



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 16/9/2016

Αριθμός απόφασης: 1011

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

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

ι. 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 20/4/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου του Δήμου Νομού Πέλλας, κατά της με αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008, του με αρ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 παρ. 1 Ν.2533/97, χρήσης 2008, της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2008 και της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008, του με αρ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 παρ. 1 Ν.2533/97, χρήσης 2008, τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2008 και τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 20/4/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα

και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού 100,00 €, διότι έλαβε ένα (1) εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο εκδόσεως του Αγροτικού Συνεταιρισμού με ΑΦΜ, συνολικής αξίας 25.140,50 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και 19 παρ. 4 του ν. 2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/15.
2. Με τον με αρ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α. διότι έλαβε επιστροφή ΦΠΑ λόγω λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου, ήτοι ποσό $1.759,84 \times 3 = 5.279,52$ €.
3. Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος συνολικής αξίας 1.374,63 €.
4. Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος συνολικής αξίας 1.833,83 €.
5. Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος συνολικής αξίας 3.871,65 €.
6. Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος συνολικής αξίας 5.153,04 €.

Κατόπιν του με αρ. πρωτ. ΕΜΠ εγγράφου της Οικονομικής Επιθεώρησης Υπολοίπου Κεντρικής Μακεδονίας. που αφορά σε έλεγχο περιπτώσεων επιστροφής Φ.Π.Α. της πρώην Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, για τις χρήσεις 2005 – 2009, όπου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στις εξής παραβάσεις : α) έλαβε στη χρήση 2008 ένα εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο εκδόσεως του Αγροτικού Συνεταιρισμού για παραδοτέες ποσότητες μήλων, τις οποίες ποτέ δεν παρήγαγε και β) στις χρήσεις 2007 και 2008, σύμφωνα με τους δείκτες στρεμματικών αποδόσεων αγροτικών καλλιεργειών της Διεύθυνσης Γεωργικής Ανάπτυξης της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, ο προσφεύγων έπρεπε να δηλώσει και να ζητήσει επιστροφή ΦΠΑ για παραδοτέες ποσότητες

αγροτικών προϊόντων πολύ μικρότερες από αυτές που είχε δηλώσει και έλαβε την επιστροφή. Για τις εν λόγω παραβάσεις εκδόθηκαν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω πράξεων, για τους παρακάτω λόγους :

1. Επικαλείται το από 4/3/2016 υπόμνημά του περί παροχής εξηγήσεων προς της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας όπου μεταξύ άλλων αναφέρει :

α) Τα εικονικά παραστατικά τα εξέδωσε ο Συνεταιρισμός και δεν έλαβε ο ίδιος το επιπλέον ποσό επιστροφής Φ.Π.Α. αλλά ο Συνεταιρισμός.

β) Σύμφωνα με τη νομοθεσία καταδεικνύονται οι συνεταιριστικές οργανώσεις ως αρμόδιες για την επιστροφή του Φ.Π.Α.. Επομένως, ο ίδιος καλόπιστα όρισε ως εντολοδόχους τις συνεταιριστικές οργανώσεις να διαχειριστούν τις υποθέσεις του και θα έπρεπε να καταλογιστούν τα πρόστιμα σε αυτές. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των παραστατικών.

γ) Οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν λόγω παραγραφής.

2. Οι στρεμματικές αποδόσεις που έλαβε υπόψη η φορολογική αρχή δεν αντιστοιχούν στην πραγματικότητα, είναι πολύ χαμηλές και έχουν σαν συνέπεια να εμφανίζουν ως αδικαιολόγητο επιστρεφόμενο ποσό Φ.Π.Α. υψηλότερο από αυτό που έλαβε. Προς απόδειξη των ανωτέρω, προσκομίζει το με αρ,πρωτ. έγγραφο του τμήματος Φυτικής και Ζωικής Παραγωγής της Περιφερειακής Ενότητας Πέλλας της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας.

Ως προς τους ισχυρισμούς του από 4/3/2016 Υπομνήματος περί παροχής εξηγήσεων

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. 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρου 922 του Α.Κ (ΠΔ 456/1984) “Ευθύνη του προστήσαντος” «Ο κύριος ή ο προστήσας κάποιον άλλον σε μια υπηρεσία ευθύνεται για τη ζημιά που ο υπηρέτης ή ο

προσθηθείς προξένησε σε τρίτον παράνομα κατά την υπηρεσία του.». Με το άρθρο αυτό καθιερώνεται αντικειμενική ευθύνη του προστήσαντος για τις πράξεις των τρίτων που διορίζει κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που απαιτεί ο νόμος για τη θεμελίωση της αντικειμενικής και εις ολόκληρον ευθύνης του προστήσαντος προς αποκατάσταση της ζημιάς που προκλήθηκε σε τρίτο από πράξη του προστηθέντος.

Επειδή, γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982). Η επιβολή δε του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο.

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων αποδέχεται τις ανωτέρω παραβάσεις, καθώς με την με αρ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωσή του δήλωσε ότι δεν παράγει μήλα και ότι δεν εισέπραξε τόσο μεγάλο ποσό Φ.Π.Α., ενώ στην πρόσκληση που του απέστειλε η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας για παροχή διευκρινήσεων, κατέθεσε υπεύθυνη δήλωση στην οποία δήλωσε ότι δεν παρέδωσε τόσο μεγάλες ποσότητες στον Α.Σ.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ, φόρου εισοδήματος και προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 παρ. 1 Ν.2523/97 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς την ένσταση παραγραφής

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν 2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «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.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν 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.»

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.

Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31-12-2015) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα 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 το άρθρο 72 παρ. 3 (πρώην άρθρο 66) του Ν.4174/2013, ως έναρξη του ελέγχου 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 θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι στρεμματικές αποδόσεις που έλαβε υπόψη η φορολογική αρχή δεν αντιστοιχούν στην πραγματικότητα, είναι πολύ χαμηλές και έχουν σαν συνέπεια να εμφανίζουν ως αδικαιολόγητο επιστρεφόμενο ποσό Φ.Π.Α. υψηλότερο από αυτό που έλαβε.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «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.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται : «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους.».

Επειδή, η φορολογική αρχή για τον υπολογισμό των παραδοτέων ποσοτήτων ροδάκινων και νεκταρινιών του προσφεύγοντος για επιστροφή ΦΠΑ, έλαβε υπόψη της το με αρ.πρωτ. έγγραφο με θέμα «Οικονομικοί δείκτες 2005» της Διεύθυνσης Γεωργικής Ανάπτυξης της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, που αφορά στις στρεμματικές αποδόσεις των αγροτικών καλλιεργειών της περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, όπως διαμορφώθηκαν μετά από συνεργασία της Περιφέρειας με τις Διευθύνσεις Γεωργίας – Αγροτικής Ανάπτυξης της περιοχής της δικαιοδοσίας της.

Επειδή, στην ΠΟΛ1002/2013 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή όπως ισχύει από 1.1.14 βάσει Ν.4174/13» ορίζεται : «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. ...6. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, στο πλαίσιο της κατά τα ως άνω οριζόμενα ειδικής διοικητικής διαδικασίας - ενδικοφανούς προσφυγής, μπορεί να καλεί οποιονδήποτε για να παρέχει πληροφορίες και να αιτείται την προσκόμιση οποιουδήποτε εγγράφου ή άλλου στοιχείου το οποίο κρίνεται αναγκαίο στο πλαίσιο της επανεξέτασης της πράξης, τηρουμένων των σχετικών διατάξεων περί επαγγελματικού απορρήτου και προστασίας των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων. Επίσης μπορεί να προκαλεί γνωμοδοτήσεις ή γνωματεύσεις αρμοδίων οργάνων του Υπουργείου Οικονομικών και του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και ιδίως του Ειδικού Γραφείου Νομικού Συμβούλου Φορολογίας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σύμφωνα με τις διατάξεις που το διέπουν.»

Επειδή, το προσκομιζόμενο με αρ. πρωτ. έγγραφο του τμήματος Φυτικής και Ζωικής Παραγωγής της Περιφερειακής Ενότητας Πέλλας της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας αναφέρεται στις μέγιστες στρεμματικές αποδόσεις στα επιτραπέζια ροδάκινα, στα

συμπύρηνα ροδάκινα και στα νεκταρίνια της περιοχής του κάμπου Πέλλας (αγροκτήματα, και της Π.Ε. Πέλλας), όπου βρίσκονται οι καλλιεργήσιμοι αγροί του προσφεύγοντος, χωρίς να προσδιορίζεται το έτος που αφορά, ήτοι τις ελεγχόμενες χρήσεις 2007 και 2008. Η Υπηρεσία μας απέστειλε το με αρ.πρωτ. Δ.Ε.Δ Α.Τ.Ε.Ν.Δ.Υ. ΕΞ2016 ΕΜΠ έγγραφο στην ανωτέρω υπηρεσία για περισσότερες διευκρινίσεις. Η ανωτέρω Υπηρεσία, σε απάντηση του σχετικού εγγράφου, μας ενημέρωσε ότι οι αναφερόμενες στο με αρ.πρωτ. έγγραφο στρεμματικές αποδόσεις αφορούν καλλιέργειες σε κανονικές συνθήκες, σε οποιαδήποτε καλλιεργητική περίοδο, άρα και στα ελεγχόμενα έτη 2007 και 2008.

Επειδή, οι αναφερόμενες στο με αρ.πρωτ. έγγραφο του τμήματος Φυτικής και Ζωικής Παραγωγής της Περιφερειακής Ενότητας Πέλλας επικαιροποιημένες στρεμματικές αποδόσεις υπολογίστηκαν από την εν λόγω Υπηρεσία με βάση την σχετική βιβλιογραφία, το εγχειρίδιο εκτιμήσεων του ΕΛΓΑ και την υπηρεσιακή γνώση και εμπειρία στη ροδακινοκαλλιέργεια για την περιοχή της Π.Ε. Πέλλας.

Αποφασίζουμε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 20/4/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, την τροποποίηση της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και την επικύρωση της με αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, του με αρ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας ως εξής :

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση :

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

Λήψη ενός (1) εικονικού ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικού στοιχείου εκδόσεως του Αγροτικού Συνεταιρισμού με ΑΦΜ, συνολικής αξίας 25.140,50 €, κατά

παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και 19 παρ. 4 του ν. 2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/15.

Ποσό καταλογισμού 100,00 €

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007)

Διαφορά φόρου	3.571,63
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	624,83
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.374,63

Οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008)

Διαφορά φόρου	833,56
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.000,27
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.833,83

Φ.Π.Α.

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

Καλλιέργεια σύμφωνα με το Ε1 οικ.έτους 2008	Στρέμματα σύμφωνα με το Ε1 οικ. έτους 2008	Στρεμματική απόδοση σε kg σύμφωνα με το με αρ.πρωτ. έγγραφο τμ. Φυτικής & Ζωικής παραγωγής	Συνολική στρεμματική απόδοση σύμφωνα με το με αρ.πρωτ. έγγραφο τμ. Φυτικής & Ζωικής παραγωγής σε kg	Τιμή / kg Σύμφωνα με τα στοιχεία Υπουργείου Ανάπτυξης	Συνολική αξία
Βιομηχανικά ροδάκινα	24,354	5000 kg	121770	0,22	26.789,40

Επιτραπέζια ροδάκινα	13,500	4500 kg	60750	0,45	27.337,50
Νεκταρίνια	12,562	4000 kg	50248	0,60	30.148,80

Σύμφωνα με τα ανωτέρω προκύπτει :

α / α		Βιομηχανικά ροδάκινα	Επιτραπέζια ροδάκινα	Νεκταρίνια
1	Καλλιέργειες σε στρέμματα	24,354	13,500	12,562
2	Απόδοση καλλιέργειας ανά στρέμμα σύμφωνα με το με αρ.πρωτ. έγγραφο του τμήματος Φυτικής και Ζωικής Παραγωγής της Περιφερειακής Ενότητας Πέλλας	5000 kg	4500 kg	4000 kg
3	Συνολική ποσότητα που δύναται να παράγει ο προσφεύγων	121770 kg	60750 kg	50248 kg
4	Συνολική ποσότητα για την οποία έλαβε επιστροφή ΦΠΑ	185148 kg	70206 kg	40172 kg
5	Συνολική ποσότητα για την οποία έλαβε αδικαιολογήτως επιστροφή ΦΠΑ	63378 kg	9456 kg	0
6	Συνολική αξία για την οποία έλαβε επιστροφή ΦΠΑ	39.465,38 €	27.486,92 €	25.895,53 €
7	Συνολική αξία για την οποία έλαβε αδικαιολογήτως επιστροφή ΦΠΑ	63378 X 0,22= 13.943,16 €	9456 X 0,45= 4.255,20 €	0
8	ΦΠΑ που επιστράφηκε αδικαιολογήτως	13.943,16 X 7% = 976, 02 €	4.255,20 X 7% = 297,86 €	0

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ (α)	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ (β)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ (α) – (β)
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΕ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΠΑ ΑΓΡΟΤΩΝ	102.006,40	68.545,14	83.808,04	18.198,36
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	7%	7%	7%	7%

ΦΠΑ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	7.140,45	4.798,16	5.866,56	1.273,89
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 120%				1.528,66
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ				2.802,55

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

Διαφορά φόρου	1.759,84
Πρόσθετος φόρος	2.111,81
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.871,65

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

$1.759,84 \times 3 = 5.279,52 \text{ €}$.

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).