



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11/9/2017

Αριθμός απόφασης : 1865

**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 18/4/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου του Νομού, Τ.Κ., κατά των με αρ. .../7-3-2017, .../7-3-2017 και .../7-3-2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσεων 2008, 2010 και 2011 αντίστοιχα και των με αρ. .../7-3-2017, .../7-3-2017 και .../7-3-2017 οριστικών πράξεων προστίμων Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν.2523/97 χρήσεων 2008, 2010 και 2011 αντίστοιχα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 24/4/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από 18/4/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό .../7-3-2017 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος 2.085,51 € πλέον προσαυξήσεων 2.502,62 €, συνολικού ποσού **4.588,13 €**.
2. Με την με αριθμό/7-3-2017 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος 2.752,47 € πλέον προσαυξήσεων 3.302,97 €, συνολικού ποσού **6.055,44 €**.
3. Με την με αριθμό .../7-3-2017 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος 2.297,40 € πλέον προσαυξήσεων 2.756,88 €, συνολικού ποσού **5.054,28 €**.
4. Με την με αρ. .../7-3-2017 οριστική πράξη προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α., διότι έλαβε επιστροφή ΦΠΑ λόγω λήψης δύο (2) εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων, ήτοι ποσό $2.085,51 \times 3 = 6.256,53 \text{ €}$.
5. Με την με αρ. .../7-3-2017 οριστική πράξη προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α., διότι έλαβε επιστροφή ΦΠΑ λόγω λήψης δύο (2) εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων, ήτοι ποσό $2.752,47 \times 3 = 8.257,41 \text{ €}$.
6. Με την με αρ. .../7-3-2017 οριστική πράξη προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α., διότι έλαβε επιστροφή ΦΠΑ λόγω λήψης δύο (2) εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων, ήτοι ποσό $2.297,40 \times 3 = 6.892,20 \text{ €}$.

Κατόπιν του με υπ' αριθμό πρωτ. ...-2013 εγγράφου του Πταισματοδικείου, με συνημμένη την με αριθμό προκαταρκτική δικογραφία, και την ταυτάριμη παραγγελία της Εισαγγελέως για τη διερεύνηση φορολογικών αδικημάτων από Αγρότες Ειδικού Καθεστώτος,

μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα, εκδόθηκε η υπ' αριθμό .../21-2-2014 εντολή διενέργειας προσωρινού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων επιστροφής Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα, για τα έτη 2008, 2009, 2010 και 2011, βάσει των διατάξεων του Ν. 2859/2000 και της σωστής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ.. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα εξής :

Α) Στη χρήση 2008, η προσφεύγουσα έλαβε αδικαιολόγητα, μέσω του με ΑΦΜ (αρ. πρωτ.αίτησης .../2009), ποσό επιστροφής Φ.Π.Α. αξίας 2.085,51 € για παραγωγή ροδάκινων, πατάτας και ακτινιδίων, βάσει της εκκαθάρισης Νο ...20-5-2008, αξίας 29.388,20 €, εκδόσεως του με ΑΦΜ και του ΔΑ-TIM (για την αγορά αγροτικών προϊόντων) Νο ../23-6-2008, αξίας 404,80 €, με εκδότη την «.....», ΑΦΜ

Β) Στη χρήση 2010, η προσφεύγουσα έλαβε αδικαιολόγητα, μέσω του με ΑΦΜ (αρ. πρωτ.αίτησης .../2011), ποσό επιστροφής Φ.Π.Α. αξίας 2.752,47 € για παραγωγή επιτραπέζιων ροδάκινων και νωπών λαχανικών, βάσει των εκκαθαρίσεων Νο ../31-12-2010, αξίας 11.868,00 € και Νο .../31-12-2010, αξίας 13.154,48 €, εκδόσεως του «.....», ΑΦΜ

Γ) Στη χρήση 2011, η προσφεύγουσα έλαβε αδικαιολόγητα, μέσω του με ΑΦΜ (αρ. πρωτ.αίτησης .../2-4-2012), ποσό επιστροφής Φ.Π.Α. αξίας 2.297,40 € για παραγωγή επιτραπέζιων ροδάκινων, βάσει των εκκαθαρίσεων Νο ../31-10-2011, αξίας 9.461,83 € και Νο ../31-12-2011, αξίας 11.423,68 €, εκδόσεως του «.....», ΑΦΜ

Τα ανωτέρω εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ο φόρος που έλαβε παρανόμως μετά των νόμιμων προσαυξήσεων.

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

1) Παράβαση νόμων – Μη απόδειξη των παραβάσεων διότι :

- Δεν έγινε κανένας έλεγχος στους εκδότες των στοιχείων με συνέπεια να μην έχει βεβαιωθεί η εικονικότητά τους.
- Δεν της κοινοποιήθηκε το με αρ. πρωτ. .../7-11-2013 έγγραφο το Πταισματοδικείου
- Ο έλεγχος παρέλαβε από το Πταισματοδικείο τα επίδικα στοιχεία που προηγούμενα είχαν κατασχεθεί από το Τ.Α. παρανόμως από τους εκδότες τους.
- Ο έλεγχος στηρίχτηκε στο γεγονός ότι η ίδια δεν είχε υποβάλει δηλώσεις καλλιέργειας/εκτροφής ΕΛ.Γ.Α., σύμφωνα με το Ν.3877/2010, ενώ δεν είχε τέτοια υποχρέωση.
- Η συναλλαγή ήταν εικονική ως προς το πρόσωπο, αφού στο όνομά της παρέδιδε αγροτικά προϊόντα ο πατέρας της και λοιποί συγγενείς και φίλοι για διάφορους λόγους.
- Θα έπρεπε να της επιβληθούν τα πρόστιμα του Ν.4174/2013 και όχι του Ν.2523/97.

2) Τελούσε δικαιολογημένα σε καλή πίστη κατά το χρόνο έκδοσης και λήψης των στοιχείων.

3) Αοριστία των εκθέσεων ελέγχου.

- 4) Έλλειψη αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου.
- 5) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, διότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα έγγραφα που του χορήγησε το Πταισματοδικείο, τα οποία είχαν προηγουμένως κατασχεθεί παρανόμως, χωρίς να προβεί στη διαδικασία κατάσχεσής τους όπως ορίζει ο Νόμος.
- 6) Μη διαπίστωση της παράβασής της από τον έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής της.
- 7) Νομική πλημμέλεια της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του Φ.Π.Α..
- 8) Παραβίαση των αρχών Δημοσίου Δικαίου και της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας.
- 9) Παράβαση του άρθρου 6 του ΕΣΔΑ ως προς τις προσαυξήσεις και το πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97.

Ως προς τον ισχυρισμό της μη απόδειξης των υπό κρίση παραβάσεων.

Επειδή, για τους εκδότες των επίδικων στοιχείων έχουν ήδη εκδοθεί εντολές ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. και ο έλεγχος βρίσκεται σε εξέλιξη και δεν έχει ολοκληρωθεί. Συγκεκριμένα εκδόθηκαν η με αρ. ../19-12-2013 εντολή τακτικού ελέγχου που αφορά στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και η με αρ. ../19-12-2013 εντολή τακτικού ελέγχου που αφορά στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. **Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.** Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Η προσφεύγουσα δεν έκανε χρήση του δικαιώματός της για λήψη των εγγράφων, στα οποία στηρίχθηκε ο διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου και η επιβολή των προστίμων. Αντίθετα, μετά την επίδοση του με α/α ../18-11-2016 Σημειώματος διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου του αρ. 28 του Ν.4174/2013, με το οποίο της ζητήθηκε, όπως μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του να υποβάλλει εγγράφως ή προφορικώς στην Δ.Ο.Υ. τις απόψεις της, σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, η προσφεύγουσα παρέπεμψε τον έλεγχο στην με αρ.πρωτ. ../20-10-2015 υπεύθυνη δήλωσή της, η οποία προσκομίσθηκε στην Δ.Ο.Υ. μετά από την αρχική Πρόσκληση για προσκόμιση στην διάθεση ελέγχου κάθε σχετικού με την

υπόθεση στοιχείου και αναφέρει τα εξής : “ δηλώνω ότι δεν έχω τιμολόγια αγοράς ή πώλησης αγροτικών προϊόντων για τις χρήσεις 2008, 2010 και 2011, διότι δεν καλλιεργούσα αγροτική γη, όπως επίσης δεν έχω τίτλους κυριότητας αγροτεμαχίων που να δηλώνω στις δηλώσεις ακινήτων Ε9, διότι δεν είμαι κάτοχος αγροτικής γης, ούτε κατέχω συμφωνητικά μίσθωσης, διότι ποτέ δεν μίσθωσα αγροτική γη».

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται : «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε κατόπιν της με αρ. προκαταρκτικής δικογραφίας και της ταυτάριθμης παραγγελίας της Εισαγγελέως, το πιθανό γεγονός της παράνομης κατάσχεσης στοιχείων από αναρμόδιο Αστυνομικό Τμήμα για λογαριασμό του Πρωτοδικείου δεν έγκειται στη δικαιοδοσία ελέγχου της φορολογικής αρχής και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος. Ορθώς δεν συντάχθηκε από την Δ.Ο.Υ. έκθεση κατασχέσεως των επίδικων στοιχείων, εφόσον η κατάσχεση τους έγινε από άλλη Υπηρεσία (Τ.Α.), ύστερα μάλιστα από εισαγγελική παραγγελία.(Βλ. σχετικά 1426/2000 ΣτΕ)

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, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως από τις από 7/3/2017 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. που συνέταξε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., διότι :

- Η προσφεύγουσα δεν έχει ιδιότητα αγροτεμάχια, όπως προκύπτουν από τις δηλώσεις του (Ε9) για όλα τα ελεγχόμενα έτη. Επιπλέον, δεν προέκυψε από τα στοιχεία του ελέγχου και από τις φορολογικές της δηλώσεις, να μίσθωσε αγροτεμάχια τρίτων και συνεπώς οι καλλιέργειές για τις οποίες αιτήθηκε επιστροφή Φ.Π.Α. είναι αδύνατο να παραχθούν. Το γεγονός αυτό επιβεβαιώνεται με την με αρ. πρωτ./20-10-2015 υπεύθυνη δήλωσή της.
- Στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (Ε1) δηλωνόταν αγροτικά εισοδήματα, χωρίς όμως να δικαιολογείται όπως αναφέρθηκε παραπάνω.
- Για καμία ελεγχόμενη χρήση δεν υποβλήθηκε δήλωση ΟΣΔΕ όπως προέκυψε από το ηλεκτρονικό αρχείο που στάλθηκε από τον ΟΠΕΚΕΠΕ της Νομαρχιακής Μονάδας, σε απάντηση σχετικού εγγράφου της φορολογικής αρχής με αρ. πρωτ./1-4-2014. Η μη υποβολή της Δήλωσης Καλλιέργειας/Εκτροφής από την προσφεύγουσα, για κανένα ελεγχόμενο έτος - διότι δεν είχε την υποχρέωση να την υποβάλει - δεν είναι κρίσιμος λόγος για την στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των συναλλαγών, αλλά είναι μία ακόμη ένδειξη η οποία σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα στοιχεία ενισχύει την ελεγκτική κρίση 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, η προσφεύγουσα στην προσφυγή της ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή ήταν εικονική ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αφού στο όνομά της παρέδιδε αγροτικά προϊόντα ο πατέρας της και λοιποί συγγενείς και φίλοι για διάφορους λόγους. Στη προκειμένη περίπτωση, δεν δύναται να επικαλεστεί εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη, διότι οι εκδότες των επίδικων στοιχείων είναι οι λήπτες των προϊόντων, καθώς η ίδια δεν είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων ως αγρότης ειδικού καθεστώτος. Επομένως, αποδέχεται την εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών διότι η ίδια δεν παρήγαγε τα προϊόντα που αναφέρονται στα επίδικα στοιχεία (βλ. την με αρ.

αρ.πρωτ. .../20-10-2015 υπεύθυνη δήλωσή της) και ως εκ τούτου δεν υπήρξαν πραγματικές συναλλαγές.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, ο δε λήπτης φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής του πίστης μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣΤΕ 394/2013) και όχι ως προς το σύνολο της συναλλαγής, όπως εν προκειμένω. Επομένως, η προσφεύγουσα βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και των φερόμενων ως εκδοτών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια – εκκαθαρίσεις (ΣΤΕ 506/2012). Η προσφεύγουσα δεν απέδειξε το υπαρκτό της συναλλαγής. Αντίθετα, όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., οι παραπάνω πράξεις δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες ή παραλείψεις, αλλά επαναλαμβανόμενες στις χρήσεις 2008, 2010 και 2011 από διαφορετικούς εκδότες και οφείλονται σε πρόθεση για είσπραξη της επιστροφής Φ.Π.Α. παρανόμως.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής της ευνοϊκότερης ρύθμισης νόμου.

Επειδή δεν δύναται να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 γ του Ν.4174/2013 διότι δεν υποβλήθηκε σχετικό αίτημα από την προσφεύγουσα προς τη φορολογική αρχή εντός της προθεσμίας των 15 ημερών από την κοινοποίηση των πράξεων, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 72 (πρώην 66) παρ. 32 του ίδιου νόμου.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα δύναται να αιτηθεί την υπαγωγή της στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 (ισχύς από 13/5/2017), όπου ορίζουν : «1. 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.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν

άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Ως προς τον ισχυρισμό περί καλής πίστης.

Επειδή, η προσφεύγουσα ως αγρότης ειδικού καθεστώτος φέρεται να έχει πωλήσει προϊόντα, μέσω του, στον, στον «.....» και στην επιχείρηση «.....», τα οποία όμως δεν ήταν δυνατό να παραχθούν, σύμφωνα με τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα, με αποτέλεσμα οι συναλλαγές αυτές, όπως αναφέρονται στα εκδοθέντα από τις ανωτέρω επιχειρήσεις φορολογικά στοιχεία, να κριθούν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. εικονικές. Επομένως, θέμα ύπαρξης καλής πίστης στο πρόσωπό της, προδήλως, δεν μπορεί να τεθεί .

Ως προς τον ισχυρισμό περί αοριστίας και έλλειψης αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από 7/3/2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., η οποία αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων (Κεφάλαιο 4. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ), όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικά. Στην ίδια έκθεση (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ) γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου δεν είναι ελλιπής, όπως αβάσιμα υποστηρίζει η προσφεύγουσα και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την από 7/3/2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας κατόπιν της με αρ. παραγγελίας της Εισαγγελέως για τη διερεύνηση φορολογικών αδικημάτων από Αγρότες Ειδικού Καθεστώτος, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα. Ο έλεγχος αυτός περιορίστηκε μόνο στην ορθή εφαρμογή των διατάξεων του νόμου περί Φ.Π.Α.(Ν.4859/00), από όπου προέκυψαν οι παραβάσεις Κ.Β.Σ. Ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος στηρίχθηκε σε στοιχεία τα οποία κατασχέθηκαν παρανόμως από το Τ.Α., ουδόλως επηρεάζουν την κρίση του ελέγχου περί εικονικότητάς τους και όπως αναφέραμε ανωτέρω το πιθανό γεγονός της παράνομης κατάσχεσής τους δεν έγκειται στη δικαιοδοσία ελέγχου της φορολογικής αρχής.

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

Επειδή, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας 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 η προσφεύγουσα εισέπραξε επιστροφή Φ.Π.Α. με βάση εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία και στη συνέχεια καταλογίστηκε το ποσό Φ.Π.Α. που της επιστράφηκε παρανόμως μετά των νόμιμων προσαυξήσεων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης 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.

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. β' του άρθρου 1 του Ν.2523/1997: «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 3943/2011: «.. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ...»

Επειδή, στο άρθρο 6 παρ. 1 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.2954/2-11-2001 και καταλαμβάνουν πλέον από την ημερομηνία αυτή και μετά και τους αγρότες ειδικού καθεστώτος, ορίζεται ότι : «1.Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή .Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (σχετ. ΣτΕ 3130/2014 σε συνδυασμό με την ΣτΕ 2904/2015), ότι οι διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 δεν αντίκεινται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας ούτε θίγει ουσιωδώς το δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού πρόσθετου φόρου και συνάρτησης του ποσού αυτού με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της

αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Συνεπώς, δεν αντίκεινται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς, κατά το άρ. 20 παρ. 1 Σ. και το άρ. 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι ο ένδικος πρόσθετος φόρος, αποτελεί λόγω του ύψους του, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του ως άνω άρθρου 6 παρ.1 της ΕΣΔΑ, δεν στοιχειοθετείται παράβαση της εν λόγω διάταξης (πρβλ. ΣΕ 3173/2014 Ολ., 2402/2010 επταμ).

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, 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/4/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

Φ.Π.Α.

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

Διαφορά φόρου	2.085,51
Πρόσθετος φόρος	2.502,62
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.588,13

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010

Διαφορά φόρου	2.752,47
Πρόσθετος φόρος	3.302,97
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.055,44

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011

Διαφορά φόρου	2.297,40
Πρόσθετος φόρος	2.756,88
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.054,28

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008**

$$2.085,51 \times 3 = 6.256,53 \text{ €}$$

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010

$$2.752,47 \times 3 = 8.257,41 \text{ €}$$

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2011– 31/12/2011

$$2.297,40 \times 3 = 6.892,20 \text{ €}$$

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.