



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-05-2020
Αριθμός Απόφασης: 862

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.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 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με έδρα στην περιφερειακή οδό, Τ.Κ., κατά της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.
8. Την Ε 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του 6^{ου} αρ. της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α' 75).

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα παρακάτω πληροφοριακά δελτία:

- 1) Το με αρ. πρωτ. /08.07.2015 (έγινε εισερχόμενο με το με αριθ. πρωτ. /14.07.2015) πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. με το οποίο διαβιβάστηκε η από **24.12.2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.** σύμφωνα με την οποία, κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στον αγρότη ειδικού καθεστώτος, για τις χρήσεις από 2004 έως 2012, η ως άνω επιχείρηση έλαβε **εικονικά** φορολογικά στοιχεία από διάφορους εκδότες ανάμεσα στους οποίους είναι και ο αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ.
- 2) Το με αρ. πρωτ. (έγινε εισερχόμενο με το με αριθ. πρωτ. /09.09.2019) πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. με το οποίο διαβιβάστηκαν τα παρακάτω:
 - α) η από **25.06.2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.** σύμφωνα με την οποία, κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στην αγρότισσα ειδικού καθεστώτος **Α.Φ.Μ.**, για τις χρήσεις από 2005 έως 2011, η ως άνω επιχείρηση έλαβε **εικονικά** φορολογικά στοιχεία από διάφορους εκδότες ανάμεσα στους οποίους είναι και ο αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ.
 - β) η από **24.10.2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.** σύμφωνα με την οποία, κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στην αγρότισσα ειδικού καθεστώτος **Α.Φ.Μ.**, για τη χρήση 2008, η ως άνω επιχείρηση έλαβε **εικονικά** φορολογικά στοιχεία από διάφορους εκδότες ανάμεσα στους οποίους είναι και ο αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ.
 - γ) η από **05.11.2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.** σύμφωνα με την οποία, κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στην αγρότισσα ειδικού καθεστώτος, για τις χρήσεις από 2004 έως 2012, η ως άνω επιχείρηση έλαβε **εικονικά** φορολογικά στοιχεία από

διάφορους εκδότες ανάμεσα στους οποίους είναι και ο
αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν των νέων αυτών στοιχείων εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. η με αρ./18-9-2019, εντολή ελέγχου, στον προσφεύγοντα αγροτικό συνεταιρισμό, περί διενέργειας μερικού ελέγχου για την ορθή τήρηση των διατάξεων του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92).

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με δέκα χιλιάδες εξακόσια ενενήντα οχτώ ευρώ και σαράντα δύο λεπτά, (10.698,42€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

Εξέδωσε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 26.746,05€ χωρίς ΦΠΑ προς τους αγρότες ειδικού καθεστώτος, που αναφέρονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα, στη χρήση 2008, τα οποία κρίνονται εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§6 του Π.Δ. 186/92 περί ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 66 του ν. 4174/2013 που επισύρουν τις κυρώσεις του αρ. 7 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015. Τα φορολογικά στοιχεία απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	ΚΩΔ. ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΚΑΙ ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΒΣ	ΛΗΠΤΗΣ
1	5503	../31.12.2008	5.264,00	5.264,00 X 40%	2.105,60	
2	5503	../31.12.2008	9.080,05	9.080,05 X 40%	3.632,02	
3	5503	../31.12.2008	6.372,00	6.372,00 X 40%	2.548,80	
4	5503	../31.12.2008	3.312,00	3.312,00 X 40%	1.324,80	
5	5503	../31.12.2008	2.718,00	2.718,00 X 40%	1.087,20	
			26.746,05		10.698,42	

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/09-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμων για τη χρήση 2008 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

2. Εσφαλμένα, αναπόδεικτα και παντελώς αναιτιολόγητα ο έλεγχος θεωρεί εικονικές τις συναλλαγές, καθόσον πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές και όχι εικονικές.
3. Επικουρικά να ληφθεί υπόψη η καλή πίστη κατά τη λήψη των εικονικών.
4. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης τους, διότι η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τα έγγραφα που της χορήγησε το Πταισματοδικείο, τα οποία είχαν κατασχεθεί παράνομα, χωρίς να έχει συντάξει η ίδια κατά την παραλαβή τους, έκθεση κατάσχεσής τους.
5. Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της εμπιστοσύνης του πολίτη στη φορολογική αρχή, όπως και τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας και το αρ. 6 της ΕΣΔΑ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*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, 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, στις παρ. **1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994** (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. **6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-122006)** και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από **22/12/2006 και μετά**) 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, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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.....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού Φύλλου ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρο 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων...Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Επειδή, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. 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, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008) έχει υποβληθεί η αριθμ. καταχ. .../30-06-2010 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για την οποία επιβλήθηκε και πρόστιμο εκπρόθεσμης δήλωσης (ΑΤΒ) ύψους 120,00€.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα περαίωσε την επίμαχη χρήση 2008 (οικ.2009), με την αποδοχή και εξόφληση του υπ' αριθ./04-11-2010, εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010, που εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, συνολικού ποσού 3.974,58€.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, η έκδοση των πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, καθαρής αξίας 26.746,05€ άνευ Φ.Π.Α. στη χρήση 2008, από τον προσφεύγοντα, περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ., κατόπιν των με αρ. πρωτ. και Πληροφοριακών Δελτίων με τις συνημμένες εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., τα οποία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μετά το 5^ο έτος της κανονικής παραγραφής και αφού είχε προηγηθεί η έκδοση, αποδοχή και εξόφληση σημειώματος περαίωσης του ν. 3888/2010 (σχετ. το με αριθ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης) και επομένως αποτελεί **συμπληρωματικό στοιχείο** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και άρθρο 68 παρ.2 περ, α' του Ν.2238/1994, ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής σε δεκαετία και ως εκ τούτων, **δεν έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.**

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*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. 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, στο άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «9. 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, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 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 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, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στις διατάξεις του 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 ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν

εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν ήδη κριθεί ως ανύπαρκτες στο σύνολο τους από προηγούμενους ελεγχους που έχουν πραγματοποιηθεί και ολοκληρωθεί από τη Δ.Ο.Υ. για τους λήπτες – αγρότες ειδικού καθεστώτος.

Συγκεκριμένα έχουν συνταχθεί από τη Δ.Ο.Υ. οι παρακάτω εκθέσεις:

- 1) Η από 24/12/2014 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. για τον λήπτη – αγρότη ειδικού καθεστώτος,
- 2) Η από 25/06/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. για την λήπτρια – αγρότισσα ειδικού καθεστώτος,
- 3) Η από 24/10/2018 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. για την λήπτρια – αγρότισσα ειδικού καθεστώτος,
- 4) Η από 05/11/2018 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. για την λήπτρια – αγρότισσα ειδικού καθεστώτος

και έχουν εκδοθεί οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου.

Οι εν λόγω εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν Δημόσιο έγγραφο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, γεγονός που σημαίνει ότι αποδεικνύονται πλήρως τα όσα αναγράφονται σε αυτές.

Σύμφωνα με τα πορίσματα των ανωτέρω εκθέσεων της Δ.Ο.Υ., τα οποία προέκυψαν μετά από πλήρεις και εμπεριστατωμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι ελεγχόμενοι αγρότες δεν είχαν τη δυνατότητα της παραγωγής και της πώλησης των αγροτικών προϊόντων που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ο προσφεύγων συνεταιρισμός δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και τα εκδοθέντα στοιχεία που αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο, όπως επίσης και άλλα σημαντικά και απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία, προκειμένου να εξακριβωθεί η νομιμότητα των συναλλαγών όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, ήτοι φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή σχετικά έγγραφα εξόφλησης της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από 03/12/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στον, ο οποίος είναι ο εκδότης, δε δύναται να τεθεί θέμα καλής πίστης όσον αφορά τη λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Όσον αφορά τους λήπτες – αγρότες ειδικού καθεστώτος, ο έλεγχος για αυτούς διενεργήθηκε σε προγενέστερο χρόνο από την Δ.Ο.Υ. Η Δ.Ο.Υ. στηρίχθηκε στα πορίσματα του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ., καθόσον ο ελεγχόμενος συνεταιρισμός δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί παράνομης κατάσχεσης εγγράφων από το πταισματοδικείο Βέροιας είναι αβάσιμος και αναπτόδεικτος και ουδόλως αφορά την προσβαλλόμενη πράξη, πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης καθιέρωσε ένα σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των επιβαλλομένων φόρων και προστίμων, δομημένο κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, ανταποκρινόμενο στα δεδομένα της κοινής πείρας και διαπνεόμενο από τις επιταγές της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ της καταλογιζόμενης παραβάσεως και της επιβαλλομένης κυρώσεως, όσον και εκείνης της επιείκειας της διοικητικής δράσεως, σε συνάρτηση πάντοτε με τη συνταγματικώς επιτασσόμενη αποστολή του φορολογικού νομοθέτου για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Η επιβολή των κυρώσεων υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις, αποβλέπουσα στον προαναφερόμενο σκοπό της περιστολής της φοροδιαφυγής, δεν αντίκειται σε καμία συνταγματική διάταξη και δεν παραβιάζει τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και παροχής εννόμου προστασίας. Ο φορολογικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίζει κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο αντικειμενικά συστήματα επιβολής κυρίων φόρων (κατ' ακολουθίαν δε και προσθέτου φόρου, προσαυξήσεων, προστίμων κλπ) προς σύλληψη της αποκρουβόμενης φορολογητέας ύλης, χωρίς να θεωρείται ότι παραβιάζονται οι διατάξεις του Συντάγματος ή του Κοινοτικού δικαίου (βλ. ΣτΕ 1402, 2938/2005, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου ΣτΕ 2779/1994, ΣτΕ 460/1995).

Επιπλέον, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλώς το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, ήτοι τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, ο αντικειμενικός τρόπος υπολογισμού των προστίμων καθιερώθηκε προκειμένου να έχουν τη δυνατότητα οι φορολογούμενοι να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση του ΚΒΣ. Ένα νομοθετικό πλαίσιο το οποίο αντικειμενικοποιεί και εκλογικεύει τα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κώδικα, στοχεύει να επανορθώσει, τα προβλήματα και τις ανισότητες που είχαν ανακύψει κατά την εφαρμογή προγενέστερων καθεστώτων, υπό την ισχύ των οποίων σε ορισμένες περιπτώσεις (αυτοτελείς παραβάσεις, παραβάσεις για χρήση πλαστών ή εικονικών στοιχείων), λόγω της ανελαστικότητας των διατάξεων και της υποκειμενικής υπερεκτίμησης των παραβάσεων, οι φορολογικές αρχές οδηγούνταν στην επιβολή υπερβολικών προστίμων.

Επειδή, εξάλλου, κάτι τέτοιο δεν αντιβαίνει ούτε στο Σύνταγμα, ούτε στην ΕΣΔΑ, δεδομένου ότι καμία συνταγματική υποχρέωση δεν βαρύνει τον κοινό νομοθέτη να θεσπίζει οπωσδήποτε σύστημα επιβολής προστίμου με μεγάλο εύρος διακύμανσης, με αντίστοιχο πλαίσιο διακριτικής ευχέρειας του ελέγχοντος διοικητικού οργάνου-κατ' επέκταση και του δικαστή. Αρκεί, βέβαια, από την άλλη πλευρά, ο κοινός νομοθέτης να μην υιοθετεί ένα μονοδιάστατο και άκαμπτο σύστημα, που θα παραβίαζε την αρχή της αναλογικότητας.

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.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Με την αριθμ. Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 : 10.698,42€

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.