



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 20/07/2016

Αριθμός απόφασης: 877

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 – Θεσ/νίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333256  
**ΦΑΞ** : 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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

δ. 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».

ε. 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».

στ. 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».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β΄165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων 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».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β΄ 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β΄ 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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 ...../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., με έδρα ....., Τ.Κ. ...., κατά της υπ' αριθμόν ...../.....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού επιστροφής Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού επιστροφής Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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 με αριθμό ...../.....2016 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού επιστροφής Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, μετά του πρόσθετου φόρου, Φ.Π.Α., συνολικού ποσού 27.918,74€, για την διαχειριστική περίοδο 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 2 και 3 και 2 παρ. 4, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει, του ν. 2523/1997, διότι ζήτησε και έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. χωρίς να έχει τις προϋποθέσεις που απαιτούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41§2 του Ν.2859/2000.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό υπόθεσης .../2014 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. .... με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα. Σύμφωνα με το πόρισμα της παραπάνω έκθεσης, ο προσφεύγων, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ...., είναι λήπτης τεσσάρων (4) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη στη χρήση 2007 και συγκεκριμένα των Τιμολογίων Αγοράς .../.....-07, .../.....-07, .../.....-07 και .../.....-07, όλα έκδοσης ..... ΑΦΜ ..... Ο έλεγχος από το Σ.Δ.Ο.Ε. .... διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθμό .../2012 εντολής ελέγχου, κατόπιν λήψης του με αριθμό πρωτοκόλλου .../...../.....-2007 εγγράφου της Διεύθυνσης Κτηνιατρικής – Τμήμα Υγείας Ζώων. Σύμφωνα με το περιεχόμενο του παραπάνω εγγράφου, η Διεύθυνση Κτηνιατρικής ζητούσε από το Σ.Δ.Ο.Ε. να ελέγξει τη διακίνηση 120 μόσχων, οι οποίοι ενώ προορίζονταν για σφαγή σε σφαγεία της Κομοτηνής, δεν έφτασαν ποτέ στον προορισμό τους.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- α)** Νόμω αβάσιμη η προσβαλλόμενη πράξη και το σχετικό σκεπτικό της έκθεσης ελέγχου.
- β)** Παραβίαση συνταγματικών αρχών της δικαιολογημένης και

προστατευόμενης εμπιστοσύνης των διοικουμένων, της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας.

γ) Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ  
.....

δ) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

ε) Επιβάλλεται να εφαρμοστούν οι ευμενέστερες για τον προσφεύγοντα διατάξεις από το χρόνο της επίμαχης χρήσης έως σήμερα.

**Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί νόμου αβάσιμη η προσβαλλόμενη πράξη και το σχετικό σκεπτικό της έκθεσης ελέγχου.**

**Επειδή**, οι αγρότες της παρ.1 του άρθρου 41 του Ν 2859/2000 (Κ. ΦΠΑ) υπάγονται σε ειδικό καθεστώς για την παράδοση αγροτικών προϊόντων της παραγωγής τους ή για την παροχή υπηρεσιών, δικαιούνται δε επιστροφής του ΦΠΑ (ΠΟΛ.41/88) που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών, με την εφαρμογή κατ αποκοπή συντελεστή στην αξία των παραδιδόμενων προϊόντων (ακαθάριστα έσοδα) . Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία (τιμολόγια) που εκδίδουν προς τον πωλητή αγρότη , ο αγοραστής των αγροτικών προϊόντων ή ο λήπτης των αγροτικών υπηρεσιών, οι οποίοι πρέπει να είναι υποκείμενοι στον φόρο.

**Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...»*.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.1 του ν.2859/2000 «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

**Επειδή** για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου 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 το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «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 το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ , οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

**Επειδή** σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση 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 επιτηδείου 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 πραγματοποίησής 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** η περί πλαστότητας και εικονικότητας κρίση του ελέγχου θεμελιώθηκε πλήρως σύμφωνα με τα παρακάτω:

1. Σύμφωνα με τον έλεγχο που έγινε από το Σ.Δ.Ο.Ε. ...., ο εκδότης των στοιχείων ..... ουδέποτε θεώρησε τα ελεγχόμενα Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων που φέρεται ότι εξέδωσε και κατά συνέπεια αυτά είναι πλαστά . Επιπλέον, ..... διατηρούσε επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τουριστικά είδη στο ..... , το 2005 έκανε μεταφορά έδρας στην ..... με αντικείμενο εργασιών λιανικό εμπόριο γυναικείων ενδυμάτων , την επόμενη χρονιά στις .....2006 μετέφερε την έδρα της επιχείρησής του στην οδό ..... με νέες δραστηριότητες χονδρικό εμπόριο διατροφής όπου και λειτούργησε για μικρό χρονικό διάστημα και κατόπιν έκλεισε . Ο τόπος διαμονής - κατοικίας είναι πλέον άγνωστος , πιθανολογείται να διαμένει στον ..... και στην τελευταία γνωστή έδρα του λειτουργεί άλλη επιχείρηση . Τέλος από τα στοιχεία

που προσκόμισε ο λογιστής του ..... διαπιστώθηκε ότι τα Τιμολόγια αυτά δεν καταχωρήθηκαν στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων Εξόδων, η φορολογική δήλωση για τη χρήση 2007 υποβλήθηκε με μηδενικά ποσά, η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α έτους 2007 δεν υποβλήθηκε και δεν αποδόθηκε η ειδική εισφορά Ε.Λ.Γ.Α. . Ουδέποτε δήλωσε την δραστηριότητα εμπορία κρεάτων αφού δεν έχει υποβληθεί σχετική δήλωση μεταβολής με την δραστηριότητα αυτή .

2. Σύμφωνα με την δήλωση του κτηνιάτρου της Διεύθυνσης Κτηνιατρικής Ν.Α. .... κ. .... φορτώθηκαν εκατόν είκοσι ( 120 ) μόσχοι ιδιοκτησίας του ..... και μερικών συγγενικών του προσώπων προκειμένου να μεταφερθούν στα σφαγεία Κομοτηνής, αλλά ουδέποτε έφτασαν στα παραπάνω σφαγεία .

3. Δεν διευκρινίστηκε με ποιο μεταφορικό μέσο έγιναν οι μεταφορές των μόσχων , διότι το φορτηγό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας ..... δεν πραγματοποίησε καμιά οδική μεταφορά στις 20.04.2007 όπως αναφέρεται στα πιστοποιητικά σφαγής και το φορτηγό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας ..... δεν αναγνωρίστηκε από κανένα ότι έκανε αυτές τις μεταφορές .

4. Ο προσφεύγων είχε πράγματι αγοράς μοσχαριών τις οποίες θα μπορούσε να τις είχε πουλήσει στο διάστημα από 20.04.2007 έως 27.05.2007 .

5. Επίσης από την έρευνα του Σ.Δ.Ο.Ε. .... βρέθηκε και διαβιβάστηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. φωτοαντίγραφο της αστυνομικής ταυτότητας του ..... , για ταυτοποίηση – εξακρίβωση του ελεγχόμενου, ο οποίος όμως δεν αναγνωρίστηκε από τον προσφεύγοντα ως το πρόσωπο με το οποίο έγιναν οι παραπάνω συναλλαγές

6. Οι πληρωμές των υπό έλεγχο συναλλαγών σύμφωνα με δήλωση του ..... έγιναν τοις μετρητοίς , χωρίς κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό ή επιταγή.

**Επειδή** η φορολογική αρχή απέδειξε, την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψιν της και την πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2859/00 (Φ.Π.Α.) από το Σ.Δ.Ο.Ε. .... που αφορά την προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση, η οποία περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα του επίμαχου τιμολογίου και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, ως αναλυτικά περιγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης .....-2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ....

**Επειδή** ως προς την επιστροφή του επίμαχου ΦΠΑ, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1073 /21-07-2004 . Δικαίωμα ή μη έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί σε πλαστό στοιχείο, από το λήπτη του στοιχείου αυτού, η γνωμοδότηση [685/2000](#) του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών αναφέρεται στο δικαίωμα έκπτωσης ή μη του φόρου εισροών που αντιστοιχεί σε πλαστό στοιχείο, από το λήπτη του στοιχείου αυτού ως ακολούθως:

Με τη γνωμοδότηση αυτή που γίνεται δεκτό ότι ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ως λήπτης πλαστού στοιχείου, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στο στοιχείο αυτό Φ.Π.Α. και τούτο πρέπει να απορρίπτεται ως μη νόμιμο.....Γ) Από το συνδυασμό του συνόλου των προαναφερθέντων προκύπτει σαφώς ότι κατά την εναρμονισμένη προς την έκτη Οδηγία εσωτερική νομοθεσία ή στο πλαίσιο ελέγχου **εφαρμογής των διατάξεων του ΦΠΑ, διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ένα τιμολόγιο ή άλλο ταυτόσημο φορολογικό αποδεικτικό συναλλαγής στοιχείο είναι πλαστό, αρκεί για τη μη έκπτωση από τον λήπτη του αναγραφόμενου σ' αυτό ως καταβληθέντος ΦΠΑ (φόρου εισροών), ανεξάρτητα από τη συνδρομή ή μη των προϋποθέσεων των άρθρων 6 αλλά και 19 του Ν. 2523/1997, που αναφέρονται επί του προκειμένου, το μεν πρώτο στις προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης φορολογικής παραβάσεως υποκειμένου στον ΦΠΑ ως λήπτη εικονικού ή νοθευμένου από τον ίδιο ή από άλλους που ενεργούσαν για λογαριασμό του φορολογικού στοιχείου, το δε δεύτερο στις προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης του αυτοτελούς ποινικού αδικήματος της φοροδιαφυγής για έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, και όχι στο ζήτημα της έκπτωσης του φόρου εκροών στο πλαίσιο του ΦΠΑ. Τούτο δε διότι, κατά τα προαναφερθέντα, το ποια τιμολόγια παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αποτέλεσε αντικείμενο ειδικής ρύθμισης της εθνικής μας νομοθεσίας, η οποία απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο, αποκλείοντας κατά τα ανωτέρω από το δικαίωμα της έκπτωσης τα πλαστά. Άλλωστε και σε περίπτωση ελλείψεως μιας τέτοιας ειδικής ρύθμισης, γίνεται δεκτό ότι από όλες τις διατάξεις που συνθέτουν το σύστημα ΦΠΑ συνάγεται ότι τέτοιες εκπτώσεις (βάσει πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι ανεπίτρεπτες (βλ. και. Ν. Σκλία, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 453 επ., όπου και αλλοδαπή νομολογία, ιδίως δε σελ. 465 επ.).**

**Επειδή** ως προς την κύρωση της προσαύξησης του 120%, ορθά η διοίκηση κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων Ν. 2523/97 «Κώδικας φορολογικών κυρώσεων» με τον οποίο έχει θεσπιστεί το αντικειμενικό σύστημα επιβολής φορολογικών κυρώσεων προσδιόρισε το ύψος του ποσοστού πρόσθετου φόρου στο ποσό των 15.228,40 ευρώ.



**Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί παραβίασης των συνταγματικών  
αρχών της δικαιολογημένης και προστατευόμενης εμπιστοσύνης των  
διοικουμένων, της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης και της  
αναλογικότητας.**

**Επειδή** η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνωσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με τη μη απαλλαγή από το καθεστώς ΦΠΑ. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρείς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

**Επειδή** ο ισχυρισμός ότι παραβιάζεται η αρχή της νομιμότητας είναι αβάσιμος καθώς η Διοίκηση έπραξε ερειδόμενη στις διατάξεις του νόμου, ασκώντας το νόμιμο δικαίωμα της για διενέργεια ελέγχου ΦΠΑ, προκειμένου να διαπιστώσει τη νομιμότητα και ορθότητα του επιστρεφόμενου αρχικώς ποσού φόρου 20.568,86 ευρώ στη χρήση 2007 μετά την αρ. ..../.....2008 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ αγρότη ειδικού καθεστώτος που υπεβλήθη στη ΔΟΥ ..... και παραθέτοντας τα αποτελέσματα του ελέγχου μετά σαφούς και πλήρους αιτιολογίας στην από .....-2016 έκθεση της.

**Επειδή** ο ισχυρισμός ότι με την τιμωρητική -κυρωτική προσαύξηση του 120% παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας είναι απορριπτός ως απαράδεκτος , εφόσον από το Ν. 2523/97 << Κώδικας φορολογικών κυρώσεων >> έχει θεσπιστεί το

αντικειμενικό σύστημα επιβολής φορολογικών κυρώσεων και η φορολογική αρχή δεν διαθέτει την διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του ποσοστού πρόσθετου αναλόγως ειδικότερων συνθηκών .

**Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί Παραγραφής του δικαιώματος του  
Ελληνικού Δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων της  
ΔΟΥ**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/1994) ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/2013) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίστηκε ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης

πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή Θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.3 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι «3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος

του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 παρ.1&2 και 49 παρ. 3 ορίζεται ότι «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49»..... «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ. ....-/.....-2015 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., ο οποίος αποτελεί συνέχεια του ελέγχου που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. .... δυνάμει της αριθμ. ..../2012 εντολής ελέγχου, απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό του υπόχρεου ότι οι ως άνω διατάξεις αφορούν μόνο φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες οι προθεσμίες έληγαν πρωτογενώς και όχι κατά παράταση, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

**Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.**

**Επειδή** επιδόθηκε το υπ' αριθμ. .... σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου-κλήση προς ακρόαση την ...-...-2016 ημέρα ..... και ώρα 11:10, στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ....στον προσφεύγοντα καθώς και η προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., στα οποία ανταποκρίθηκε καταθέτοντας την υπ' αριθμ. πρωτ. ..../...-...-2016 υπόμνημα απόψεων χωρίς όμως να προσκομίζονται οποιαδήποτε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η μη εικονικότητα του στοιχείου, η οποία λήφθηκε υπόψη από τον παρόντα έλεγχο και ως εκ τούτου καλύφθηκε η κατά το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 υποχρέωση του Δημοσίου για παροχή δικαιώματος έκφρασης απόψεων του προσφεύγοντα, ο εν λόγω ισχυρισμός κρίνεται νόμω και ουσία αβάσιμος.

**Επειδή** ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί επιβολής των ευμενέστερων διατάξεων είναι απορριπτέος, διότι είναι προδήλως αόριστος.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ...../2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης ...../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ .....

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

### Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007

- Η με αριθμό ...../.....-2016 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού επιστροφής Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... που επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, μετά του πρόσθετου φόρου, Φ.Π.Α., συνολικού ποσού 27.918,74€, για την διαχειριστική περίοδο 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007).

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ  
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Μαβινίδου Κυράτσα

**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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).