



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/5/2019

Αριθμός απόφασης : 1326

**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 του, ΑΦΜ, κατοίκου του Δήμου του Νομού, Τ.Κ., κατά της με αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 και της με αρ./2018 οριστικής πράξης προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 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 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 αριθμό/2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος 27.885,06 € πλέον προσαυξήσεων 29.728,21 €, συνολικού ποσού **57.613,27 €**.

2. Με την με αρ./2018 οριστική πράξη προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017, πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. 29.728,21 €, ως υποκρυπτόμενος στη λήψη παράνομων επιστροφών Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος, ήτοι ποσό $29.728,21 \times 50\% = 14.864,10 \text{ €}$.

Δυνάμει της με αρ./.../...../2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με υπ' αριθμό πρωτ./2013 εγγράφου του Πταισματοδικείου Βέροιας, με συνημμένη την με αριθμό/..... προκαταρκτική δικογραφία και την ταυτάριμη παραγγελία της Εισαγγελέως Βέροιας για τη διερεύνηση φορολογικών αδικημάτων από Αγρότες Ειδικού Καθεστώτος, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα αγρότη ειδικού καθεστώτος.

Συγκεκριμένα, ο «.....» υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. Νάουσας αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος για τις χρήσεις 2007 -2012. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στους ανωτέρω αγρότες, κατ' εντολή της Εισαγγελέως Βέροιας, προέκυψε ότι η επιστροφή Φ.Π.Α. των αγροτών ειδικού καθεστώτος έγινε βάσει εικονικών ως προς τη συναλλαγή στοιχείων αγοράς αγροτικών προϊόντων που εξέδωσε ο, καθώς οι αγρότες αυτοί δεν μπορούσαν να δικαιολογήσουν την παραγωγή των αγροτικών αυτών προϊόντων και ως εκ τούτου καταλογίστηκε στους ανωτέρω αγρότες ειδικού καθεστώτος, που φέρονται να συναλλάχθηκαν με τον ως άνω συνεταιρισμό ή έλαβαν παράνομη επιστροφή Φ.Π.Α. μέσω αιτήσεων του συνεταιρισμού, ο Φ.Π.Α. που επιστράφηκε παράνομα και τα αντίστοιχα πρόστιμα Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/97) και Κ.Β.Σ. για τη λήψη των εικονικών στοιχείων για τις χρήσεις 2004 έως και 2012.

Μεταξύ των αγροτών που έλαβαν επιστροφή Φ.Π.Α. παρανόμως, ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος, με την ιδιότητα του ως αγρότη ειδικού καθεστώτος, έλαβε στις χρήσεις 2002 -2011 τριάντα

(30) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία και εννέα (9) μερικώς εικονικά στοιχεία ως ακολούθως :

ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ ΣΤΟΙΧΕΙΑ που χρησιμοποιήθηκαν για επιστροφή Φ.Π.Α.			
α/α	Φορολογικό στοιχείο	Εκδότης	Αξία
1	/2003	.....	11.449,60€
2	EKK. ....../2004	.....	1.370,54€
3	EKK. ....../2004	.....	8.728,27€
4	EKK. ....../2004	.....	144,65€
5	EKK. ....../2004	.....	1.822,50€
6	EKK. ....../2004	.....	423,72€
7	EKK. ....../2004	.....	861,50€
8	EKK. ....../2004	.....	2.508,48€
9	EKK. ....../2004	.....	2.864,62€
10	EKK. ....../2004	.....	6.566,96€
11	EKK. ....../2004	.....	305,80€
12	EKK. ....../2004	.....	443,28€
13	EKK. ....../2004	.....	1.715,75€
14	EKK. ....../2005	.....	39.009,50€
15	EKK. ....../2005	.....	469,50€
16	EKK. ....../2005	.....	10.352,36€
17	EKK. ....../2006	.....	13.526,50€
18	EKK. ....../2007	.....	35.357,60€
19	EKK. ....../2008	.....	6.541,50€

			
20	ΤΑΔΑ ...../2008	..... .....	3.720,00€
21	ΤΑΔΑ ...../2008	..... .....	3.063,60€
22	ΤΑΔΑ ...../2008	..... .....	3.080,00€
23	ΤΑΔΑ ...../2008	..... .....	4.294,70€
24	/2009	..... .....	1.764,00€
25	/2009	..... .....	1.218,00€
26	ΕΚΚ. ....../2010	..... .....	27.921,60€
27	ΕΚΚ. ....../2010	..... .....	7.743,42€
28	ΕΚΚ. ....../2011	..... .....	7.645,55€
29	ΕΚΚ. ....../2011	..... .....	32.130,25€
30	ΕΚΚ. ....../2011	..... .....	22.431,24€

ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ που χρησιμοποιήθηκαν για επιστροφή Φ.Π.Α.				
α/α	Φορολογικό στοιχείο	Εκδότης	Συνολική αξία	Εικονική αξία
1	/2002	.....	51.264,55€	Δεν προσδιορίζεται
2	/2003	.....	27.207,40€	Δεν προσδιορίζεται
3	ΕΚΚ. ....../2004	.....	16.560,67€	Δεν προσδιορίζεται
4	ΕΚΚ. ....../2005	.....	47.354,00€	Δεν προσδιορίζεται
5	ΕΚΚ. ....../2005	.....	23.019,99€	Δεν προσδιορίζεται
6	ΕΚΚ. ....../2009	.....	31.060,46€	Δεν προσδιορίζεται
7	ΕΚΚ. ....../2010	.....	16.576,70€	11.823,50€

8	EKK. ....../2010	.....	11.682,00€	Δεν προσδιορίζεται
9	EKK. ....../2011	.....	11.126,25€	9.492,45€

Για τις παραπάνω χρήσεις 2002 έως 2011 όμως, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΠΟΛ. 1154/04-10-2017, ΠΟΛ. 1191/01-12-2017, ΠΟΛ. 1192/01-12-2017, ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 και ΠΟΛ. 1208/20-12-2017, ο έλεγχος δεν μπορεί να προβεί σε έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., λόγω παραγραφής.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη την από 22-10-2018 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και την από 22-10-2018 Έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βέροιας που συντάχθηκε για την επιχείρηση του με ΑΦΜ, αγρότη ειδικού καθεστώτος, την από 17-10-2018 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και την από 17-10-2018 Έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βέροιας που συντάχθηκε για την επιχείρηση του με ΑΦΜ, αγρότη ειδικού καθεστώτος, την από 04-12-2018 Έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βέροιας που συντάχθηκε για την επιχείρηση του με ΑΦΜ, αγρότη ειδικού καθεστώτος, την από 05-11-2018 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και την από 05-11-2018 Έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βέροιας που συντάχθηκε για την επιχείρηση του με ΑΦΜ, αγρότη ειδικού καθεστώτος, την από 31-10-2018 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και την από 31-10-2018 Έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βέροιας που συντάχθηκε για την επιχείρηση του με ΑΦΜ, αγρότη ειδικού καθεστώτος, την από 31-10-2018 Έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βέροιας που συντάχθηκε για την επιχείρηση του με ΑΦΜ, αγρότη ειδικού καθεστώτος, την από 12-11-2018 Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Βέροιας που συντάχθηκε για την επιχείρηση του με ΑΦΜ, αγρότη ειδικού καθεστώτος και την από 12-11-2018 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και την από 12-11-2018 Έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βέροιας που συντάχθηκε για την επιχείρηση του με ΑΦΜ, αγρότη ειδικού καθεστώτος, προέβη σε καταλογισμό του Φ.Π.Α. που επιστράφηκε παράνομα στους ανωτέρω αγρότες, αλλά και σε καταλογισμό προστίμου Φ.Π.Α. για την χρήση 2011 στον προσφεύγοντα, διότι με την ιδιότητά του, ως πρόεδρος του Δ.Σ. του «.....» το διάστημα από 08-12-2011 έως 27-01-2013, υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. Νάουσας αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος – μέσω του – βάσει εικονικών ως προς τη συναλλαγή στοιχείων αγοράς αγροτικών προϊόντων από πρόσωπα που δεν μπορούσαν να δικαιολογήσουν την παραγωγή των αγροτικών προϊόντων και στη συνέχεια διαχειρίστηκε το ποσό της επιστροφής, καθώς η επιστροφή των χρημάτων του Φ.Π.Α. δεν πιστωνόταν απευθείας στους αγρότες, αλλά στο φορέα που υπέβαλλε την αίτηση. Συνεπώς, για

τους λόγους αυτούς ο έλεγχος θεωρεί τον προσφεύγοντα ως πραγματικό υπόχρεο που υποκρύπτεται στη λήψη του παράνομου Φ.Π.Α..

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

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. στη χρήση 2011. Η καταλογιστική πράξη του Φ.Π.Α. προέκυψε κατόπιν ελεγκτικών ενεργειών, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με αφορμή εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α. αγροτών για τους οποίους οι χρήσεις έχουν παραγραφεί και δεν τους έχουν βεβαιωθεί πρόστιμα.
- Η αρχική εντολή ελέγχου δεν ολοκληρώθηκε λόγω αμέλειας της φορολογικής υπηρεσίας με αποτέλεσμα την έκδοση δεύτερης εντολής ελέγχου μετά από διάστημα 3 χρόνων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 25 του Κ.Φ.Δ..
- Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων – αναπόδεικτη η παράβαση, επικαλείται καλή πίστη ως προς τον εκδότη – αοριστία των εκθέσεων ελέγχου. Μη διαπίστωση της παράβασης από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του.
- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - 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.
- Νομική πλημμέλεια της πράξης. Δεν προσδιορίστηκαν αυτοτελώς οι εισροές της επιχείρησής του κατά την ελεγχόμενη χρήση.
- Παραβίαση των αρχών Δημοσίου Δικαίου, της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας και του άρθρου 6 του ΕΣΔΑ σχετικά με τις προσαυξήσεις και την επιβολή του προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της χρήσης 2011.

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, με τις διατάξεις του [άρθρου 57](#) του ν.2859/2000 ρυθμίζονται τα θέματα που αφορούν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του ΦΠΑ, καθώς και το χρόνο παραγραφής των χρεών που βεβαιώνονται σε βάρος των υπόχρεων σύμφωνα με το οποίο ορίζεται

ότι: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

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».

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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά στον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 40 του Ν.3220/2004 «3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη».

Επειδή στην ΠΟΛ 1506/2007 «Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων» διευκρινίζονται τα εξής :

«5. Εικονική επιχείρηση -κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο:

Αναφορικά με την εικονική επιχείρηση και τις κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο πρόσωπο, τέθηκε σχετικό ερώτημα στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), σε βάρος ποίου θα γίνει ο καταλογισμός των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχείρησης, σε περίπτωση εικονικότητας του προσώπου που φέρεται ως φορέας της επιχείρησης. Το Ν.Σ.Κ. εξέδωσε την αριθ. 84/1999 Γνωμοδότησή του, που κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο [ΠΟΛ. 1093/16.04.1999](#), και η οποία αποτέλεσε περαιτέρω αιτία για νομοθετική ρύθμιση του ανωτέρω θέματος. Έτσι ρητά πλέον ορίζεται με τις διατάξεις των [παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 40 του Ν. 3220/2004](#) (ΦΕΚ Α'15/28.1.2004), ότι:

«Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, **εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν** ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού (28 Ιανουαρίου 2004), για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση».

Με βάση τα παραπάνω και για τις περιπτώσεις που συντρέχει εφαρμογή των [άρθρων 14 του Ν. 2523/1997](#) για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, η προβλεπόμενη Ειδική Έκθεση Ελέγχου συντάσσεται σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται, ως πράγματι ασκών τη δραστηριότητα της επιχείρησης και όχι σε βάρος του φερόμενου εκδότη **που αποδεικνύει** ότι είναι παντελώς αμέτοχος με τη συναλλαγή.

Σε σχέση με τα προαναφερόμενα σημειώνεται ότι **στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται ότι ο φερόμενος εκδότης δεν είναι παντελώς αμέτοχος με τις συγκεκριμένες συναλλαγές, οι φορολογικές και λοιπές κυρώσεις επιβάλλονται αυτοτελώς και παράλληλα τόσο στο φερόμενο εκδότη, όσο και στον υποκρυπτόμενο, ο οποίος ασκεί πράγματι την επιχείρηση (**[Σ.Τ.Ε. 3446/2000](#) και 4347/2001)**».**

Επειδή με την Γνωμοδότηση ΝΣΚ αρ. 525/2012 κρίθηκε ομόφωνα ότι κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του ν.[3220/2004](#), στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως

φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται, όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Περαιτέρω με την με αρ. 275/2016 Γνωμοδότηση, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α΄ Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε, ομόφωνα, ότι σε περίπτωση ύπαρξης βεβαιωμένης ληξιπρόθεσμης οφειλής σε βάρος εικονικής επιχείρησης, οι πραγματικοί υπόχρεοι που υποκρύπτονται δεν έχουν την ιδιότητα των συνυπόχρεων κατά την έννοια του [άρθρου 82 παρ.1 εδ. α΄ του Ν.Δ. 356/1974](#), διότι ευθύνονται ανεξαρτήτως από τα φαινόμενα πρόσωπα (εκείνα που εικονικά φέρονται ότι ασκούν την επιχείρηση) και κατά συνέπεια λαμβάνονται σε βάρος τους όλα τα προβλεπόμενα διοικητικά, ασφαλιστικά, αναγκαστικά και λοιπά μέτρα είσπραξης, αφού συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου όπου θα καταλογιστούν οι ανάλογες κυρώσεις και σ' αυτούς με την έκδοση ιδιαίτερης πράξης, βάσει της οποίας διενεργείται ξεχωριστή βεβαίωση.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι σε ότι αφορά τον καταλογισμό φόρων και κυρώσεων στον υποκρυπτόμενο, το θέμα της παραγραφής εξετάζεται αυτοτελώς και δεν σχετίζεται με τις υποχρεώσεις των προσώπων που φέρονται ότι ασκούν την επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι εφόσον η χρήση έχει παραγραφεί για τους αγρότες ειδικού καθεστώτος, παραγράφεται και για τον ίδιο, τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων, ως υποκρυπτόμενος, εξέδωσε, μέσω του, προς διάφορους αγρότες ειδικού καθεστώτος εικονικά φορολογικά στοιχεία αγοράς αγροτικών προϊόντων και αιτήθηκε παρανόμως την επιστροφή Φ.Π.Α., βάσει των εικονικών αυτών στοιχείων, ενώ δεν υπέβαλλε εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2011 για την άσκηση των ανωτέρω δραστηριοτήτων του και συνεπώς για την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 α΄ του Ν.2859/2000 περί δεκαετούς παραγραφής.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης των διατάξεων του άρθρου 25 του ΚΦΔ σχετικά με τις εντολές ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν.4174/2014 «4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση εκδόθηκε η με αρ./.../...../2013 εντολή ελέγχου κατόπιν του με υπ' αριθμό πρωτ./2013 εγγράφου του Πταισματοδικείου Βέροιας. Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας διακόπηκε καθόσον η τελική κρίση της φορολογικής αρχής περί της ύπαρξης ή μη της παράβασης της εικονικότητας των στοιχείων που εξέδωσε ο προσφεύγων, ως υποκρυπτόμενος, 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. Ακολούθως, ο έλεγχος εξέδωσε την με αρ./.../...../2016 εντολή ελέγχου εφόσον μπορούσε 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.

Ωστόσο, ανεξάρτητα από το αν με την έκδοση των οικείων εντολών τηρήθηκαν ή όχι επακριβώς οι διατάξεις που ορίζουν τη διαδικασία και τη διάρκεια των παρατάσεων του φορολογικού ελέγχου, ο προσφεύγων δεν επικαλείται βλάβη που να συναρτάται με την πλημμέλεια της διαδικασίας αυτής και που να μην μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως αξιώνει η διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β' του Κ.Δ.Δ., δεδομένου ότι από κανένα στοιχείο δεν διαφαίνεται πως το γεγονός της έκδοσης δεύτερης εντολής ελέγχου είχε επίπτωση στην άσκηση των δικαιωμάτων του κατά τη διαδικασία του ελέγχου, ή είναι αυτό που προκάλεσε την έκδοση των πράξεων με το συγκεκριμένο περιεχόμενο. Άλλωστε, τα πορίσματα του ελέγχου και οι βάσει αυτού εκδοθείσες πράξεις δεν συνδέονται με οποιαδήποτε παρατυπία στο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, ο μερικός φορολογικός έλεγχος ολοκληρώθηκε σε εύλογο χρόνο και η έκδοση των εντολών σε διάστημα τριών χρόνων είναι δικαιολογημένες, ενόψει κυρίως της δυσκολίας της υπόθεσης λόγω των πολλών πληροφοριακών δελτίων, που αφορούν στην έκδοση από τον προσφεύγοντα, ως υποκρυπτόμενου, εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ το γεγονός ότι δεν αναφέρεται ρητά στις εντολές η συνδρομή των «εξαιρετικών περιπτώσεων», ως δικαιολογητικού λόγου παράτασης της διάρκειας – συνέχισης του ελέγχου δεν καθιστά τις εντολές αυτές πλημμελείς, δεδομένου ότι τούτο ευχερώς συνάγεται από το περιεχόμενο των εκθέσεων ελέγχου, σε συνδυασμό με το ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση των διαπιστώσεων του ελέγχου με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, περί της επίκλησης για καλή πίστη ως προς τον εκδότη και περί αοριστίας των εκθέσεων ελέγχου.

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, εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν διότι ο προσφεύγων εξέδωσε, με την ιδιότητά του ως πρόεδρος του Δ.Σ. του «.....» το διάστημα από 08-12-2011 έως 27-01-2013, εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία αγοράς προς διάφορους αγρότες ειδικού καθεστώτος και στη συνέχεια αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α. βάσει των εικονικών αυτών στοιχείων, καθώς οι αγρότες αυτοί δεν μπορούσαν να δικαιολογήσουν την παραγωγή των αγροτικών αυτών προϊόντων, όπως αυτό προέκυψε από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες».

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αγοράς προϊόντων, προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με την συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά των αγροτών – παραγωγών των αγροτικών αυτών προϊόντων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου αγοράς αγροτικών προϊόντων, πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα προϊόντα αυτά είχαν τη δυνατότητα να παραχθούν.

Επειδή ο έλεγχος δεν στηρίχθηκε αποκλειστικά στο γεγονός ότι οι αγρότες ειδικού καθεστώτος δεν είχαν υποβάλει δηλώσεις καλλιέργειας/εκτροφής ΕΛ.Γ.Α., σύμφωνα με το Ν.3877/2010, στον ΟΠΕΚΕΠΕ, ενώ δεν είχαν τέτοια υποχρέωση, αλλά το γεγονός αυτό είναι μία ακόμη ένδειξη, η οποία σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα στοιχεία ενισχύει την ελεγκτική κρίση περί της εικονικότητας, καθώς κατά κανόνα οι επαγγελματίες αγρότες, αλλά και η συντριπτική πλειοψηφία των αγροτών που ασκούν αγροτική δραστηριότητα, φροντίζουν να υποβάλλουν την παραπάνω δήλωση προκειμένου να ενισχύσουν το εισόδημά τους, μέσω των επιδοτήσεων - ενισχύσεων και να ανταπεξέλθουν στις υποχρεώσεις του επαγγέλματός τους.

Επειδή ο προσφεύγων δεν δύναται να επικαλεστεί καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, διότι εν προκειμένω εκδότης των εικονικών επίδικων στοιχείων (εκκαθαρίσεων) είναι ο Α.Σ. «.....» και ο πράγματι ασκών των εμπορικών αυτών συναλλαγών ο ίδιος, περίπτωση για την οποία δεν τίθεται προδήλως θέμα καλής πίστης στο πρόσωπό του (βλ. σχετικά και ΣτΕ 1426/2000, με την οποία έχει κριθεί ότι δεν ερευνάται η καλή πίστη στο πρόσωπο του εκδώσαντος).

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα στοιχεία που του ζητήθηκαν με τη με αριθμό Πρωτ./2018 πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, παρά προσκόμισε το με αριθμό Πρωτ./2018 έγγραφο απάντηση – υπόμνημα με το οποίο επί λέξει αναφέρει ότι: «...Επί της άνω προσκλήσεώς σας να προσκομίσω εντός 5 ημερών από της επιδόσεως αυτής, η οποία συντελέστηκε την 17-10-2018, το φυσικό αρχείο με συνημμένα έγγραφα και καταστάσεις των δηλώσεών μου φορολογίας 2009 και 2010 καθώς και τα μισθωτήρια με την του και του για τις χρήσεις 2002 έως και 2012 και τις δηλώσεις προς ΟΣΔΕ και ΕΛΓΑ για τις ίδιες χρήσεις, σας απαντώ ΟΤΙ ΕΧΕΙ ΕΠΕΛΘΕΙ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ και δεν έχω καμία υποχρέωση τέτοια ως αυτή για την οποία καλούμαι να προσκομίσω τα ανωτέρω..... Εν κατακλείδι και επειδή έχω υποστεί ήδη άσκοπες και βαρύτατες ποινικές διώξεις για επίσης ελέγχους παραγεγραμμένων χρήσεων και ως πρόεδρος του Δ.Σ. του υπό εκκαθάριση, κατοίκου, σας γνωρίζω ότι για κάθε σε βάρος μου αξιόποινη ενέργεια και συμπεριφορά σας θα στραφώ δικαστικά πλέον σε κάθε αρμόδιο δικαστήριο ποινικό, αστικό και διοικητικό προς υπεράσπιση των δικαίων μου, μιας και η δική σας συμπεριφορά με οδηγεί σε τούτο....». Ο έλεγχος στηρίχθηκε σε στοιχεία που αντλήθηκαν τόσο από το αρχείο της Υπηρεσίας, όσο και από αυτά που έχουν αποσταλεί από το Πταισματοδικείο Βέροιας. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη ορθού ελέγχου αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι

νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής.

Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 4/12/2018 εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων. Συνεπώς, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

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

Επειδή εν προκειμένω, τα κατασχεμένα έγγραφα που αφορούν στον προσφεύγοντα 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 αλυσιστελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί νομικής πλημμέλειας των πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Επειδή, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων στο Φ.Π.Α. στηρίχθηκε στα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος, ενώ θα έπρεπε να προσδιοριστούν αυτοτελώς, τυγχάνει αβάσιμος, διότι ο έλεγχος περιορίστηκε στην ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2859/00 και δεν συντάχθηκε έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Εν προκειμένω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε τη Δ.Ο.Υ. Νάουσας αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος – μέσω του Α.Σ. – βάσει εικονικών ως προς την συναλλαγή στοιχείων αγοράς αγροτικών προϊόντων από πρόσωπα που δεν μπορούσαν να δικαιολογήσουν την παραγωγή των αγροτικών προϊόντων και στη συνέχεια διαχειρίστηκε το ποσό της επιστροφής, καθώς η επιστροφή του Φ.Π.Α. δεν πιστωνόταν απευθείας στους αγρότες, αλλά στο φορέα που υπέβαλλε την αίτηση και για το λόγο αυτό του καταλογίστηκε το ποσό Φ.Π.Α. που επιστράφηκε παρανόμως στο όνομα των αγροτών μετά των νόμιμων προσauξήσεων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης των αρχών Δημοσίου Δικαίου, της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας και του άρθρου 6 του ΕΣΔΑ, σχετικά με τις προσauξήσεις και την επιβολή του προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97.

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.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» ορίζεται ότι : «2. 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 στο άρθρο 53 «Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής» του Ν.4174/2013 ορίζεται : « 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, 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. 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 στην υπό κρίση περίπτωση, στην από 4/12/2018 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας παρατίθεται ο πίνακας υπολογισμού των πρόσθετων φόρων της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α., βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017. Από τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων επιλέχθηκε το ποσό που προέκυψε, βάσει των διατάξεων των άρθρων 53 και 58^Α του Κ.Φ.Δ., ως το ευνοϊκότερο για τον προσφεύγοντα σε σχέση με το ποσό που προέκυψε βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν.2523/97.

Επειδή περαιτέρω, για την επιβολή του προστίμου ΦΠΑ, δεν εφαρμόστηκε η διάταξη του άρθρου 6 του Ν.2523/97 αλλά εφαρμόστηκε η ευνοϊκότερη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν. 4472/2017, η οποία ορίζει : «Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του [άρθρου 6 του Ν. 2523/1997](#) (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της [παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013](#) (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη

νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, ειδικότερα και όσον αφορά στην επίκληση από τον προσφεύγοντα της οδηγίας 2006/112/EK, αναφέρουμε ότι αυτή αναφέρεται πρωτίστως στον καθορισμό Φ.Π.Α. στα πλαίσια νομότυπης δηλώσεως. Στην ίδια μάλιστα οδηγία λαμβάνεται υπόψη ότι στα πλαίσια διαπιστούμενης φοροδιαφυγής θα υπάρξει απόκλιση. Χαρακτηριστικά μάλιστα αναφέρεται ότι *«Είναι σκόπιμο τα κράτη μέλη να έχουν την δυνατότητα, εντός ορισμένων ορίων και με ορισμένες προϋποθέσεις, να λαμβάνουν ή να διατηρούν ειδικά μέτρα κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της είσπραξης του φόρου και την αποτροπή ορισμένων μορφών φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.»* Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

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. Η φορολογούσα αρχή συνεπώς εξατομικεύει εξ απόψεως υποκειμένου και αντικειμένου τη φορολογική υποχρέωση, κατά δέσμια -κατ' αρχή- αρμοδιότητα, με βάση το σχετικό νόμο (ΣτΕ 3333/99).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος *«Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου»* και *«συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους»* ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: *«Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης»*. Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα *«δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη»* αλλά αντίθετα *«προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη»* (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος). Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: *“ Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.”*

Επειδή, τέλος, η φορολογική αρχή κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό φόρου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί,

αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της. Επομένως, στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμόστηκε η αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραβίασης των αρχών του Δημοσίου Δικαίου, της αρχής της αναλογικότητας και του άρθρου 6 του ΕΣΔΑ αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

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

Φ.Π.Α.

Η με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Ποσό καταλογισμού **57.613,27 €**

Πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97

Η με αριθμό/2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 - 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Ποσό καταλογισμού **29.728,21 X 50% = 14.864,10 €**

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

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.