



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

(ως προς τον αριθμό της απόφασης)

Θεσσαλονίκη: 24-5-2019

Αριθμός απόφασης: 1267

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ & ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 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).

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 1064/2017 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 από **28/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του** και **ΑΦΜ**, κατοίκου, Τ.Κ., κατά των: **α)με αρ./2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007

– 31/12/2007, **β)** με αρ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, **γ)** με αρ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, **δ)** με αρ./2018 Οριστικής πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Φ.Π.Α. (αρ.6 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, **ε)** με αρ./2018 οριστικής πράξης επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.6 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 και **στ)** με αρ./2018 οριστικής πράξης επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.6 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 11-2-2019 Έκθεση Απόψεων της Προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **28/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **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:

- Με την με αρ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 11.900,50€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 11.162,67€, **ήτοι συνολικό ποσό 23.063,17€**, καθώς ως πρόεδρος του Δ.Σ. του Αγροτικού Συνεταιρισμού «.....» υπέβαλλε το 2008 (για τη χρήση 2007) οκτώ (8) αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος – μέσω της Α.Σ.Ο. – βάσει εικονικών φορολογικών στοιχείων αγοράς αγροτικών προϊόντων από πρόσωπα που δεν μπορούσαν να δικαιολογήσουν την παραγωγή των αντίστοιχων αγροτικών προϊόντων, με αποτέλεσμα να επιστραφεί παρανόμως ποσό Φ.Π.Α. 11.900,50€. Για την εν λόγω επιστροφή Φ.Π.Α. ο προσφεύγων χαρακτηρίστηκε από τον έλεγχο ως υποκρυπτόμενος – πραγματικός υπόχρεος.
- Με την με αρ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 31.257,20€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 29.319,25€, **ήτοι συνολικό ποσό 60.576,45€**, καθώς ως

πρόεδρος του Δ.Σ. του Αγροτικού Συνεταιρισμού «.....» υπέβαλλε το 2009 (για τη χρήση 2008) είκοσι μία (21) αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος – μέσω της Α.Σ.Ο. – βάσει εικονικών φορολογικών στοιχείων αγοράς αγροτικών προϊόντων από πρόσωπα που δεν μπορούσαν να δικαιολογήσουν την παραγωγή των αντίστοιχων αγροτικών προϊόντων, με αποτέλεσμα να επιστραφεί παρανόμως ποσό Φ.Π.Α. 31.257,20€. Για την εν λόγω επιστροφή Φ.Π.Α. ο προσφεύγων χαρακτηρίστηκε από τον έλεγχο ως υποκρυπτόμενος – πραγματικός υπόχρεος.

- Με την με αρ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 31.973,09€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 29.990,75 €, **ήτοι συνολικό ποσό 61.963,84 €**, καθώς ως πρόεδρος του Δ.Σ. του Αγροτικού Συνεταιρισμού «.....» υπέβαλλε το 2011 (για τη χρήση 2010) δέκα τρεις (13) αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος – μέσω της Α.Σ.Ο. – βάσει εικονικών φορολογικών στοιχείων αγοράς αγροτικών προϊόντων από πρόσωπα που δεν μπορούσαν να δικαιολογήσουν την παραγωγή των αντίστοιχων αγροτικών προϊόντων, με αποτέλεσμα να επιστραφεί παρανόμως ποσό Φ.Π.Α. 31.973,09€. Για την εν λόγω επιστροφή Φ.Π.Α. ο προσφεύγων χαρακτηρίστηκε από τον έλεγχο ως υποκρυπτόμενος – πραγματικός υπόχρεος.
- Με την με αρ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρ. 6 του ν.2523/97, **ποσού 5.950,25€** καθώς ως πρόεδρος του Δ.Σ. του Αγροτικού Συνεταιρισμού «.....» φέρεται ως υποκρυπτόμενος στη λήψη παράνομων επιστροφών Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος, ύψους 11.900,50€.
- Με την με αρ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρ. 6 του ν.2523/97, **ποσού 15.628,60€** καθώς ως πρόεδρος του Δ.Σ. του Αγροτικού Συνεταιρισμού «.....» φέρεται ως υποκρυπτόμενος στη λήψη παράνομων επιστροφών Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος, ύψους 31.257,20€.
- Με την με αρ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρ. 6 του ν.2523/97, **ποσού 15.986,54€** καθώς ως πρόεδρος του Δ.Σ.

του Αγροτικού Συνεταιρισμού «.....» φέρεται ως υποκρυπτόμενος στη λήψη παράνομων επιστροφών Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος, ύψους 31.973,09€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, δυνάμει της υπ' αριθμ./.../...../2018 εντολής ελέγχου, για τις χρήσεις 2004 - 2012. Ο προσφεύγων κατά τις χρήσεις 2007 – 2011 ήταν αγρότης ειδικού καθεστώτος του αρ. 41 του Ν. 2859/2000.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./2018 έγγραφο της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Βέροιας, με το οποίο επαναδιαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας η με αριθμό/..... προκαταρκτική δικογραφία και η ταυτάριμη παραγγελία της Εισαγγελέως Βέροιας, για τη διερεύνηση φορολογικών αδικημάτων αγροτών ειδικού καθεστώτος, καθώς και των Αγροτικών Συνεταιριστικών Οργανώσεων «.....» & «.....» και της εταιρείας Στα πλαίσια της ως άνω εισαγγελικής παραγγελίας συντάχθηκαν εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. & Φ.Π.Α. των αγροτών ειδικού καθεστώτος, από τις οποίες προέκυψε ότι οι ελεγχόμενοι αγρότες ζήτησαν και πήραν επιστροφή Φ.Π.Α. ως αγρότες ειδικού καθεστώτος, βάσει εικονικών τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων, έκδοσης των ως άνω αγροτικών συνεταιρισμών και της εταιρείας

Στα πλαίσια του παρόντος ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ως πρόεδρος του Δ.Σ. της αγροτικής συνεταιριστικής οργάνωσης «.....», κατέθεσε, διαμέσου της Α.Σ.Ο., αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος, βάσει εικονικών στοιχείων αγοράς αγροτικών προϊόντων, από πρόσωπα που δεν μπορούσαν να δικαιολογήσουν την παραγωγή αυτών των αγροτικών προϊόντων και στη συνέχεια διαχειρίστηκε το ποσό της επιστροφής. Οι αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. και τα αντίστοιχα παρανόμως επιστραφέντα ποσά είναι:

ΧΡΗΣΗ	ΑΙΤΗΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	Α.Φ.Μ. ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ	ΕΙΚΟΝΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΝΟΜΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ
2007				3.168,00	221,76
2007				22.696,75	1.588,77
2007				8.014,94	561,05
2007				25.844,90	1.809,14
2007				49.112,58	3.437,88
2007				35.835,24	2.508,47
2007				11.341,28	793,89
2007				13.993,40	979,54
ΣΥΝΟΛΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΕΠΙΣΤΡΑΦΗΚΕ ΠΑΡΑΝΟΜΑ					11.900,50

ΧΡΗΣΗ	ΑΙΤΗΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	Α.Φ.Μ. ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ	ΕΙΚΟΝΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΝΟΜΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ
2008				6.748,80	472,42
2008				40.426,00	2.829,82
2008				30.811,10	2.156,78
2008				16.125,90	1.128,81
2008				54.676,43	3.827,35
2008				2.350,60	164,54
2008				58.438,16	4.090,67
2008				8.612,20	602,85
2008				51.762,70	3.625,27
2008				4.294,70	300,63
2008				24.711,64	1.729,81
2008				5.696,00	398,72
2008				24.326,44	1.702,85
2008				20.651,72	1.445,62
2008				3.312,00	231,84
2008				3.382,10	236,75
2008				35.226,75	2.465,87
2008				3.528,00	246,96
2008				24.333,35	1.696,33
2008				2.769,20	193,84
2008				24.421,00	1.709,47
ΣΥΝΟΛΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΕΠΙΣΤΡΑΦΗΚΕ ΠΑΡΑΝΟΜΑ					31.257,20

ΧΡΗΣΗ	ΑΙΤΗΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	Α.Φ.Μ. ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ	ΕΙΚΟΝΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΝΟΜΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ
2010				22.639,50	2.490,34
2010				13.537,50	1.489,12
2010				13.511,54	1.486,27
2010				17.453,28	1.919,86
2010				60.481,62	6.652,98
2010				23.129,84	2.544,29
2010				35.665,02	3.923,16
2010				28.258,70	3.108,46
2010				12.245,60	1.347,02
2010				7.537,80	829,16
2010				15.129,40	1.664,23
2010				26.895,00	2.958,45
2010				14.179,55	1.559,75
ΣΥΝΟΛΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΕΠΙΣΤΡΑΦΗΚΕ ΠΑΡΑΝΟΜΑ					31.973,09

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

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει πράξεις φόρων και προστίμων έχει παραγραφεί, καθώς δεν υπάρχει αρχικό φύλλο ελέγχου και οι πράξεις εκδόθηκαν μετά την πάροδο έξι ετών. Δεν υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου Φ.Π.Α., ούτε διενεργήθηκε περαιώση.
2. Παραβίαση της νομοθεσίας, καθώς δεν του κοινοποιήθηκε η από 6-10-2015 εντολή ελέγχου, ενώ για πρώτη φορά έλαβε γνώση του ελέγχου με την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

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 στο άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες ορίζεται ότι :
«*Εικονικά 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»

ενώ στο άρθρο 20 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «*Αιτούντες και συνεργοί*

1. *Στα νομικά πρόσωπα ως αιτούντες του αδικήματος της φοροδιαφυγής*

θεωρούνται:

[...γ) Στους συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές αυτών.

5. *Ως άμεσοι συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος».*

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.

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 Α.Σ., 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 διαχειριστικών περιόδων 1/1/2007 – 31/12/2007, 1/1/2008 – 31/12/2008 και 1/1/2010 -31/12/2010 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.

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

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./..../...../2015 εντολή ελέγχου κατόπιν του με υπ' αριθμό πρωτ./2013 εγγράφου του Πταισματοδικείου Βέροιας. Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας διακόπηκε από το γεγονός ότι η τελική κρίση της φορολογικής αρχής περί της ύπαρξης ή μη της παράβασης για την εικονικότητα 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 στον προσφεύγοντα συνεχίστηκε, εφόσον μπορούσε πλέον 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. Περαιτέρω, στάλθηκε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή η με αρ. πρωτ./2018 γνωστοποίηση του Ν. 4512/2018.

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, 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., Άλλωστε, τα πορίσματα του ελέγχου και οι βάσει αυτών 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.

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 με **ΑΦΜ**
.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αρ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φ.Π.Α. που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			11.900,50	11.900,50
Πρόσθετοι φόροι αρ.49 Ν. 4509/2017			11.162,67	11.162,67
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		23.063,17	23.063,17
	για επιστροφή			

2)Επί της υπ' αρ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φ.Π.Α. που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			31.257,20	31.257,20
Πρόσθετοι φόροι αρ.49 Ν. 4509/2017			29.319,25	29.319,25
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		60.576,45	60.576,45
	για επιστροφή			

3)Επί της υπ' αρ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φ.Π.Α. που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			31.973,09	31.973,09
Πρόσθετοι φόροι αρ.49 Ν. 4509/2017			29.990,75	29.990,75
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		61.963,84	61.963,84
	για επιστροφή			

4) Επί της υπ' αρ...../2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α αρ. 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	5.950,25€	5.950,25€

5) Επί της υπ' αρ...../2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α αρ. 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	15.628,60€	15.628,60€

6) Επί της υπ' αρ...../2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α αρ. 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	15.986,54€	15.986,54€

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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.