



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.04.2021

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

Αριθμός απόφασης: 1187

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α 1273/14.12.2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16 Νοεμβρίου 2020 έως και την 31η Ιανουαρίου 2021, έως την 31.03.2021.

5. Την Α 1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29.10.2021.

6. Την από 30/12/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /26.08.2015 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Την υπ' αριθ./26.08.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την υπ' αριθ. 359/15.04.2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή.
10. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28.04.2016 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθ. 359/15.04.2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
11. Την υπ' αριθ./2020 Απόφαση του ΙΒ' Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης αναπομπής της υπόθεσης στην Υπηρεσία μας.
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30.12.2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./26.08.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα (αγρότη του ειδικού καθεστώτος) φόρος ποσού 9.943,45 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 11.932,14 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 21.875,59 €, λόγω της (παράνομης) επιστροφής Φ.Π.Α. α) ποσού 5.555,55 € που εισέπραξε ο ίδιος βάσει της υπ' αριθ. πρωτ./06.05.2010 αίτησης της με Α.Φ.Μ. εκδίδοντας δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία και ειδικότερα το με αριθ. 9/15.12.2009 Τιμολόγιο (για αγορά αγροτικών προϊόντων) καθαρής αξίας 44.600,00 € και το με αριθ. 12/18.12.2009 Τιμολόγιο (για αγορά αγροτικών προϊόντων) καθαρής αξίας 3.000,00 € και β) ποσού 4.387,90 € που εισέπραξε ο ίδιος βάσει της υπ' αριθ. πρωτ./06.05.2010 αίτησης υποβληθείσας στο όνομα της συζύγου του με Α.Φ.Μ.

Ο προσφεύγων, είχε υποβάλει ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ. πρωτ./30.12.2015 ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητούσε την ακύρωση της υπ' αριθ./26.08.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Μη νόμιμη η προσβαλλόμενη πράξη, διότι εμφανίζει τυπικές πλημμέλειες, ήτοι αντιβαίνει στις διατάξεις του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας περί

κοινοποίησης πράξεων της φορολογικής αρχής, κατά το άρθρο 5 παρ. 2 και 5 του ν. 4174/2013. Γνώριζε την εμπλοκή του σε υπόθεση εικονικών τιμολογίων καθώς του είχε ζητηθεί από τη φορολογική αρχή να προσέλθει και να καταθέσει τις απόψεις του. Ωστόσο χωρίς να υπάρξει προηγουμένως κάποια σχετική ειδοποίηση από τη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ενημερώθηκε τυχαίως ότι οφείλει το υπέρογκο ποσό των 250.541,22 €, λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων και παραβάσεων Κ.Β.Σ. σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ιστοσελίδα του TAXIS. Ουδέποτε υπέγραψε για την παραλαβή των αποφάσεων προστίμου, ούτε έλαβε σχετικό ειδοποιητήριο από τα ΕΛ.Τ.Α..

- 2) Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, όσον αφορά τον προσδιορισμό του φόρου.
- 3) Η προσβαλλόμενη πράξη ερείδεται επί της από 17.07.2015 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., η οποία προβαίνει σε εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997.
- 4) Η προσβαλλόμενη πράξη προβαίνει σε εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών ισχυρισμών που προέβαλε κατά τη διάρκεια του ελέγχου και παραβιάζει συνταγματικώς κατοχυρωμένα δικαιώματά του (αρχής της ισότητας και της αναλογικότητας).
- 5) Εσφαλμένως εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 2523/1997, αντί των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 ως τροποποιήθηκε από τον ν. 4337/2015 κατ' εφαρμογή της αρχής της ευνοϊκότερης ρύθμισης.

Επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής η Υπηρεσία μας, εξέδωσε την υπ' αριθ. 359/15.04.2016 απόφαση, απορρίπτοντας αυτήν ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης άσκησης της.

Κατά της απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων κατέθεσε την από 28.04.2016 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τους ισχυρισμούς που είχε συμπεριλάβει στην ενδικοφανή προσφυγή του.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης (ΙΒ' Τμήμα Μονομελές) με την υπ' αριθ./2020 απόφασή του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας την 21/09/2020 έκανε αυτή δεκτή:

- Ακυρώνοντας την υπ' αριθ. 359/15.04.2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε.
- Αναπέμποντας την υπόθεση στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η υπ' αριθμ. πρωτ./30.12.2015 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθμ./2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.

Συγκεκριμένα στο σκεπτικό της απόφασης επισημαίνονται τα εξής:

«... Ως εκ τούτου, από τα υπάρχοντα στον διοικητικό φάκελο στοιχεία δεν συνάγεται σύνομη κοινοποίηση της/2015 οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ προς τον προσφεύγοντα. Ενόψει αυτών, το θεσπιζόμενο με το άρθρο

5 παρ. 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης της πράξης της φορολογικής αρχής με την παρέλευση δεκαπέντε ημερών από την ημερομηνία αποστολής της συστημένης επιστολής δεν τυγχάνει, εν προκειμένω εφαρμογής. Συνεπώς, η υπ' αριθμ. πρωτ./30.12.2015 ενδικοφανής προσφυγή που άσκησε ο προσφεύγων κατά της ως άνω καταλογιστικής πράξης είναι εμπρόθεσμη και ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, που με την προσβαλλόμενη απόφαση δέχθηκε τα αντίθετα, έσφαλε, όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή.

Επειδή, κατ' ακολουθία, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. και να αναπεμφθεί, κατά τα γενόμενα δεκτά σε προηγούμενη σκέψη, η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η υπ' αριθμ. πρωτ./30.12.2015 ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αριθμ./2015 οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. ...»

Επειδή, με το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 2859/2000, την υπό κρίση περίοδο, οριζόταν ότι: «**1.** Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «**2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο

φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστatzμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «**1.** Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... **4.** Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του Φ.Π.Α. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστatzμένα στην από 26/08/2015 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

- Η με Α.Φ.Μ. με την/06.05.2010 αίτησή της για το σύνολο των πωλήσεων της σιταριού και τριφυλλίου ζήτησε την επιστροφή φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ποσού 5.555,55 € για τη χρήση 2009 σαν αγρότισσα του ειδικού καθεστώτος σύμφωνα με το άρθρο 41 του ν. 2859/2000.
- Η μετά την υπ' αριθ. πρωτ./02.10.2014 πρόσκληση, προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ την 23.10.2014 και κατέθεσε υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 στην οποία σχετικά με τα 9/15.12.2009 και 12/18.12.2009 τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη τον προσφεύγοντα με Α.Φ.Μ.

- και πωλήτρια την ίδια, αναφέρει ότι: 1. Τα δύο τιμολόγια αφορούν συναλλαγές οι οποίες δεν έγιναν ποτέ. Τα δύο παραστατικά είναι εντελώς εικονικά και δεν αναγνωρίζει καμία από τις υπογραφές σε αυτά σαν δική της. 2. Με τον δεν είχε ποτέ εμπορικές συναλλαγές αγροτικών προϊόντων. 3. Τα δύο τιμολόγια με εκδότη τον δεν τα έχει δει ποτέ και δεν γνώριζε την ύπαρξή τους μέχρι που της επεδείχθησαν στην Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ. 4. Δεν γνωρίζει ποιος προσκόμισε τα τιμολόγια και σε ποιον Συνεταιρισμό. Από τον Συνεταιρισμό προωθήθηκαν στην ΚΙΛΚΙΣ και από τη Δ.Ο.Υ. ΚΙΛΚΙΣ το ποσό επιστροφής Φ.Π.Α. των 5.555,55 € δόθηκε στην ΚΙΛΚΙΣ προς πληρωμή. Από το ποσό αυτό είχε δικαίωμα για επιστροφή μόνο 319,00 € που αφορούν τη μία γνήσια συναλλαγή και το οποίο δεν θυμάται εάν το εισέπραξε και από ποιον, μέσω του Συνεταιρισμού ή αν της το πλήρωσε ο βάσει της συνήθους πρακτικής που ακολουθείται από τον Συνεταιρισμό για τα μικρά ποσά. Το ποσό των 5.555,55 € δεν το έλαβε ποτέ από κανέναν και σε πρόσφατη συζήτηση, αφού προέκυψε το σχετικό θέμα, με τον τότε Πρόεδρο του Συνεταιρισμού,, αυτός της γνωστοποίησε ότι το ποσό το κατέβαλε στον επειδή του ανέφερε προφορικά ότι λειτουργούσε για λογαριασμό της. 5. Η υπογραφή που υπάρχει στην κατάσταση εκταμίευσης των ποσών Φ.Π.Α. στους δικαιούχους του Συνεταιρισμού δεν είναι δική της ούτε καν μοιάζει με αυτή.
- Ο με Α.Φ.Μ. ανταποκρινόμενος στην υπ' αριθ. πρωτ./31.10.2014 πρόσκληση για παροχή πληροφοριών προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ και κατέθεσε υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, στην οποία αναφέρει ότι: Το 2009 και το 2010 ήταν Πρόεδρος στον Ν. Κιλκίς του Δήμου Την 01.03.2010 προσήλθε στο γραφείο του Συνεταιρισμού ο και παρέλαβε την επιστροφή της συζύγου του με Α.Φ.Μ. για την χρήση 2009 συνολικού ποσού 4.337,99 € και ζήτησε και το ποσό επιστροφής Φ.Π.Α. της Στη συνέχεια την ίδια ημέρα τηλεφώνησε στην και ζήτησε την έγκριση για να δώσει τα χρήματα, χωρίς να αναφέρει ποσό. Βάσει της τηλεφωνικής έγκρισης που πήρε, έδωσε ο ίδιος τα χρήματα στον ο οποίος τα παρέλαβε. ... Τα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων με αριθμό 9/15.12.2009 και 12/18.12.2009 με εκδότη τον και λήπτη την τα έφερε ο στο γραφείο του Συνεταιρισμού μαζί με τα παραστατικά της συζύγου του και τα παρέδωσε σε αυτόν τον ίδιο.
 - Ο με Α.Φ.Μ., ανταποκρινόμενος στην υπ' αριθ. πρωτ./13.11.2014 πρόσκληση για παροχή πληροφοριών προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ και κατέθεσε υπεύθυνη δήλωση στην οποία αναφέρει ότι: Τα υπ' αριθ. 9/15.12.2009 και 12/18.12.2009 τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη αυτόν και πωλήτρια την τα συνέταξε ο ίδιος με τα γράμματά του και

υπέγραψε στη θέση ο παραδούς και ο παραλαβών πάλι με τα γράμματά του. Οι ποσότητες και τα αναγραφόμενα ποσά αξιών δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

- Ο με Α.Φ.Μ. ανταποκρινόμενος στην υπ' αριθ. πρωτ./25.11.2014 πρόσκληση για παροχή πληροφοριών προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ την 18.02.2015 και υπέγραψε υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 στην οποία αναφέρει ότι έχει πλήρη άγνοια για τα υπ' αριθ. 9/15.12.2009 και 12/18.12.2009 τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων και τα υπ' αριθ. 13/25.09.2010, 14/02.10.2010 και 17/29.12.2010 τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη τον και πωλήτρια την μητέρα του, οι συναλλαγές στις οποίες αναφέρονται σε αυτά δεν είναι πραγματικές και δεν έγιναν ποτέ.
- Η με Α.Φ.Μ. σύζυγος του ανταποκρινόμενη στην/19.01.2015 πρόσκληση για παροχή πληροφοριών προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ την 18.02.2015 και κατέθεσε υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 στην οποία αναφέρει ότι δεν γνωρίζει τίποτα σχετικά με την δήλωση/06.05.2010 επιστροφής Φ.Π.Α. ύψους 4.387,90 € στην ίδια για τη χρήση 2009, καθώς και για το τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων 11/28.11.2009 συνολικής αξίας 39.890,00 € με εκδότη τον Έχει χωράφια στην κατοχή της, αλλά δεν γνωρίζει πόσα είναι αυτά, επειδή δεν ασχολείται καθόλου με τις καλλιέργειες με τις οποίες ασχολείται συστηματικά ο σύζυγός της Επισημαίνει επίσης ότι τα χρήματα της επιστροφής Φ.Π.Α. των 4.387,90 € δεν τα έχει ποτέ εισπράξει από τον Συνεταιρισμό ούτε με κανέναν άλλο τρόπο, ούτε γνωρίζει εάν έχει εισπραχθεί από τον σύζυγό της αυτό το ποσό ούτε εάν είναι δηλωμένο στη δήλωση φορολογία εισοδήματος.
- Στις δηλώσεις καλλιέργειας Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. ετών 2009, 2010 και 2011 δεν δηλώνει καλλιέργειες αγρών ούτε η ούτε ο σύζυγός της.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο, αγρότης του ειδικού καθεστώτος φέρεται να εισέπραξε από τη Δ.Ο.Υ. ΚΙΛΚΙΣ μέσω του Αγροτικού Συνεταιρισμού Ν.ΚΙΛΚΙΣ επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 5.555,55 € βάσει της υπ' αριθ. πρωτ./06.05.2010 αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. που υπέβαλε η (αγρότης ειδικού καθεστώτος) με Α.Φ.Μ., εκδίδοντας εικονικά στοιχεία προς αυτήν και ποσό 4.387,90 € βάσει της υπ' αριθ. πρωτ./06.05.2010 αίτησης για επιστροφή Φ.Π.Α. που ο ίδιος υπέβαλε στη φορολογική αρχή στο όνομα της συζύγου του με Α.Φ.Μ.

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

Επειδή, στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσφεύγει κατά της υπ' αριθ./26.08.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ και όχι κατά της πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 και ως εκ τούτου αλυσιτελώς προβάλλει λόγο για εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997.

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν. 2523/1997 ως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι: «... 2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.»

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2523/1997 ως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο οριζόταν ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. ... 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. ...

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. ... για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α παρ. 2 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά, ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./03.09.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ./26.08.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009:

Διαφορά φόρου: **9.943,45 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (20 μήνες Χ 0,73% = 14,60%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	11.932,14€	4.971,73€	1.451,74€	6.423,47€	6.423,47€

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και επί του κύριου φόρου επιβάλλεται διά της παρούσας απόφασης πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. πλέον τόκου του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 2 του ίδιου νόμου, ενώ οι λοιποί ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./30.12.2015 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ: και την τροποποίηση της υπ' αριθ./26.08.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.

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

Υπ' αριθ./26.08.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 (εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	9.943,45€	9.943,45€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.932,14€	
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013		4.971,73€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		1.451,74€
Σύνολο φόρου για καταβολή	21.875,59€	16.366,92€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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