



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/5/2019

Αριθμός απόφασης : 1321

**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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης 28/1/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή του υπό εκκαθάριση «.. «..»», ΑΦΜ .., που εδρεύει στο, κατά των με αρ. ../27-12-2018, ../27-12-2018, ../27-12-2018, ../27-12-2018, ../27-12-2018 και ../27-12-2018 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ., χρήσεων 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 αντίστοιχα, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 8/2/2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/1/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του υπό εκκαθάριση «.. «...», 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:

1. Με την με αριθμό **../27-12-2018** προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης **2007** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρόστιμο συνολικού ποσού **98.391,20 €**, διότι :
 - α) Εξέδωσε δώδεκα (12) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (εκκαθαρίσεις) συνολικής καθαρής αξίας 241.720,65 € που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3β' του Ν. 4337/2015 ($241.720,65\text{€} \times 40\% = 96.688,26\text{€}$).
 - β) Εξέδωσε ένα (1) μερικώς εικονικό ως προς την συναλλαγή φορολογικό στοιχείο (εκκαθάριση), συνολικής καθαρής αξίας 10.493,34€, με προσδιορισμένη εικονική αξία 4.257,36 € που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3β' του Ν. 4337/2015 ($4.257,36\text{€} \times 40\% = 1.702,94\text{€}$).
2. Με την με αριθμό **../27-12-2018** προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης **2008** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρόστιμο συνολικού ποσού **30.431,72 €**, διότι :
 - α) Εξέδωσε τέσσερα (4) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (εκκαθαρίσεις) συνολικής καθαρής αξίας 53.059,40 € που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3β' του Ν. 4337/2015 ($53.059,40\text{€} \times 40\% = 21.223,76\text{€}$).
 - β) Εξέδωσε δύο (2) μερικώς εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (εκκαθάριση), συνολικής καθαρής αξίας 27.720,50€, με προσδιορισμένη εικονική αξία 23.019,90 € που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3β' του Ν. 4337/2015 ($23.019,90\text{€} \times 40\% = 9.207,96\text{€}$).
3. Με την με αριθμό **../27-12-2018** προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης **2009** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρόστιμο συνολικού ποσού **72.831,84 €**, διότι :
 - α) Εξέδωσε οκτώ (8) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (εκκαθαρίσεις) συνολικής καθαρής αξίας 166.549,38 € που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3β' του Ν. 4337/2015 ($166.549,38\text{€} \times 40\% = 66.619,75\text{€}$).
 - β) Εξέδωσε ένα (1) μερικώς εικονικό ως προς την συναλλαγή φορολογικό στοιχείο (εκκαθάριση), συνολικής καθαρής αξίας 31.060,46€, με απροσδιόριστη εικονική αξία, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3γ' του Ν. 4337/2015 ($31.060,46\text{€} \times 20\% = 6.212,09\text{€}$).

4. Με την με αριθμό **../27-12-2018** προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης **2010** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρόστιμο συνολικού ποσού **126.436,84 €**, διότι :
- α) Εξέδωσε είκοσι τρία (23) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (εκκαθαρίσεις) συνολικής καθαρής αξίας 287.428,13 € που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3β' του Ν. 4337/2015 ($287.428,13 \text{ €} \times 40\% = 114.971,25\text{€}$).
 - β) Εξέδωσε δύο (2) μερικώς εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (εκκαθάριση), συνολικής καθαρής αξίας 35.016,70€, με προσδιορισμένη εικονική αξία 22.822,98€ που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3β' του Ν. 4337/2015 ($22.822,98\text{€} \times 40\% = 9.129,19\text{€}$).
 - γ) Εξέδωσε ένα (1) μερικώς εικονικό ως προς την συναλλαγή φορολογικό στοιχείο (εκκαθάριση), συνολικής καθαρής αξίας 11.682,00€, με απροσδιόριστη εικονική αξία, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3γ' του Ν. 4337/2015 ($11.682,00\text{€} \times 20\% = 2.336,40\text{€}$).
5. Με την με αριθμό **../27-12-2018** προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης **2011** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρόστιμο συνολικού ποσού **148.047,52 €**, διότι :
- α) Εξέδωσε είκοσι εννέα (29) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (εκκαθαρίσεις) συνολικής καθαρής αξίας 336.641,06 € που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3β' του Ν. 4337/2015 ($336.641,06 \text{ €} \times 40\% = 134.656,42\text{€}$).
 - β) Εξέδωσε τρία (3) μερικώς εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (εκκαθάριση), συνολικής καθαρής αξίας 47.757,39€, με προσδιορισμένη εικονική αξία 33.477,75 € που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3β' του Ν. 4337/2015 ($33.477,75 \text{ €} \times 40\% = 13.391,10\text{€}$).
6. Με την με αριθμό **../27-12-2018** προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης **2012** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρόστιμο συνολικού ποσού **8.778,48 €**, διότι εξέδωσε τρία (3) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (εκκαθαρίσεις) συνολικής καθαρής αξίας 21.946,20 € που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3β' του Ν. 4337/2015 ($21.946,20 \text{ €} \times 40\% = 8.778,48\text{€}$).

Δυνάμει της αριθμό **../0/.../22-11-2018** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Βέροιας, η οποία εκδόθηκε συνεπεία των πορισμάτων που προέκυψαν από τις εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. της ίδιας Υπηρεσίας, που αφορούν σε διάφορους αγρότες ειδικού καθεστώτος, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στον προσφεύγοντα αγροτικό συνεταιρισμό.

Συγκεκριμένα, κατόπιν του με υπ' αριθμό πρωτ. **../07-11-2013** εγγράφου του Πταισματοδικείου Βέροιας, με συνημμένη την με αριθμό **../...** προκαταρκτική δικογραφία και την ταυτάριθμη παραγγελία της Εισαγγελέως Βέροιας για τη διερεύνηση φορολογικών αδικημάτων από Αγρότες Ειδικού Καθεστώτος, εκδόθηκε η με αρ. **../0/.../19-12-2013** εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

Βέροιας και διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό για τις χρήσεις 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012, από τον οποίο προέκυψαν παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορους αγρότες ειδικού καθεστώτος και καταλογίστηκαν τα σχετικά πρόστιμα.

Στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμό .../0/.../22-11-2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καθώς προέκυψαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία από το με αριθμό Πρωτ. .../17-07-2018 έγγραφο της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Βέροιας και τις εκθέσεις ελέγχου της ΔΟ.Υ Βέροιας, οι οποίες αφορούν σε διάφορους αγρότες ειδικού καθεστώτος λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του προσφεύγοντος συνεταιρισμού για αγορές αγροτικών προϊόντων. Ο έλεγχος, αποδεχόμενος τα αποτελέσματα των ως άνω αναφερόμενων εκθέσεων ελέγχου, προέβη σε καταλογισμό των παραβάσεων έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις 2007 έως και 2012

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

- Ο έλεγχος υποστηρίζει ότι προέκυψαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία χωρίς να τα αναφέρει, ενώ αυτά εμπεριέχονται ήδη στη με αριθμό ... προκαταρκτική δικογραφία που έλαβε η Δ.Ο.Υ. Βέροιας με το υπ' αριθμό πρωτ. .../07-11-2013 έγγραφο του Πταισματοδικείου Βέροιας. Επικαλείται την απόφαση 2934/2017 του ΣτΕ.
- Η Δ.Ο.Υ. Βέροιας παρέλαβε από το Πταισματοδικείο Βέροιας τα επίδικα στοιχεία, που προηγούμενα είχαν κατασχεθεί παράνομα από τους εκδότες τους, χωρίς να έχει συντάξει η ίδια έκθεση κατάσχεσής τους.
- Αναληθής ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι δεν προσκομίστηκαν βιβλία και στοιχεία, ενώ αυτά περιήλθαν στη Δ.Ο.Υ. μέσω της προκαταρκτικής δικογραφίας του Πταισματοδικείου Βέροιας.
- Με τη με αρ. πρωτ. .../9-10-2015 αίτησή του ζήτησε από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας αντίγραφο της δικογραφίας της Εισαγγελίας Βέροιας η οποία δεν του χορηγήθηκε.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων και παραγραφής των χρήσεων.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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 στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«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. [...]»

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την 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:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν 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. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. 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 την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ. .../0/.../22-11-2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Βέροιας εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμό πρωτ. ../17-07-2018 εγγράφου της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Βέροιας που επαναδιαβίβασε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. (σχετ. η με αριθμό ... προκαταρκτική δικογραφία και η ταυτάριθμη παραγγελία της Εισαγγελέως Βέροιας για τη διερεύνηση φορολογικών αδικημάτων αγροτών ειδικού καθεστώτος και των Α.Σ. ... «...», Α.Σ.Ο. ... «...» και»), αλλά και των κατωτέρω εκθέσεων ελέγχου των αγροτών ειδικού καθεστώτος :

[illegible]

εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά αγροτικών προϊόντων από αγρότες ειδικού καθεστώτος.

Επειδή οι ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου των ληπτών των εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να επεκτείνουν το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία, καθόσον άνευ των πορισμάτων τους δεν ήταν δυνατή η κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης. Η δικογραφία που διαβιβάστηκε είχε μεγάλο όγκο κατασχεμένων στοιχείων, τα οποία δεν προδίκαζαν όμως από μόνα τους την εικονικότητα των στοιχείων που εξέδωσε ο προσφεύγων συνεταιρισμός, πριν συσχετιστούν με τους ελέγχους των αγροτών ειδικού καθεστώτος που φέρονταν να πωλούν την παραγωγή τους στο συνεταιρισμό. Η τελική κρίση της φορολογικής αρχής περί της ύπαρξης ή μη της ως άνω παράβασης στηρίζεται στις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. των αγροτών, οι οποίες περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, συγκρίσεις και πορίσματα σχετικά με την ποσότητα των αγροτικών προϊόντων που είχαν τη δυνατότητα να παράξουν με βάση τη δηλούμενη καλλιεργήσιμη έκταση, επαληθεύσεις που κρίνονται αναγκαίες για τη στοιχειοθέτηση της παράβασης. Ακολουθώς, νομιμοποιείται η Δ.Ο.Υ. Βέροιας να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου για τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό - εκδότη των στοιχείων εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων βάσει των ανωτέρω εκθέσεων ελέγχου. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού ότι το με αριθμό πρωτ. ../17-07-2018 έγγραφο της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Βέροιας και οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου των ληπτών δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, καθώς η φορολογική αρχή είχε λάβει γνώση περί της ύπαρξης εικονικών φορολογικών στοιχείων ήδη από το 2013, βάσει του με υπ' αριθμό πρωτ. ../07-11-2013 εγγράφου του Πταισματοδικείου Βέροιας και τη συνημμένη σε αυτό με αριθμό ... προκαταρκτική δικογραφία, τυγχάνει απορριπτέος, καθόσον αμφότερα τα ως άνω στοιχεία αποτελούν παραίνεση για τη διενέργεια ελέγχου και ο έλεγχος ως προς τους λήπτες και παραγωγούς των προϊόντων δεν είχε ολοκληρωθεί.

Επειδή ωστόσο, για τη χρήση 2011, οι εκθέσεις ελέγχου που αφορούν σε ελέγχους των αγροτών ειδικού καθεστώτος, του με ΑΦΜ του με ΑΦΜ και του με ΑΦΜ, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, καθώς τα πορίσματά τους περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας εντός πενταετίας από το τέλος του έτους για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους, ήτοι στις 30/11/2017, στις 7/3/2017 και στις 6/6/2017 αντίστοιχα,

ημερομηνίες σύνταξης των σχετικών εκθέσεων ελέγχου και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή κυρώσεων, ως προς τις παραβάσεις που αφορούν στην παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τους εν λόγω αγρότες, έχει παραγραφεί. Επομένως η με αριθμό .../27-12-2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης 2011 θα πρέπει να τροποποιηθεί με την αφαίρεση των σχετικών καταλογισθέντων ποσών, ως ακολούθως:

Α) Για το του με ΑΦΜ, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό η παράβαση της έκδοσης της εικονικής εκκαθάρισης αξίας 7.208,62 € (αρ. ../31-12-2011) και της μερικώς εικονικής εκκαθάρισης αξίας 30.263,51 € με εικονική αξία 23.129,20 € (αρ. ../31-10-2011). Αφαιρούμενο ποσό καταλογισμού : $(7.208,62 + 23.129,20) \times 40\% = 12.135,13 \text{ €}$

Β) Για την του με ΑΦΜ, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό η παράβαση της έκδοσης εικονικών εκκαθαρίσεων αξίας 20.885,51 € (αρ. ../31-10-2011 & ../31-12-2011). Αφαιρούμενο ποσό καταλογισμού : $20.885,51 \times 40\% = 8.354,20 \text{ €}$

Γ) Για τη του με ΑΦΜ, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό η παράβαση της έκδοσης εικονικών εκκαθαρίσεων αξίας 25.341,77 € (αρ. ../31-10-2011 & ../31-12-2011). Αφαιρούμενο ποσό καταλογισμού : $25.341,77 \times 40\% = 10.136,71 \text{ €}$

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης από τον έλεγχο.

Επειδή εν προκειμένω, τα κατασχεμένα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος συνεταιρισμού διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας από το Πταισματοδικείο Βέροιας. Ειδικότερα, η κατάσχεσή τους έγινε από αστυνομικούς του Τμήματος Ασφαλείας Έδεσσας και διαβιβάστηκαν περαιτέρω στον Εισαγγελέα Πρωτοδικών Βέροιας με το με αρ. πρωτ. ... έγγραφο και τη σχετική Δικογραφία. Το πιθανό γεγονός της παράνομης κατάσχεσης στοιχείων από το Αστυνομικό Τμήμα για λογαριασμό του Πρωτοδικείου Βέροιας δεν έγκειται στη δικαιοδοσία ελέγχου της φορολογικής αρχής. Ορθώς δεν συντάχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας έκθεση κατάσχεσης των επίδικων στοιχείων, εφόσον η κατάσχεση τους έγινε από άλλη Υπηρεσία (Τ.Α. Βέροιας), ύστερα μάλιστα από εισαγγελική παραγγελία.(Βλ. σχετικά 1426/2000 ΣτΕ) και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι αναληθώς ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, καθώς αυτά περιήλθαν στη Δ.Ο.Υ. μέσω της προκαταρκτικής δικογραφίας του Πταισματοδικείου Βέροιας

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους 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 άρθρο 14 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι : «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι στα κατασχεμένα στοιχεία, που έχει η Δ.Ο.Υ. Βέροιας στη διάθεσή της, δεν περιλαμβάνονται τα τηρηθέντα βιβλία του προσφεύγοντος, πλην μίας χρήσης, ούτε όλα τα στοιχεία που εξέδωσε. Επιπλέον δεν περιλαμβάνονται τα βιβλία του Διοικητικού Συμβουλίου και της Γενικής Συνέλευσης του συνεταιρισμού. Ως εκ τούτου, όφειλε ο προσφεύγων να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων, βάσει της με αρ. πρωτ. .../26-11-2018 πρόσκλησης των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ., πλην όμως δεν τα προσκόμισε ισχυριζόμενος πως τα πάντα κατασχέθηκαν.

Σχετικά με τον τελευταίο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν του χορηγήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. αντίγραφο της δικογραφίας της Εισαγγελίας Βέροιας, παραπέμπουμε στο με αρ. πρωτ. .../12-10-2015 απαντητικό έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καθώς και στο με αρ. πρωτ. .../12-10-2015 έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκε το σχετικό αίτημα στο Πταισματοδικείο Βέροιας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του υπό εκκαθάριση «. «..»», ΑΦΜ .. ως ακολούθως :

1) τη **μερική αποδοχή** και την **τροποποίηση** της με αριθμό **.../27-12-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης **2011** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

2) την **απόρριψη** και την **επικύρωση** : α) της **../27-12-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης **2007**, β) της με αριθμό **../27-12-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης **2008**, γ) της με αριθμό **../27-12-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης **2009**, δ) της με αριθμό **../27-12-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης **2010** και ε) της με αριθμό **../27-12-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης **2012** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2007

Η με αριθμό **.../27-12-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας

Ποσό καταλογισμού : **98.391,20 €**

Χρήση 2008

Η με αριθμό **.../27-12-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας

Ποσό καταλογισμού : **30.431,72 €**

Χρήση 2009

Η με αριθμό **../27-12-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας

Ποσό καταλογισμού : **72.831,84 €**

Χρήση 2010

Η με αριθμό **.../27-12-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας

Ποσό καταλογισμού : **126.436,84 €**

Χρήση 2011

Η με αριθμό **../27-12-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

α) Εξέδωσε είκοσι τέσσερα (24) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (εκκαθαρίσεις) συνολικής καθαρής αξίας 283.205,16 € που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3β' του Ν. 4337/2015 ($283.205,16 \text{ €} \times 40\% = 113.282,06 \text{ €}$).

β) Εξέδωσε δύο (2) μερικώς εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (εκκαθάριση), συνολικής καθαρής αξίας 17.493,88 €, με προσδιορισμένη εικονική αξία 33.477,75 € που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3β' του Ν. 4337/2015 ($10.348,55 \text{ €} \times 40\% = 4.139,42 \text{ €}$).

Ποσό καταλογισμού : **117.421,48 €**

Χρήση 2012

Η με αριθμό **../27-12-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας

Ποσό καταλογισμού : **8.778,48 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

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.