



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/04/2019

Αριθμός απόφασης: 1047

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

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. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 04/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου Νομού, κατά των: α) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης μερικού προσδιορισμού επιστροφής ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, β) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2007 και γ) /2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ κατ' άρθρο 6 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις: α) υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη μερικού προσδιορισμού επιστροφής ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, β) υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2007 και γ) /2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ κατ' άρθρο 6 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 22/10/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου της ίδιας φορολογικής αρχής.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/12/2018 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. /2018 οριστική πράξη μερικού προσδιορισμού επιστροφής ΦΠΑ (αχρεωστήτως εισπραχθέντος μέσω της Α' Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου φορολογικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος εισπράχθηκε αχρεωστήτως από τον προσφεύγοντα μέσω Δ.Ο.Υ. ποσού 5.725,59 ευρώ πλέον προστίμου ύψους 5.287,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **11.012,59 ευρώ**.

Με την υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου φορολογικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007,

καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **8.179,42** ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ε' του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου φορολογικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.862,80** ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Με την αριθμό/..... παραγγελία της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Ηρακλείου διετάχθη έρευνα προκειμένου να διερευνηθεί το νόμιμο της επιστροφής Φ.Π.Α. Αγροτών.

Στα πλαίσια της παραπάνω εισαγγελικής παραγγελίας, εκδόθηκε η υπ' αριθ./2008 εντολή ελέγχου για την παραλαβή των αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α. μαζί με τα τιμολόγια των αγροτών που φυλάσσονταν στον

Στις εν λόγω αιτήσεις επιστροφής, συμπεριλαμβάνονταν και αυτή του προσφεύγοντος, ο οποίος είχε εισπράξει από την Α' Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου το ποσό των 5.725,59€ καταθέτοντας τρία (3) τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων συνολικής αξίας 81.794,16€.

Στη συνέχεια, συνεργείο ελέγχου του ΣΔΟΕ Π.Δ. Κρήτης μετέβη την 07/10/2008 στον ανωτέρω Συνεταιρισμό και με την υπ' αριθ./2008 απόδειξη, παρέλαβε ογδόντα επτά (87) Αιτήσεις Παραγωγών με αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία. Μεταξύ των ανωτέρω παρελήφθησαν και τα τρία ακόλουθα φορολογικά στοιχεία που αφορούν τον προσφεύγοντα:

- 1) Τιμολόγιο Αγοράς – Δελτίο Αποστολής Αγροτικών Προϊόντων Νο/2007 με εκδότη τον με Α.Φ.Μ αξίας 38.901,00€
- 2) Τιμολόγιο Αγοράς – Δελτίο Αποστολής Αγροτικών Προϊόντων Νο./2007 με εκδότη τον με Α.Φ.Μ. αξίας 20.228,96€.
- 3) Τιμολόγιο Αγοράς – Δελτίο Αποστολής Αγροτικών Προϊόντων Νο./2007 με εκδότη τον με Α.Φ.Μ. αξίας 22.664,20€.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι τα ως άνω τιμολόγια ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων χρησιμοποίησε τα τρία ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, προκειμένου να εισπράξει παρανόμως την επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 5.725,59 ευρώ. Ακολούθως, εκδόθηκε το με αριθ./2011 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου και η από 12/4/2011 κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999, τα οποία επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα. Ο προσφεύγων απάντησε με το με αριθ. πρωτ./2011 Υπόμνημα και ο

έλεγχος, αφού δέχτηκε εν μέρει τους ισχυρισμούς του, ως προς το τιμολόγιο εκδόσεως του και χαρακτήρισε το εν λόγω φορολογικό στοιχείο, ως μερικώς εικονικό, διαβίβασε τον φάκελο της υπόθεσης με τη σχετική έκθεση ελέγχου στην Α' Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, η οποία εξέδωσε τις υπ' αριθ./2011 πράξη προστίμου Φ.Π.Α.,/2011 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. και/2011 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

Κατά των παραπάνω πράξεων, ο προσφεύγων άσκησε τις από 28/2/2012 προσφυγές ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Ηρακλείου (....., και/2012), το οποίο με τις με αριθ./2017,/2017 και/2017 αποφάσεις του, ακύρωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις για λόγους τυπικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα διότι δεν εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Α' Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου αλλά από τον Υποδιευθυντή Ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας, στον οποίο ωστόσο δεν είχε εγκύρωσ μεταβιβαστεί η σχετική αρμοδιότητα. Για τον λόγο αυτό ανέπεμψε την υπόθεση στη φορολογική αρχή κατ' άρθρο 79 παρ. 3 περ. α' του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.).

Σε εκτέλεση των ανωτέρω αποφάσεων, εκδόθηκε η με αριθ./2018 εντολή μερικού ελέγχου και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διενεργώντας επανάληψη της διαδικασίας, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθ./.../2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις. Επί του ανωτέρω Σημειώματος, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, με αποτέλεσμα η Δ.Ο.Υ. να προχωρήσει στη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα πράξεων.

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Νομική πλημμέλεια έκθεσης ελέγχου, λόγω μη αναγραφής τόπου και χρόνου διενέργειας του ελέγχου.
- Παράβαση ουσιώδους τύπου περί την έκδοση της πράξεως, λόγω μη σύνταξης νόμιμης έκθεσης κατάσχεσης και μη επίδοσης αυτής.
- Παράβαση νόμου-ουσιώδους πλάνη περί τα πράγματα.
- Εσφαλμένη - αναιτιολόγητη απόρριψη των δηλώσεών του ως ανακριβών, λόγω μη συνδρομής των νομίμων προϋποθέσεων.
- Ανεπαρκής - πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της απαγορεύσεως της διπλής φορολογίας, δηλαδή της φορολογήσεως της ίδιας φορολογητέας ύλης για την ίδια αιτία (ειδικότερη έκφραση της αρχής non bis in idem).

- Εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων του Ν. 4172/2013, του Ν. 4337/2015 και του Ν. 4509/2017. Εσφαλμένη επιμέτρηση των προστίμων και εσφαλμένος προσδιορισμός του προς βεβαίωση ποσού.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συνοδεύουσες τις προσβαλλόμενες πράξεις εκθέσεις ελέγχου, δεν αναφέρουν τον τόπο διενέργειας του ελέγχου και ειδικότερα αν αυτός διενεργήθη στην έδρα της επιχείρησης ή στα γραφεία της φορολογικής αρχής, ώστε να μπορεί να διαγνωσθεί η νομιμότητα του ελέγχου αυτού, η έλλειψη του οποίου καθιστά νομικώς πλημμελείς τις εν λόγω εκθέσεις ελέγχου και κατ' ακολουθίαν τις επί τη βάσει αυτών εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις λόγω έλλειψης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Δεν αναγράφεται όμως ούτε ο ακριβής χρόνος διενέργειας των επί μέρους ελεγκτικών ενεργειών, με αποτέλεσμα οι εκθέσεις ελέγχου να καθίστανται πλημμελείς και ενόψει αυτού καθίστανται ακυρωτές και οι επ' αυτών ερειδόμενες προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.....»

Επειδή μεταξύ των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής συμπεριλαμβάνεται και αντίγραφο της υπ' αριθ./...../2018 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης. Από το εν λόγω αντίγραφο, διαπιστώνεται

ότι δυνάμει της ανωτέρω εντολής ανατέθηκε στους αρμόδιους ελεγκτές η διενέργεια «Μερικού (Ελέγχου) Γραφείου». Ως προς δε τον χρόνο διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, η εν λόγω εντολή δεν φέρει ημερομηνία διάρκειας του ελέγχου. Ωστόσο, καθίσταται σαφές ότι αυτές διενεργήθηκαν μεταξύ της ημερομηνίας έκδοσης της εντολής και της ημερομηνίας ολοκλήρωσης του ελέγχου και συγκεκριμένα την 22/10/2018, ημερομηνία κατά την οποία συντάχθηκαν οι οικείες εκθέσεις ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Συνεπώς, δεν υφίσταται τυπική πλημμέλεια των προσβαλλομένων πράξεων εξ αυτού του λόγου και ο σχετικός ο ισχυρισμός κρίνεται απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές ως νομικώς πλημμελείς, για παράβαση ουσιώδους τύπου κατά την έκδοσή τους, εφόσον δεν αρκεί κατά νόμο η παραλαβή του ελεγκτέου υλικού με απόδειξη παραλαβής, αλλά απαιτείται ως ουσιώδης τύπος, επιβαλλόμενος από τον Νόμο ως στοιχείο του κύρους των προσβαλλόμενων πράξεων, η προηγούμενη σύνταξη εκθέσεως κατασχέσεως, η συνυπογραφή της από όλους τους συμπράξαντες στον έλεγχο υπαλλήλους και η επίδοση αυτής στον υπόχρεο (ΣτΕ 4106, 1063/2005, 221/2004, 761/2003, 2976/2002 7/μελής Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 2013/1995 Διοικητική Δίκη 1995, σελίδα 1418, ΣτΕ 5098/87, 52/82, 986/89, 3733/90 και έχει γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 256/94). Επιπλέον, για να συνεκτιμηθεί στοιχείο του φορολογουμένου, προς καταλογισμό παράβασης, πρέπει να προηγηθεί νόμιμη κατάσχεση τούτου, άλλως αυτό δεν λαμβάνεται υπόψη (ΣτΕ 2627/98, ΔΦΝ 1999/783).

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992, όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη χρήση 2007, ορίζεται ότι: «3. Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.

Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των πέντε τελευταίων εδαφίων της επόμενης παραγράφου.

4. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με

έγγραφό του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών και αν δεν υπάρχει αυτός από τον Ειρηνοδίκη της περιφέρειας, που υπάγεται η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου, τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων, που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή.

Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα. Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.

Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος του τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής».

Επειδή ωστόσο με την παρ. 5 του ίδιου ως άνω άρθρου, όπως ίσχυε μέχρι και τις 31/05/2010 οριζόταν ότι: ««Στις περιπτώσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού επιτρέπεται η κατάσχεση και των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται με βάση τις διατάξεις του Κώδικα αυτού. Επίσης επιτρέπεται παραλαβή των βιβλίων και στοιχείων αυτών, προς έλεγχο στις περιπτώσεις μη ύπαρξης ανεπισημών βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, με απόδειξη παραλαβής».

Επειδή με τις υπ' αριθ. 223/2015 και 1807/2015 αποφάσεις Σ.τ.Ε. κρίθηκε νομολογιακά ότι, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 2648/1998, για την αφαίρεση από την επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία επίσημων βιβλίων και στοιχείων, δεν απαιτείται η σύνταξη εκθέσεως κατασχέσεως και η επίδοση αντιγράφου της στον επιτηδευματία, αλλά

αρκεί η σύνταξη απλής απόδειξης παραλαβής, ενώ απαιτείται η τήρηση της διαδικασίας κατασχέσεως, μόνο αν αφαιρούνται ανεπίσημα ή και ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης παρέλαβαν από τον αγροτικό συνεταιρισμό, μεταξύ άλλων, τρία (3) ληφθέντα από τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα τα υπ' αριθ. /2007 και /2007 Δ.Α. - Τ.Α. αγροτικών προϊόντων με φερόμενο εκδότη τον του και το με αριθ. /2007 Δ.Α.-Τ.Α. αγροτικών προϊόντων, εκδόσεως του του Για την παραλαβή των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων συνέταξαν την με αριθ. /2008 Απόδειξη Παραλαβής, την οποία επέδωσαν νομίμως στον Πρόεδρο του ως άνω συνεταιρισμού, του Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι τα κατασχεθέντα ήταν επίσημα φορολογικά στοιχεία, ορθώς συντάχθηκε για την κατάσχεσή τους από τη φορολογική αρχή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 36 ΚΒΣ, απόδειξη παραλαβής και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νομίμου ερείσματος, διότι η διοίκηση βρίσκεται σε ουσιώδη πλάνη περί τα πράγματα, σχετικά με τη συνδρομή των προϋποθέσεων εκδόσεως τους, καθώς, δεν τεκμηριώνεται η κρίση περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, ενώ σε κάθε περίπτωση ήταν καλόπιστος λήπτης. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται τη με αριθ. /2015 απόφαση του Β' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Ηρακλείου, με την οποία αθωώθηκε για το αδίκημα της αποδοχής των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τη αριθμ. /2012 απόφαση του ΣτΕ: «.....το άρθρο 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζει ότι «1. ... 2.Τα δικαστήρια δεσμεύονται ... από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη ... 4.Το δικαστήριο λαμβάνει υπόψη το δεδικασμένο και αυτεπαγγέλτως, εφ' όσον τούτο προκύπτει από τα στοιχεία της δικογραφίας». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν το διοικητικό δικαστήριο κρίνει επί διοικητικής παραβάσεως, δεσμεύεται μεν, ως προς την ενοχή του δράστη, από την τυχόν προηγηθείσα, επί της οικείας ποινικής υποθέσεως, αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση, δεν δεσμεύεται δε από την αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, την οποία, όμως, υποχρεούται να συνεκτιμήσει κατά την διαμόρφωση της κρίσεώς του. Η συνεκτίμηση αυτή δεν απαιτείται να εξαγγέλλεται ρητώς αλλά αρκεί να συνάγεται από το όλο περιεχόμενο της αποφάσεως του δικαστηρίου της ουσίας (πρβλ. ΣτΕ 2067/2011 7μ., 1522/2010 7μ., ΣτΕ 2978/2011, ΣτΕ 2447/2009, ΣτΕ 422/2007, ΣτΕ 990/2004 Ολ. κ.α.)».

Επειδή με την παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 4446/2016 τροποποιήθηκε η παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 2717/1999, ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης»

Επειδή επιπροσθέτως με βάση τα διαλαμβανόμενα στη σκέψη 4 της υπ' αριθ. 458/2018 απόφασης ΣτΕ: «4. Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 2 εδαφ. β' του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ), όπως ίσχυε κατά το χρόνο συζήτησης της υπόθεσης ενώπιον του δικαστηρίου που εξέδωσε την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (21.9.2016), ορίζει ότι τα διοικητικά δικαστήρια δεσμεύονται «από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, ως προς την ενοχή του δράστη», όχι όμως και από τις αμετάκλητες αθωωτικές ποινικές αποφάσεις, ρύθμιση η οποία έχει κριθεί ως συνάδουσα προς τα άρθρα 4 παρ. 1 και 20 παρ. 1 του Συντάγματος (βλ. ΣτΕ 1741/2015 Ολομ.). Με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 - έναρξη ισχύος του άρθρου 17 από τη δημοσίευση του προαναφερθέντος ν. 4446/2016 στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: «Τα [διοικητικά] δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης.». Η ανωτέρω νέα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 (εδαφ. β') του ΚΔΔ δεν έχει πεδίο εφαρμογής στις υποθέσεις οι οποίες συζητήθηκαν ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου πριν από την 22.12.2016 (πρβλ. ΣτΕ 167-169/2017 επταμ., σχετικά με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 2 του ίδιου ν. 4446/2016), δεδομένου ότι, κατά γενική δικονομική αρχή, η νεότερη δικονομική ρύθμιση δεν καταλαμβάνει τις υποθέσεις που είχαν εκδικασθεί/συζητηθεί, πριν από το χρόνο έναρξης της ισχύος της (βλ. ΣτΕ 167-169/2017 επταμ., 3953/2007, 2467/2001).»

Επειδή με βάση τα πρακτικά της υπ' αριθ. 1579/2015 απόφασης του Πρωτοδικείου Ηρακλείου, ο προσφεύγων βαρύνονταν με κατηγορητήριο που αφενός αφορούσε σε

παραβάσεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 (Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.) και αφετέρου του άρθρου 18 του ίδιου νόμου (Αδίκημα φοροδιαφυγής για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών).

Επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό της υπ' αριθ. 1579/5-11-2015 απόφασης του Β' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Ηρακλείου ο προσφεύγων κρίθηκε αθώος ως προς την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατ' άρθρο 19 του ν. 2523/1997 διότι «...δεν αποδείχτηκε πέραν πάσης αμφιβολίας και το Δικαστήριο δεν πείστηκε για την ενοχή του κατηγορούμενου για την πρώτη αξιόποινη πράξη, που του αποδίδεται, αυτή του άρθρου 19 παρ. 1 εδ. α' του Ν. 2523/1997. Συγκεκριμένα, το δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες σχετικά με την εικονικότητα των συναλλαγών, που φέρονται να πραγματοποιήθηκαν ανάμεσα στον κατηγορούμενο και τους και , σύμφωνα με τα επίδικα με αρ. /2007,..... /2007 (με εκδότη τον) και /2007 (με εκδότη τον) δελτία αποστολής-τιμολόγια αγοράς....» Επιπροσθέτως, ως προς τη δεύτερη κατηγορία το Δικαστήριο έκρινε ως ακολούθως: «Εν προκειμένω, αποδίδεται στον κατηγορούμενο και η παράβαση του άρθρου 18§1 περ. β' του Ν. 2523/1997, η οποία όμως έχει καταστεί, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις ανέγκλητη ενόψει του ύψους του ποσού του φόρου, που φέρεται να έλαβε ως επιστροφή ο κατηγορούμενος, ανερχόμενου σε 5.725,59 ευρώ, ποσό το οποίο είναι πολύ κατώτερο των ορίων, που καθορίζουν οι παραπάνω αναφερόμενες διατάξεις του Ν. 4337/2015, Πρέπει, συνεπώς, και για την πράξη αυτή να κηρυχθεί ο κατηγορούμενος αθώος.»

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσβάλλει πράξεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου που αφορούν επιβολή προστίμου ΚΒΣ για τη λήψη εικονικών στοιχείων καθώς και καταλογισμό ποσού ΦΠΑ που είχε αχρεωστήτως εισπραχθεί. Ως προς τις παραβάσεις αυτές, είχε όπως ανωτέρω αναφέρεται, κηρυχθεί αθώος από το αρμόδιο δικαστήριο. Ωστόσο, η εν λόγω αθώωση έλαβε χώρα, λόγω αμφιβολιών ως προς την πρώτη κατηγορία, ενώ ως προς τη δεύτερη, λόγω κατάργησης των διατάξεων των άρθρων 17, 18 και 19 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, με τη διάταξη του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 και ισχύει από 17/10/2015. Ειδικότερα, από τις διατάξεις του άρθρου 66 ΚΦΔ, προκύπτει ότι για τη θεμελίωση του εγκλήματος σε βαθμό πλημμελήματος, απαιτείται, το προς απόδοση ποσό Φ.Π.Α. να υπερβαίνει τουλάχιστον το ποσό των 50.000,00 ευρώ. Στην προκειμένη περίπτωση, το ποσό του αχρεωστήτως εισπραχθέντος από τον προσφεύγοντα ΦΠΑ ανερχόταν σε 5.725,69 ευρώ και βάσει των ανωτέρω, τερματίστηκε η ποινική διαδικασία σε βάρος του και απαλλάχθηκε της σχετικής

κατηγορίας, λόγω αλλαγής των σχετικών διατάξεων και όχι για λόγους ουσίας, καθόσον δεν κρίθηκε από το αρμόδιο δικαστήριο η στοιχειοθέτηση ή μη της παράβασης του άρθρου του 18 του ν. 2523/1997.

Επειδή σε κάθε περίπτωση κατά την εξέταση των διοικητικών παραβάσεων, τα Δικαστήρια αλλά και η Διοίκηση κατά το ενδικοφανές στάδιο, μετά την τροποποίηση της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ, δεσμεύονται από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων. Ωστόσο, όπως ρητά μνημονεύεται στην εν λόγω διάταξη, η δέσμευση υφίσταται μόνο για υποθέσεις που συζητήθηκαν ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου μετά την 22/12/2016, ήτοι μετά τον χρόνο έναρξης ισχύος της νέας διάταξης. Στην εξεταζόμενη υπόθεση, η επικαλούμενη υπ' αριθ. 1579 απόφαση του Β' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Ηρακλείου, συζητήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου την 05/11/2015, ήτοι πριν την έναρξη ισχύος της νέας διάταξης και ως εκ τούτου η νεότερη δικονομική ρύθμιση δεν καταλαμβάνει την εν λόγω υπόθεση. Συνεπώς, αβάσιμα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραβιάζεται το τεκμήριο της αθωότητας και, βάσει των ανωτέρω, η επικαλούμενη υπ' αρ./2015 απόφαση του Β' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Ηρακλείου, δεν δύναται να ληφθεί υπ' όψιν στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή επιπροσθέτως ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν τεκμηριώνει την κρίση της περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, ενώ παράλληλα επικαλείται καλή πίστη εκ μέρους του.

Επειδή όπως ορίζει η παρ. 4 του άρθρου 19 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 η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή, η φορολογική αρχή στήριξε την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων συνεκτιμώντας όλα τα δεδομένα που είχε στη διάθεσή της.

Ειδικότερα, η κρίση της φορολογικής αρχής για την εικονικότητα του τιμολογίου εκδόσεως

του στηρίχθηκε στον διενεργηθέντα, από την ΥΠΕΕ Π.Δ. Κρήτης, έλεγχο στην ανωτέρω επιχείρηση την 25/11/2008, από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Υπήρχε έλλειμμα, σύμφωνα με την απογραφή των ελεγκτών την 25/11/2008 στα αποθέματα ελαιολάδου, το οποίο ανερχόταν σε 1.401.311,20 κιλά και σε αξία 4.203.933,59 €, καθόσον κατά δήλωση του ίδιου τα πραγματικά του αποθέματα ήταν αξίας 420.000€ και όχι 4.623.933,59€ όπως είχε καταχωρήσει στα βιβλία και στοιχεία που επέδειξε στον έλεγχο.
- Τον Δεκέμβριο 2007 εκδόθηκαν 100 Τ.Α.Α.Π. σε αγρότες για αγορά ελαιόλαδου αξίας 4.858.422,40€ και ποσότητας 1.629.676 κιλών. Οι εν λόγω ποσότητες ήταν αδύνατον να αποθηκευτούν στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου καθόσον δεν ήταν επαρκείς (4 δεξαμενές των 30.000 λίτρων και 2 δεξαμενές των 10.000 λίτρων).
- Δεν υπήρχαν στοιχεία διακίνησης για τις μεταφορές ελαιόλαδου για πενήντα (50) εκ των Τιμολογίων Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων.
- Δεν αναγράφονταν ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου αυτοκινήτου, στα πρωτότυπα τουλάχιστον των στοιχείων.
- Δεν είχε στην ιδιοκτησία της η επιχείρηση αυτοκίνητα για την μεταφορά ελαιολάδου, ούτε μπορούσαν οι αγρότες να το μεταφέρουν με δικά τους λόγω μεγάλων ποσοτήτων, ούτε προκύπτει ότι είχαν εκμισθωθεί βυτιοφόρα από τρίτους.
- Δεν προκύπτει ο τρόπος πληρωμής για την αγορά του ελαιόλαδου κατά τον Δεκέμβριο 2007 συνολικού ύψους 4.858.422,40€
- Δεν επιδείχτηκαν στον έλεγχο άλλα στοιχεία πώλησης ελαιόλαδου
- Δεν είχε καταβληθεί ο αναλογούν Ε.Λ.Γ.Α των τιμολογίων αγοράς
- Δεν απασχολούσε προσωπικό, εργάτες ή υπαλλήλους.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω κρίθηκε ότι είχε εκδώσει τον Δεκέμβριο 2007, εκατό (100) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, μεταξύ των οποίων, συμπεριλαμβάνεται το Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων Νο/2007 προς τον προσφεύγοντα αξίας 38.901,00 και ποσότητας ελαιόλαδου 12.967 κιλών. Το επίμαχο τιμολόγιο αναφέρεται σε μεταφορά με μία διαδρομή ποσότητας 12.967 κιλών ελαιόλαδου, το οποίο κατά την κοινή πείρα απαιτεί βυτιοφόρο όχημα, χωρίς όμως να επιδειχθούν στον έλεγχο σχετικές φορτωτικές ή άλλα μεταφορικά έγγραφα. Επίσης, δεν επεδείχθησαν στοιχεία (ΑΠΥ Ελαιοτριβείου) που να αποδεικνύουν την παραγωγή αυτής της ποσότητας ελαιολάδου και ομοίως δεν επεδείχθησαν συνοδευτικά στοιχεία Δ.Α Ελαιοτριβείων για τη μεταφορά του ελαιολάδου, είτε από τις εγκαταστάσεις του ελαιοτριβείου προς τις αποθήκες του Ξυλούρη, είτε προς άλλο αποθηκευτικό χώρο. Ωστόσο, το εν λόγω φορολογικό στοιχείο

δεν κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής, αλλά ως μερικώς εικονικό, διότι ο έλεγχος αναγνώρισε ότι δεν μπόρεσε να προσδιορίσει την εικονική ποσότητα και αξία ανά φορολογικό στοιχείο και δεν απέκλεισε το ενδεχόμενο διάθεσης κάποιας ποσότητας ελαιολάδου από τον ελεγχόμενο αγρότη.

Σε ότι αφορά στα τιμολόγια εκδόσεως , η φορολογική αρχή έκρινε ότι ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, διότι, από διενεργηθέντα έλεγχο από το ΣΔΟΕ Π.Δ. Κρήτης στην ανωτέρω επιχείρηση την 12/01/2009, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Δεν έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τα έτη 2007 και 2008.
- Δήλωσε στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος ζημιές κατά το έτος 2007 και μηδενικό εισόδημα κατά το έτος 2008.
- Από τα φορολογικά έγγραφα και συγκεκριμένα (σαράντα ΔΑ-ΤΜΠ) την χρήση 2007 μέσω των συνεταιρισμών , , προς την Α' Δ.Ο.Υ Ηρακλείου με εκδότη τον του με ΑΦΜ προκύπτουν αγορές γάλακτος ως ποσότητα 971.759 κιλά και ως αξία 894.467,97 €
- Από την έναρξή του στις 12/01/2007 έως και την ημερομηνία ελέγχου, δεν φαίνεται να έχει πραγματοποιήσει άλλες αγορές γάλακτος.
- Δεν αναγράφονταν ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου αυτοκινήτου, στα πρωτότυπα τουλάχιστον των στοιχείων.
- Δεν έχει στην ιδιοκτησία της η επιχείρηση αυτοκίνητα για τη μεταφορά γάλακτος, ούτε θα μπορούσαν οι αγρότες να το μεταφέρουν με δικά τους αγροτικά ΦΙΧ λόγω υπέρογκων ποσοτήτων ανά δελτίο αποστολής-τιμολόγιο αγοράς, ούτε φαίνεται να έχει εκμισθώσει από τρίτους βυτιοφόρα.
- Αγορά υπέρογκων ποσοτήτων γάλατος από 31/03 έως 31/07/2007-2008 ανά κτηνοτρόφο, όπως φαίνεται από την κατάσταση των ΔΑ-Τ.Α.
- Οι υπογραφές στα ΔΑ-Τ.Α αγρ. Προϊόντων και στη θέση ΕΚΔΟΣΗ, ΠΑΡΑΔΟΣΗ, ΠΑΡΑΛΑΒΗ είναι όλες ίδιες πιθανότατα από το ίδιο πρόσωπο που υπογράφει και σαν πωλητής.
- Δεν αιτιολογήθηκε ο τρόπος πληρωμής στους κτηνοτρόφους για την αγορά γάλατος από 31/03/2007 έως 31/07/2007 αξίας 894. 467,97 €.
- Δεν έχει καταβληθεί ο αναλογών Ε Λ Γ Α των τιμολογίων αγοράς
- Δεν απασχολούσε προσωπικό, εργάτες ή υπαλλήλους.

- Δεν είχε τα ανάλογα πάγια (δεξαμενές γάλατος, ψυγεία για την αποθήκευση τυριού, μηχανήματα για την παραγωγή του)

Από τον συνδυασμό όλων των παραπάνω, διαπιστώθηκε ότι ο είχε εκδώσει τον Δεκέμβριο 2007, σαράντα (40) εικονικά φορολογικά στοιχεία, Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται τα Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων Νο/2007 και Νο/2007 προς τον προσφεύγοντα, αξίας 20.228,96 € και ποσότητας 21.988 κιλών γάλακτος και αξίας 22.664,20€ και ποσότητας 24.635 κιλών αντίστοιχα. Προς μεγαλύτερη τεκμηρίωση της εικονικότητας, ο έλεγχος συνέκρινε τις ποσότητες γάλακτος που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία με τις ποσότητες γάλακτος των με αριθμ./2007,/2007,/2007,/2007,/2007,/2007 και/2007 Τιμολογίων αγοράς του Αγροτικού Συνεταιρισμού Ανωγείων που αφορούν πραγματικές συναλλαγές και περιλαμβάνονται στην ίδια αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α, οι οποίες ποσότητες είναι 2.748 KG, 2.462 KG, 2.722 KG, 3.556 KG, 3.290KG, 2.496 KG και 2.748 KG αντίστοιχα.

Επειδή από όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα, προκύπτει ότι, η φορολογική αρχή τεκμηρίωσε με σαφήνεια και πληρότητα την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών. Ο προσφεύγων, ωστόσο, ισχυρίζεται ότι αφενός διέθετε το απαραίτητο φυτικό και ζωικό κεφάλαιο και τις ανάλογες καλλιεργήσιμες εκτάσεις, από τις οποίες δικαιολογείται απολύτως η παραγωγή των πωληθέντων αγροτικών προϊόντων και αφετέρου λειτουργούσε καλόπιστα. Συνεπώς, τα αναφερόμενα επί των επίμαχων τιμολογίων προϊόντα είχαν πωληθεί από εκείνον προς τους εκδότες των στοιχείων και το τίμημα της πώλησης εξοφλήθη ολοσχερώς.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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 περαιτέρω με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «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 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 οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τους εκδότες των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου. Ειδικότερα, δεν παρείχε κανένα στοιχείο αναφορικά με τον τόπο και το πρόσωπο με το οποίο ήρθε σε επικοινωνία και συναλλάχθηκε, τον τρόπο μεταφοράς των προϊόντων και κυρίως δεν προσκόμισε στοιχεία σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων, τα οποία σημειωτέον ήταν μεγάλης αξίας (38.901,00€, 20.228,96€ και 22.664,20€), ούτε οποιοδήποτε άλλη απόδειξη προς επίρρωση του ισχυρισμού του, τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου όσο και κατά την υποβολή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί καλής πίστης απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι απαραίτητη προϋπόθεση για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό είναι η προηγούμενη αιτιολογημένη απόρριψη των Βιβλίων και Στοιχείων, λόγω αδυναμίας ελεγκτικών επαληθεύσεων. Εν προκειμένω, παρά τη δυνατότητα και την πραγματοποίηση ελεγκτικών επαληθεύσεων, κατ' επιλογήν τα ακαθάριστα έσοδά του προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς, ενώ ελήφθησαν κατ' επιλογήν συγκεκριμένα στοιχεία των δηλώσεών του ως ανακριβή. Άλλωστε ως αγρότης ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, δεν τηρούσε βιβλία και στοιχεία.

Επειδή στο πλαίσιο επανάληψης διαδικασίας, λόγω ακύρωσης για λόγους τυπικής πλημμέλειας των αρχικώς εκδοθεισών πράξεων της φορολογικής αρχής, συντάχθηκαν οι από 22/10/2018 εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α., Προστίμου Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. Βάσει των ως άνω εκθέσεων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλογίστηκε ο Φ.Π.Α. τον οποίο εισέπραξε ο προσφεύγων μέσω της Α' Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, προσκομίζοντας μη νόμιμα δικαιολογητικά και επιβλήθηκε το πρόστιμο για τη λήψη και χρήση εικονικών τιμολογίων.

Επειδή ο προσφεύγων, ως αγρότης ειδικού καθεστώτος δεν θεωρείται επιτηδευματίας, κατά τη ρητή διατύπωση της παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 και ως εκ τούτου απαλλασσόταν από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων κατά την ελεγχόμενη χρήση. Με την πρώτη δε εκ των προσβαλλόμενων πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, καταλογίστηκε ο κατ' αποκοπή ΦΠΑ που εισέπραξε αχρεωστήτως ο προσφεύγων ως αγρότης ειδικού καθεστώτος.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 2238/1994 περί φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων με την ιδιότητα του αγρότη ειδικού καθεστώτος, δεν φορολογείται με βάση ακαθάριστα έσοδα, αλλά με τεκμαρτό προσδιορισμό. Συνεπώς, δεν συνέτρεχε λόγος προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό και συνακόλουθο προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών βάσει ακαθαρίστων εσόδων, εφόσον δεν φορολογείται με λογιστικό τρόπο και κατ' επέκταση δεν υφίστανται φορολογητέες εκροές. Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εξωλογιστικού προσδιορισμού στη φορολογία Εισοδήματος και ακολούθως στη φορολογία ΦΠΑ, αλυσιτελώς προβάλλονται και απορρίπτονται.

Επειδή ο προσφεύγων διατείνεται ότι η παράλειψη συντάξεως ιδιαίτερης εκθέσεως ελέγχου ή η παράλειψη να προσδιορισθούν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, προκειμένου να επιβληθεί Φ.Π.Α., συνιστά νομική πλημμέλεια της πράξεως επιβολής Φ.Π.Α., που άγει σε ακύρωσή της.

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 22/10/2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, κρίθηκε ότι ο προσφεύγων χρησιμοποίησε τα τρία ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία προκειμένου να εισπράξει παρανόμως επιστροφή Φ.Π.Α., ποσού 5.725,59 ευρώ, προερχόμενη από εικονική πώληση αγροτικών προϊόντων, συνολικής αξίας 81.794,16 ευρώ. Με βάση τις διαπιστώσεις αυτές, ο έλεγχος, καταλόγισε το ποσό του ΦΠΑ που αχρεώστητα εισπράχθηκε βάσει των κρινόμενων εικονικών τιμολογίων. Άλλωστε, όπως προαναφέρθηκε, ο προσφεύγων, ως αγρότης ειδικού καθεστώτος ήταν απαλλασσόμενος από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων. Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων, πραγματοποιήθηκε αυτοτελώς και με τεκμαρτό τρόπο, βάσει των ληφθέντων επίμαχων φορολογικών στοιχείων και αποκλειστικά για τις ανάγκες της φορολογίας ΦΠΑ, προκειμένου να προσδιορισθεί ο κατ' αποκοπή συντελεστής ΦΠΑ που αναλογούσε στα εν λόγω στοιχεία. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες εις που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου οι Πράξεις Επιβολής Προστίμων περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Περαιτέρω, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να

περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115`/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218).

Επειδή τα 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 στην προκειμένη περίπτωση, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβάλλεται ο αναλογούν φόρος και τα προβλεπόμενα πρόστιμα για την παραβίαση των οικείων φορολογικών διατάξεων. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των οικείων εκθέσεων ελέγχου και των υπό κρίση πράξεων δεν είναι πλημμελής και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας και της αρχή της απαγορεύσεως της διπλής φορολογίας, δηλαδή της φορολογήσεως της ίδιας φορολογητέας ύλης για την ίδια αιτία (ειδικότερη έκφραση της αρχής non bis in idem).

Επειδή ωστόσο ο ανωτέρω ισχυρισμός, αβάσιμα προβάλλεται, δεδομένου ότι από τη φορολογική αρχή, αφενός καταλογίστηκε στη φορολογία ΦΠΑ ο παρανόμως εισπραχθείς από τον προσφεύγοντα Φόρος Προστιθέμενης Αξίας με τα προβλεπόμενα πρόστιμα και πρόσθετους φόρους, αφετέρου καταλογίστηκαν στη φορολογία ΚΒΣ οι προβλεπόμενες παραβάσεις για την λήψη των τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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 και 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.

Επειδή από τον φάκελο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι η φορολογική αρχή ενήργησε κατά δέσμια αρμοδιότητα και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, καθόσον προσδιόρισε ορθά και σύννομα τον κύριο φόρο βάσει των διατάξεων του ν. 2859/2000, ενώ τον αναλογούντα πρόσθετο φόρο βάσει των ευνοϊκότερων διατάξεων του ν. 4509/2017. Ομοίως, για την παράβαση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα πρόστιμα υπολογίστηκαν βάσει των ευμενέστερων για τον προσφεύγοντα διατάξεων του ν. 4337/2015 και όχι αυτών του ν. 2523/1997.

Άλλωστε η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του φόρου ή του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως. Συνεπώς, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ και την επικύρωση των: α) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης μερικού προσδιορισμού επιστροφής ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, β) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2007 και γ) /2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ κατ' άρθρο 6 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2007-31/12/2007

α) ΦΠΑ αχρεωστήτως εισπραχθείς μέσω Δ.Ο.Υ.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
ΦΠΑ αχρεωστήτως εισπραχθείς	5.725,59 €	5.725,59 €
Πρόσθετοι Φόροι	5.297,00 €	5.297,00 €
Σύνολο για καταβολή	11.012,59 €	11.012,59 €

β) Πρόστιμο άρ. 6 ν. 2523/1997 (50% βάσει άρθ. 49 του ν. 4509/2017): **2.862,80€**

γ) Πρόστιμο άρ. 7 παρ. 3 περ. ε' του ν. 4337/2015: **8.179,42 €.**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.