που εστάλη στην υπηρεσία μας διαπίστωσε στη χρήση 2010, **τη λήψη δύο (2) φορολογικών στοιχείων** (εκκαθαρίσεις) συνολικής αξίας προς απόδοση 41.263,39 €, οι οποίες ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ, αφού έχουν εκδοθεί για **ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους** , έγιναν δε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των αρθ. 2 §1§4 , 6§1, 11, 12§6§14§9§11, του Π.Δ. 186/92 **όπως ίσχυε** & 18§2§9 του ιδίου Π.Δ. για το ελεγχόμενο έτος φορολογίας Ή σύμφωνα με τις διατάξεις των αρθρ.. 66§5 του Ν. 4174 /2013 (ΝΕΟΣ ΚΦΔ) μετά την τροποποίηση του με αρθ. 8 του Ν. 4337/2015 όπως ισχύει.

α/α	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡ. ΠΑΡ/ΚΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΠΟΣ/ΤΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1		277	12/12/10	ΝΤΟΜΑΤΑ	35.211	20.285,19	2.231,37 €
2		276	03/11/10	ΝΤΟΜΑΤΑ	36.412	20.978,20	2.307,60 €
	Σύνολο					41.263,39	4.538,97 €

Επί της από 26/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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:

α) Με την υπ' αριθ./19.09.2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 4.126,34 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2010-31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 και 5 του Ν. 4337/2015, όπως αντικαταστάθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 και ισχύει, λόγω παράβασης των διατάξεων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/97

Η παράβαση αφορά στη λήψη δύο (2) εικονικών στο σύνολό τους τιμολογίων, εκδόσεως «.....», αξίας εκάστου άνω των 1.200,00 €, συνολικής καθαρής αξίας 41.263,39 πλέον Φ.Π.Α. 4.538,97 €

β) Με την υπ' αρ./19.09.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 4.538,97 €, πλέον 5.446,76 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 9.985,73 €.

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, βάσει της από 19/09/2016 εκθέσεως ελέγχου καθώς και των διαπιστώσεων της από 01/09/2015 εκθέσεως ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ – ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ & ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ, ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων στη χρήση 2010 έλαβε δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους τιμολόγια, εκδόσεως «.....», αξίας εκάστου άνω των 1.200,00 €, συνολικής καθαρής αξίας 41.263,39 πλέον Φ.Π.Α. 4.538,97 €, και για το λόγο αυτό ο έλεγχος προσδιόρισε τον αναλογούντα ΦΠΑ που εξέπεσε χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ΦΠΑ ποσού 4.538,97 €, πλέον 5.446,76 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 & 49 ν 2859/2000.

γ) Με την υπ' αριθ./19.09.2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 13.616,91 € (4.538,97 X 3) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2010-

31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Η παράβαση αφορά στη λήψη δύο (2) εικονικών στο σύνολό τους τιμολογίων, εκδόσεως «.....», τα οποία κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές, όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97, συνολικής καθαρής αξίας 41.263,39 πλέον Φ.Π.Α. 4.538,97 €. Ο προσφεύγων, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 συνολικού ποσού 13.616,91 € στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2010-31/12/2010 και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/97 το οποίο είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε των ως άνω αναφερομένων εικονικών τιμολογίων, ήτοι 13.616,91 (4.538,97 X 3) €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Ο προσφεύγων με τον πρώτο λόγο της προσφυγής του προβάλλει :

α) ότι " σε καμία από τις προσβαλλόμενες Πράξεις, δεν επισυνάπτεται η από 20/05/2015 έκθεση ελέγχου των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε., Περ/κής Διεύθυνσης Δυτικής Ελλάδας Πελοποννήσου και Ιονίων Νήσων, προκειμένου να λάβω γνώση" Ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες Πράξεις είναι ακυρωτέες και πρέπει να ακυρωθούν εξ' αυτού του λόγου.

β) ότι δεν αναφέρεται , « πώς κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές είναι ανύπαρκτες η έκθεση ελέγχου, στο πόρισμα του οποίου στηρίχθηκε η έκδοση των προσβαλλόμενων Πράξεων, είναι αόριστη και ανατιολόγητη, ενώ δεν μπορεί να συμπληρωθεί η αιτιολογία της από την επικαλούμενη από 20/05/2015 έκθεση ελέγχου των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε., Περ/κής Διεύθυνσης Δυτικής Ελλάδας - Πελοποννήσου και Ιονίων Νήσων, γιατί τούτη δεν επισυνάπτεται στις προσβαλλόμενες Πράξεις ».

Ο προσφεύγων με τον δεύτερο λόγο της προσφυγής του προβάλλει :

ότι ο έλεγχος, δεν προέβη σε καμία διαπίστωση, σχετικά με το γεγονός της παραγωγής, από αυτόν, ντομάτας, την επίμαχη περίοδο και επομένως δεν κατέληξε σε συμπέρασμα σχετικά με το εάν η συναλλαγή (πώληση ντομάτας) ήταν αληθινή.....Συνεπώς, ήταν καλής πίστης αποδέκτης των εν λόγω τιμολογίων, που παρέδωσε σ' αυτόν ο

Άλλωστε, ούτε ο προληπτικά, διενεργούμενος, έλεγχος, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., προ της επιστροφής του Φ.Π.Α., διαπίστωσε εικονικότητα των συγκεκριμένων τιμολογίων.

Συνεπώς, δεν είναι εικονικά για εμένα (τον λήπτη) τα προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία, τα οποία οποία αφορούν πραγματική συναλλαγή.

Επειδή, στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να

εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «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, στο άρθρο 48 παρ. 1, 2 και 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν.

Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997: «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...2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. 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, στην υπό εξέταση περίπτωση, και βάσει της από 20/05/2015 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Ελλάδας – Πελοποννήσου & Ιονίων Νήσων Υποδ/ση (ΤΡΙΠΟΛΗ) Τμήμα Ερευνών Καλαμάτας ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων «.....» είναι εικονική επιχείρηση η οποία συστήθηκε με μόνο σκοπό την καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων προκειμένου με τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε και χρησιμοποίησαν οι λήπτες αυτών, να μειώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Ο έλεγχος για την ανεύρεση της αντικειμενικής αλήθειας, χρησιμοποίησε αποδεικτικά μέσα στηριζόμενα στο νόμο, αποδεικτικά στοιχεία (υπομνήματα, υπεύθυνες δηλώσεις και έγγραφα) και διδάγματα της κοινής πείρας και προέβη στην κρίση περί εικονικότητας, στηριζόμενος στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπέπεσαν στην αντίληψή του και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου, όπως επιχειρεί να αξιολογήσει με την προσφυγή του ο προσφεύγων (βλ. και ΣΤΕ 5347/1995). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί μη τεκμηρίωσης και πλήρους αιτιολογίας της εικονικότητας των εν λόγω συναλλαγών κρίνεται ως αβάσιμος και ανυποστήρικτος.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τη συναλλαγή με τις εκδότριες επιχειρήσεις απορρίπτεται ως αναπόδεδικτος. 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 ή δελτίου αποστολής 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 ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (ΣΤΕ 505/2012, 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ

722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει ότι οι εκδότες των τιμολογίων εμφάνιζαν εικονικότητα ως προς τις συναλλαγές τους και ότι ο ίδιος λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι ότι η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία (τρόπο εξόφλησης, τρόπο μεταφοράς, κλπ.), τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές. Επιπλέον, από τις διαπιστώσεις ελέγχου που παρατίθενται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου καθίσταται πρόδηλο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι απεικονιζόμενες στα επίδικα τιμολόγια συναλλαγές, γεγονός που απέδειξε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, η οποία φέρει πράγματι το σχετικό βάρος απόδειξης. Συνεπώς, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του προσφεύγοντος - λήπτη των στοιχείων.

Επειδή, ως προς τον πρώτο λόγο της προσφυγής :

- α) Με την ολοκλήρωση του ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ - ΠΕΛ/ΣΟΥ & ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ ΥΠΟΔ/ΝΣΗ (ΤΡΙΠΟΛΗ) ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις εκδόθηκε το με Νο/2015-Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου καθώς και κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του Ν. 2690/99(ΦΕΚ Α 45), με την οποία κλήθηκε ο ελεγχόμενος να εκφράσει εγγράφως ή προφορικώς τις απόψεις του επί των διαπιστωθεισών παραβάσε-ων, τα οποία επιδόθηκαν, ενυπόγραφα στον ίδιο.
- β) Η φορολογική αρχή προέβη στην εφαρμογή των διατάξεων των αρθ. 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των αρθ. 2 §1§4 , 6§1, 11, 12§6§14§9§11, του Π.Δ. 186/92 & 18§2§9 του ιδίου Π.Δ. για το ελεγχόμενο έτος φορολογίας όπως ίσχυε ή αρθ.66§5 του Ν. 4174 /2013 (νέος ΚΦΔ) όπως ισχύει μετά την τροποποίηση του με αρθ. 8 του Ν. 4337/2015, όπου ορίζουν ότι αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η **παραβάση της λήψης εικονικού τιμολογίου**, που σημαίνει 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

Επειδή, ως προς τον δεύτερο λόγο της προσφυγής :

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι : *«Παρήγαγα, συνολικά, από την ανωτέρω καλλιέργεια 71.623 κιλά ντομάτας, την οποία, κατόπιν σχετικής συμφωνίας μου, πώλησα και παρέδωσα, σταδιακά, στον, κάτοικο Ζαχάρως. Με τον, είχε συνεργασία, προ ετών, και ο πατέρας μους »* **προσκομίζοντας** φορολογικά στοιχεία -τιμολόγια (σχετικό **1 & 3**) **δεν ευσταθεί διότι , δεν αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της παραγωγής και της συγκεκριμένης συναλλαγής** που αναφέρεται στα επίμαχα τιμολόγια (εκ-σεις) καθ' όσον αφορούν αγορές γεωργικών εφοδίων , σπόρων φυτών κ.λ. περιόδου 13-06-

2010 μέχρι 20-10- 2010 που προϋποθέτει καλλιέργεια θερμοκηπίου όταν έναρξη συγκομιδής υπαίθριας καλλιέργειας σύμφωνα με τα στοιχεία της Δ/ΝΣΗΣ ΑΓΡΟΤ. ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΚΤΗΝΙΑΤΡΙΚΗΣ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ **είναι ΤΕΛΟΣ ΜΑΙΟΥ**, (επισυνάπτεται το υπ'αριθ. πρωτ./26-11-2011 έγγραφο), επικαλούμενος την δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικ. έτους 2011^ο όπου ο προσφεύγων δηλώνει καλλιέργεια τομάτας υπαίθρου σε έκταση 5 στρ. **επιπλέον έρχεται σε αντίθεση με τον** ισχυρισμό του στην παρούσα ότι « πώλησα και. παρέδωσα την παραχθείσα ποσότητα σταδιακά από 15/08/2010 έως 30/10/2010 » Στο σημείο αυτό αναφέρουμε ότι στα επίμαχα τιμολόγια οι συναλλαγές εμφανίζονται από 03/09/2010 μέχρι 12/12/2010 με φανταστικά Να Δελτίων αποστολής(βλ. καταθέσεις τόσο του ελεγχόμενου όσο και των εμπλεκόμενων στην έκθεση ΚΒΣ ΣΔΟΕ) πράγμα που καταδεικνύει ότι αφορά άλλη παραγωγή η συναλλαγή.

Επειδή, ο προσφεύγων αν και κλήθηκε με το υπ' αριθ./07-06-2016 σημείωμα διαπιστώσεων και τις σχετικές πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εντός 20 ημερών να **καταθέσει τις απόψεις του προφορικά ή εγγράφως , ουδεμία** απάντηση έδωσε και κανένα νέο στοιχείο δεν προσκόμισε στον έλεγχο.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι :«με την παράδοση της πρώτης ποσότητας την 15/08/2010μου παρέδωσε την υπ' αριθμ. επιταγή Τράπεζας Eurobank η οποία σφραγίστηκε» **δεν ευσταθεί διότι:**

Οι διατάξεις του 18 §2 Π.Δ. 186/92 όπως τροποποιήθηκε με αρθ. 19§ 25' του Ν. 3842/23-04-2010 προβλέπουν ότι:.. Από 01-06-2010 υποχρέωση του λήπτη φορολογικών στοιχείων να εξοφλεί τις συναλλαγές που αφορούν αγορές αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 3.000 και άνω με κατάθεση σε τραπεζικό λογ/σμό ή με επιταγές (όχι κατ' ανάγκη δίγραμμες)

«Με δίγραμμη επιταγή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας χιλίων ευρώ (1.000 €) και άνω, που αφορούν αγορές οπωρολαχανικών και κρεάτων »..(Αναφέρουμε στο σημείο αυτό ότι κατά την πάγια νομολογία και τις οδηγίες των ελεγκτικών φορολογικών υπηρεσιών , ο αναγραφόμενος τρόπος και τεκμηρίωση των εξοφλήσεων και πληρωμών σε συναλλαγές και φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίνονται ύποπτα για εικονικότητα , αποτελεί μία από τις συντρέχουσες προϋποθέσεις για την κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας). επιπροσθέτως όπως διαπίστωσε ο έλεγχος του ΣΔΟΕ ΠΕΛ/ΝΗΣΟΥ η εν λόγω οφειλή ήταν προς τον πατέρα του ελεγχόμενου

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι : «..... ήμουν καλής πίστης αποδέκτης των εν λόγω τιμολογίων ήταν αδύνατον να γνωρίζω και ούτε ώφειλα να γνωρίζω.....»

δεν ευσταθεί διότι: ο έλεγχος κατέδειξε ότι η Εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων δεν αφορούσε μόνο τα πρόσωπα των εμπλεκόμενων που φέρονταν να συμβάλλονται, αλλά και ανύπαρκτες συναλλαγές επίσης ότι ο προσφεύγων **είχε ενεργή συμμετοχή , παρέλαβε ο ίδιος προσωπικά**, και ήταν εκείνος **τελικώς που έκανε χρήση των εικονικών τιμολογίων** σε βάρος των συμφερόντων του Ελληνικού δημοσίου .

Επιπλέον με τις διατάξεις του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι το πρόστιμο του Κ.Β.Σ **είναι κύρωση** διοικητική :<αι για την επιβολή του δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης αλλά. αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους

του υπόχρεου (Σ.τ.Ε.2074/82 και σχετ. το υπ' αριθ. 103069/244/14-04-06 έγγραφο του Υποικ. Οικονομικών).

Επειδή, ο ισχυρισμός του ποοσφεύγοντος ότι : «ούτε ο προληπτικά ,διενεργούμενος έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ διαπίστωσε εικονικότητα»

Δεν ευσταθεί διότι έρχεται σε αντίθεση με τις διατάξεις του Ν. 2523/97(Φορολογικές και Ποινικές Κυρώσεις στη Φορολογική Νομοθεσία) και επιπλέον η επιστροφή ΦΠΑ διενεργήθηκε με τις διαδικασίες που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο ΠΟΑ 1051/18-03 2011 (Επιστροφή Φ.Π.Α στους αγρότες του ειδικού καϋεστώτος) Το γεγονός ότι νέα στοιχεία, πληροφορίες περί εκδοτών - ληπτών εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων που αποτέλεσαν και την αιτία του φορολογικού ελέγχου περιήλθαν στην Δ.Ο.Υ. μετά την επιστροφή του παράνομα εισπραχθέντος Φ.Π.Α. και με δεδομένο ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΓΑΡΓΑΛΙΑΝΩΝ δεν διέθετε τμήμα ελέγχου δεν σημαίνει ότι η Διοίκηση έπρεπε να συνεχίσει να θεωρεί νόμιμα τα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/09/2016 Εκθέσεις α) μερικού ελέγχου ΚΒΣ, β) μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και γ) ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν. 2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καθώς και η από 20/05/2015 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Ελλάδας – Πελοποννήσου & Ιονίων Νήσων Υποδ/ση (ΤΡΙΠΟΛΗ) Τμήμα Ερευνών Καλαμάτας επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από 26/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων :

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		19/09/2016	26/09/2016	Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	01/01/2010 - 31/12/2010	4.126,34 €
2		19/09/2016	26/09/2016	Φ.Π.Α.	01/01/2010 - 31/12/2010	9.985,73 €
3		19/09/2016	26/09/2016	Πρόστιμο Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν. 2523/1997	01/01/2010- 31/12/2010	13.616,91 €

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου –/2016 καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	4.126,34 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.126,34 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου –/2016 καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά Φ.Π.Α.	4.538,97 €
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	5.446,76 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.985,73 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου –/2016 καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο Φ.Π.Α.	13.616,91 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.616,91 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου -/2016 καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 4.126,34 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου -/2016 καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Π.Α. πλέον πρόσθετου φόρου: Συνολικού ποσού 9.985,73 €.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου -/2016 καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 13.616,91 € (4.538,97 X 3) .

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.