



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04/05/2017

Αριθμός απόφασης: 2692

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 04/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αρ. /2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2009 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ. /2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2009 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 4.493,90 €, πλέον 5.392,68 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Πρόκειται για αγρότισσα ειδικού καθεστώτος η οποία αιτήθηκε και έλαβε μέσω του Αγροτικού Συνεταιρισμού επιστροφή ΦΠΑ αγροτών ύψους 4.493,90 € από πώληση αγροτικών προϊόντων.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα για το χρονικό διάστημα από 01/01/2009 έως και 31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/00, ύστερα από εντολή επανελέγχου που διέταξε ο οικονομικός επιθεωρητής.

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου, δεν εγκρίθηκε προς επιστροφή το ποσό των 4.493,90 € που είχε ήδη δοθεί στη προσφεύγουσα στις 02/06/2010 με το με αριθμό, με βάση τη με αρ./2010 απόφαση και το με αριθμό/2010 ΑΦΕΚ και προς τούτο το ΦΠΑ καταλογίστηκε στη προσφεύγουσα μαζί με της νόμιμες προσαυξήσεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Οι απόψεις που εξέφρασε μέσω του με αρ. πρωτ./2016 γραπτού υπομνήματός της ουδόλως ελήφθησαν υπόψη και η έκθεση ελέγχου αρκείται στην αναπαραγωγή του περιεχομένου του σημειώματος διαπιστώσεων.
- Η προσφεύγουσα είναι εγγεγραμμένη στα Μητρώα Ασφαλισμένων του Κλάδου Κύριας Ασφάλισης Αγροτών από την 01/01/1998.
- Κατά το έτος 2009 δεν προβλεπόταν, ούτε ήταν υποχρεωτική η σύνταξη και υποβολή σε υπηρεσία του Δημοσίου ή η θεώρηση του γνησίου της υπογραφής για συμφωνητικά μίσθωσης έως του ποσού των 300 €.
- Η μη αναγραφή στο Ε2 του συζύγου της δωρεάν παραχώρησης δεν συνιστά φορολογική παράβαση αλλά ενδεχομένως παράλειψη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού περιεχομένου.
- Το σύνολο των αγροτικών εισοδημάτων της είχε δηλωθεί στο έντυπο Ε1 της φορολογικής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
- Τα επίμαχα αγροτεμάχια τα έχει από το 1988 ο σύζυγος της από άτυπες δωρεάν παραχωρήσεις από παππούδες κυρίως με έκτακτη χρησικτησία, χωρίς συμβολαιογραφικό τίτλο, και τα δηλώνει στο Ε9.
- Τα χρήματα κατατίθεντο σε λογαριασμό του συζύγου εκ παραδρομής και λόγω άγνοιας.
- Η παραγωγή είναι αποκλειστικά δική της καθώς ο σύζυγος της καλλιεργεί άλλα προϊόντα.

- Η ετήσια παραγωγή δεν ήταν δυσανάλογη των στρεμμάτων.
- Οι νομικές ατομικές διοικητικές πράξεις από τις οποίες οι διοικούμενοι απέκτησαν δικαιώματα δεν ανακαλούνται.
- Το γεγονός ότι η προσφεύγουσα καλείται να επιστρέψει το χρηματικό ποσό που η ίδια η φορολογική διοίκηση ενέκρινε έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη πάγια νομολογία του ΔΕΚ.
- Η αξίωση του Ελληνικού Δημοσίου να επιστρέψει η προσφεύγουσα το ΦΠΑ έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Ο καταλογισμός του επίμαχου φόρου έρχεται σε ευθεία αντίθεση με την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και την αρχή της καλής πίστης.
- Νομω αβάσιμα και κατά παράβαση της αρχής της εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 1 το Ν. 2523/1997.
- Θα πρέπει να διαγραφούν οι πρόσθετοι φόροι ύψους 120% και να εφαρμοστούν ευμενέστερες διατάξεις του άρθρου 58Α του 4174/2013 όπως προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, ήτοι πρόσθετος φόρος ίσος με το 50% του καταλογισθέντος ΦΠΑ.
- Θα έπρεπε να εφαρμοστεί μειωμένος συντελεστής πρόσθετου φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4446/2016. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται η υπ' αριθμ. 2402/2016 απόφαση του ΣΤΕ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 Ν.2859/2000 παρ.1 και 2 :«1.Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή 11%, στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του Κώδικα ΦΠΑ προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, εκτός των αγροτών του καθεστώτος αυτού.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 Ν.2859/2000 παρ.1 , αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς την φορολογητέα αξία που προκύπτει από αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις , ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ολόκληρη την διαχειριστική περίοδο.

Επειδή η έκθεση ελέγχου είναι αναλυτική, μνημονεύει με πληρότητα το περιεχόμενο των εγγράφων και έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 και 1 του ΚΔΔ. Άλλωστε η προσφεύγουσα κλήθηκε να υποβάλει τις σχετικές απόψεις της. Συγκεκριμένα σε απάντηση του με αριθμό/2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ υπέβαλε το με αρ. πρωτ./2016 γραπτό υπόμνημα, στο οποίο εξέφρασε εμπρόθεσμα τις απόψεις της επί του πορίσματος του ελέγχου. Οι απόψεις αυτές ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο, όπως αναφέρεται στη σελ. 5 της από 22/11/2016 έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ, ωστόσο δεν έγιναν αποδεκτές.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν έχει στη κατοχή της ακίνητη περιουσία, ήτοι ακίνητα και αγροτεμάχια και ισχυρίζεται ότι καλλιεργούσε ως αγρότης ειδικού καθεστώτος ένα αγροτεμάχιο εκτάσεως 1,5 στρεμμάτων στη περιοχή “.....” και ένα αγροτεμάχιο εκτάσεως 2,10 στρεμμάτων στη περιοχή “.....”, τα οποία της τα είχε παραχωρήσει δωρεάν ο σύζυγος της. Ωστόσο δεν προσκόμισε τα απαιτούμενα δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν τη μίσθωση αυτή, παρά μόνο ένα ιδιωτικό συμφωνητικό δωρεάν παραχώρησης γαιών από το σύζυγο της, ο οποίος είναι αγρότης κανονικού καθεστώτος. Ο σύζυγος της δεν έχει δηλώσει ως όφειλε στο συνυποβαλλόμενο έντυπο της φορολογικής δήλωσης Ε2 τη δωρεάν παραχώρηση των συγκεκριμένων αγροτεμαχίων στη σύζυγο του. Επίσης το προσκομισθέν στον έλεγχο ιδιωτικό συμφωνητικό δωρεάν παραχώρησης γαιών από το σύζυγο της δε φέρει βεβαία ημερομηνία κι επομένως δεν επιβεβαιώνεται κατά τρόπο αναμφισβήτητο η ημερομηνία σύνταξης του. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει ότι κατά τη κρίνόμενο έτος 2009 πράγματι υφίστατο η δωρεάν παραχώρηση γαιών από το σύζυγο της προς την ίδια.

Επειδή σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. 168311/07-09-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της ΠΕ Χανίων, η καλλιέργεια του αγροτεμαχίου εκτάσεως 2,10 στρεμμάτων στη περιοχή “.....” αφορούσε τον σύζυγο της προσφεύγουσας και όχι την ίδια, εφόσον ο σύζυγος της διέθετε για το συγκεκριμένο αγροτεμάχιο άδεια σκοπιμότητας από τις 01/10/2008, βεβαίωση επιστροφής ΦΠΑ και βεβαίωση ηλεκτροδότησης. Εξάλλου όλες οι πληρωμές του αγροτικού συνεταιρισμού (εξόφλησης πωλήσεων) κατατίθεντο σε τραπεζικό λογαριασμό του συζύγου της στον οποίο η προσφεύγουσα δεν ήταν καν συνδικαιούχος.

Επειδή οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι είναι εγγεγραμμένη στα Μητρώα Ασφαλισμένων του Κλάδου Κύριας Ασφάλισης Αγροτών από την 01/01/1998 και ότι το σύνολο των αγροτικών εισοδημάτων της είχε δηλωθεί στο έντυπο Ε1 της φορολογικής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος απορρίπτονται ως ανίσχυροι γιατί δεν αποτελούν απόδειξη του ότι η ίδια καλλιεργούσε τα επίμαχα αγροτεμάχια.

Επειδή σύμφωνα με τη ΠΟΛ. Υ.Α.Π. 953/432/64 ΠΟΛ. 41 (ΦΕΚ Β΄107/1988), με θέμα “Επιστροφή στους αγρότες του φόρου προστιθέμενης αξίας που επιβάρυνε την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών”:

«6. Διαδικασία επιστροφής του φόρου.

Το ποσό του φόρου που προκύπτει από τα παραπάνω υποβαλλόμενα δικαιολογητικά, επιστρέφεται από τον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο στους αγρότες που δικαιούνται την επιστροφή είτε μέσω των κατά τόπους συνεταιριστικών οργανώσεων στις οποίες είχαν υποβάλει τα δικαιολογητικά τους είτε απ’ ευθείας στους ίδιους, εφόσον έχουν υποβάλει τα δικαιολογητικά τους στις Οικονομικές Εφορίες, με την παρακάτω διαδικασία:

α. Επιστροφή του Φ.Π.Α. στους δικαιούχους αγρότες μέσω συνεταιριστικών οργανώσεων.

Οι συνεταιριστικές οργανώσεις (πρωτοβάθμιες ή δευτεροβάθμιες) παραλαμβάνουν από τους δικαιούχους αγρότες το έντυπο “αίτηση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών για την επιστροφή του Φ.Π.Α. στους αγρότες” με συνημμένα τα φορολογικά κ.λπ. στοιχεία που προβλέπονται από την παράγραφο 3 της απόφασης αυτής. Το έντυπο αυτό υποβάλλεται από τους αγρότες εις τριπλούν και τους χορηγείται σχετική απόδειξη παραλαβής από τις συνεταιριστικές

οργανώσεις που το παρέλαβαν.

Μετά από ένα σύντομο έλεγχο που θα περιορίζεται στην ορθή συμπλήρωση των εντύπων και την ορθή μεταφορά των ποσών από τα συνημμένα δικαιολογητικά, οι συνεταιριστικές οργανώσεις, τα καταχωρούν σε ένα ειδικό βιβλίο "Βιβλίο μεταγραφής αιτήσεων και αναλυτικών καταστάσεων δικαιολογητικών για την επιστροφή του Φ.Π.Α. στους αγρότες-Συγκεντρωτική κατάσταση" το οποίο θα χορηγείται δωρεάν από τις οικονομικές εφορίες. Το βιβλίο αυτό θα έχει ενιαία αρίθμηση για κάθε έτος. Οι καταχωρίσεις θα γίνονται εις τριπλούν με χρήση χημικού χάρτου (καρμπόν) και θα περιλαμβάνουν τον αύξοντα αριθμό, το ονοματεπώνυμο του αγρότη, τον αριθμό των υποβαλλομένων φορολογικών κ.λπ. στοιχείων, το συνολικό προς επιστροφή ποσό και θέση για την υπογραφή του αγρότη κατά την παραλαβή του ποσού της επιστροφής.

Μέχρι τις δέκα (10) του επόμενου μήνα τα πρωτότυπα των φύλλων του ειδικού βιβλίου (συγκεντρωτική κατάσταση) μαζί με όλα τα πρωτότυπα των "αιτήσεων και αναλυτικών καταστάσεων δικαιολογητικών επιστροφής Φ.Π.Α. στους αγρότες" που είναι καταχωρημένες σ' αυτό, θα διαβιβάζονται στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος της συνεταιριστικής οργάνωσης, οικονομική εφορία, με το αίτημα της επιστροφής του συνολικού ποσού του φόρου που αναφέρεται σ' αυτά. Τα λοιπά δικαιολογητικά της επιστροφής, τιμολόγια κ.τ.λ., θα παραμένουν στην Συν/τική Οργάνωση μέχρι τη διενέργεια του οριστικού ελέγχου. Παράλληλα στην ίδια προθεσμία θα διαβιβάζονται και στο Μηχανογραφικό Κέντρο του Υπουργείου Οικονομικών (ΜΗ.Κ.Υ.Ο.) τα πρώτα αντίγραφα των "αιτήσεων και αναλυτικών καταστάσεων δικαιολογητικών επιστροφής Φ.Π.Α. στους αγρότες".

Ο αρμόδιος Οικονομικός Έφορος υποχρεούται το βραδύτερο εντός μηνός από της υποβολής σ' αυτόν των δικαιολογητικών από την Συν/κή Οργάνωση, και με βάση αυτά χωρίς τη διενέργεια ελέγχου, να εκδώσει απόφαση επιστροφής του φόρου και να συντάξει το "Ειδικό τετραπλότυπο ατομικό φύλλο έκπτωσης Φ.Π.Α." (ΤΑΦΕ ΦΠΑ) που προβλέπεται από την απόφασή μας Π. 3082/2516/ΠΟΛ. 151/13.5.1987, το οποίο και διαβιβάζει στο αρμόδιο δημόσιο ταμείο για την επιστροφή του φόρου...»

Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι ορθώς ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χανίων αρχικώς εξέδωσε την υπ' αριθμ./2010 απόφαση επιστροφής ΦΠΑ χωρίς τη διενέργεια ελέγχου, κατόπιν της με αρ. πρωτ./2010 αίτησης επιστροφής ΦΠΑ αγροτών την οποία υπέβαλε η προσφεύγουσα μέσω του Στη συνέχεια και ύστερα από εντολή επανελέγχου που διέταξε ο οικονομικός επιθεωρητής, ορθώς προέβη σε μερικό έλεγχο ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/00 για το χρονικό διάστημα από 01/01/2009 έως και 31/12/2009 με βάση τον οποίο καταλογίστηκε στη προσφεύγουσα το επίμαχο ποσό ΦΠΑ μαζί με της νόμιμες προσαυξήσεις, εφόσον δεν εγκρίθηκε προς επιστροφή το ποσό των 4.493,90 € που της είχε ήδη δοθεί στις 02/06/2010.

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.

Επειδή, η αρχή της καλής πίστης και η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, επιβάλλουν στη δημόσια διοίκηση να μην εκμεταλλεύεται το διοικούμενο ή ακόμη περισσότερο να δημιουργεί καταστάσεις πλάνης, απάτης ή απειλής του.

Επειδή, με την νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 1508/2002), με την οποία σαφώς αναγνωρίζεται στην αρχή δικαιολογημένης ή προστατευόμενης εμπιστοσύνης ισχύς γενικής αρχής απορρέουσας από την αρχή του κράτους δικαίου. Σαφή διάκριση, εξάλλου της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από την αρχή της ασφάλειας δικαίου, πραγματοποιεί η ΣτΕ 412/1993: Πράγματι η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, επιβάλλει το γενικότερο σεβασμό στις ήδη ισχύουσες νομικές πράξεις της πολιτείας

Επειδή, δεν παραβιάζονται, οι αρχές της καλής πίστης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, καθόσον, η φορολογούσα αρχή κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, προβαίνοντας στις ελεγκτικές διαπιστώσεις της 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.

Εξάλλου, η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των νόμων δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της διοίκησης και συνεπώς και στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 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.

Με βάση τα ανωτέρω η κρινόμενη χρήση 2009 όσον αφορά το ΦΠΑ παραγράφεται μετά τη πάροδο πενταετίας, ήτοι 31/12/2015.

Επειδή σύμφωνα με την ακόλουθη νομοθετική ρύθμιση:

N.4337/2015, άρθρο 22

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η εντολή ελέγχου της υπό κρίση υπόθεσης εκδόθηκε την 30/12/2015 και η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 22/11/2016 και κοινοποιήθηκε στη

προσφεύγουσα στις 05/12/2016. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρων όσον αφορά το ΦΠΑ, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.1 του Ν.2523/97: «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ενάμισι τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.2 του Ν.2523/97:«Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα τη διάταξη του άρθρου 2 παρ.4 του Ν.2523/1997:«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 ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58 Α του ν. 4174/2013: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

"1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.....»

Επειδή το άρθρο 58Α προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015). Οι διατάξεις αυτές, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4337/2015 (12-10-2015) και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο

καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκ τούτου η περίπτωση της προσφεύγουσας δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 58 Α του ν. 4174/2013 και ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4446/2016: «5. Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή (σ.σ. 12.12.2016) έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος (σημείωση: η προθεσμία αυτή παρατάθηκε έως 7.2.2017 με το άρθρο 58 του ν. 4449/2017)

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας.

Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή δεν έχουν κοινοποιηθεί, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, αφού τροποποιηθούν, με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο τυχόν υποβληθείσας δήλωσης κατά τον παρόντα νόμο.

Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του κυρίου φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 4446/2016: «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.5.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή.

Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.»

Επειδή ο Ν. 4446/2016 που επικαλείται η προσφεύγουσα, προκειμένου να της επιβληθεί χαμηλότερο ποσοστό πρόσθετου φόρου επί του αρχικού κύριου φόρου, κατατέθηκε αρχικώς ως νομοσχέδιο προς συζήτηση στην Βουλή την 12^η του μηνός Δεκεμβρίου του έτους 2016 και κατόπιν ψηφίστηκε ως νόμος στις 22.12.2016 και έλαβε αρ. 4446/22-12-2016 και αρ. φύλλου ΦΕΚ 240/22-12-2016, ήτοι κατατέθηκε ως νομοσχέδιο και ψηφίστηκε σε χρόνο μεταγενέστερο και της ημερομηνίας έκδοσης της οριστικής πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων (22/11/2016) και της νόμιμης επίδοσης της οριστικής πράξης μετά της έκθεσης ελέγχου στην προσφεύγουσα (05/12/2016) .

Εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του Ν. 4446/2016: «1. Οι διατάξεις των προηγούμενων άρθρων του κεφαλαίου αυτού δεν έχουν εφαρμογή: α) Στις περιπτώσεις στις οποίες, μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος στη Βουλή έχουν κοινοποιηθεί πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρων ή επιβολής προστίμων ή αντίστοιχες πράξεις επιβολής φόρων ή προστίμων με βάση τις, προϊσχύσασες του ν. 4174/2013, διατάξεις, ως προς φορολογητέα ύλη που έχει περιληφθεί σε αυτές.»

Εν προκειμένω η προσβαλλόμενη πράξη είχε κοινοποιηθεί στην προσφεύγουσα, όπως προαναφέρθηκε, την 05/12/2016, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο της ημερομηνίας κατάθεσης του Ν.

4446/2016 στη Βουλή για ψήφιση κι ως εκ τούτου στην επίμαχη περίπτωση δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4446/2016.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 2402/2016 απόφαση του ΣτΕ, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα προκειμένου να τύχει αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου 4446/22-12-2016 ως προς την επιβολή του ποσοστού πρόσθετου φόρου :

«Με τις αποφάσεις ΣτΕ 2460/1981 και ΣτΕ 1525/1955 του Συμβουλίου της Επικρατείας, τις οποίες επικαλείται η αναιρεσείουσα στην δίκη, κρίθηκε ότι κύριος σκοπός των διατάξεων των φορολογικών νόμων, με τις οποίες επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ή προσαύξηση σε βάρος του παραλείποντος την υποβολή της φορολογικής δηλώσεως ή του υποβάλλοντος εκπρόθεσμη ή ανακριβή δήλωση είναι ο, επ' απειλή οικονομικής κυρώσεως, εξαναγκασμός σε ταχεία και ακριβή συμμόρφωση προς τη σχετική υποχρέωσή του.

Όταν, όμως, ο νομοθέτης, μεταβάλλοντας αντιλήψεις, κρίνει ότι ο σκοπός αυτός δύναται να επιτευχθεί με ηπιότερα μέσα, τότε ελέγχεται όχι μόνον ως άσκοπη και αδικαιολόγητη, αλλά και ως αντίθετη κατ' αρχήν προς τη νεότερη νομοθετική βούληση η επιβολή των παλαιότερων αυστηρότερων κυρώσεων, οι οποίες υπερβάλλουν το μέτρο, το οποίο ήδη κρίνεται από τον νομοθέτη ως αναγκαίο.

Στις περιπτώσεις αυτές ειδικώς, κατ' εξαίρεση του γενικού κανόνα περί μη αναδρομικότητας του νόμου υπάρχει τεκμήριο αναδρομικής εφαρμογής του νέου ηπιότερου νόμου και επί εκκρεμών υποθέσεων τεκμήριο το οποίο μόνο με σαφή αντίθετη διάταξη δύναται να ανατραπεί (βλ και ΣτΕ 2672/1984).

Ήδη δε, με την απόφαση Στε 2031/2013 του Δικαστηρίου, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης, ως προς την επιβολή κυρώσεων, διατάξεως έχει συνταγματική βάση, ως απορρέουσα από την αρχή της αναλογικότητας. Εξάλλου, με την απόφαση ΣτΕ 459/2013 Ολομ., κρίθηκε ότι η πιο πάνω αρχή δεν έχει εν πάση περιπτώσει έδαφος εφαρμογής όταν η μεταγενέστερη ηπιότερη νομοθετική ρύθμιση υπαγορεύθηκε όχι από μεταβολή «επί το επιεικέστερον» των σχετικών αξιολογήσεων του νομοθέτη, αλλά από άλλους λόγους.»

Επειδή εν προκειμένω ο Ν. 4446/2016 που επικαλείται η προσφεύγουσα έχει ως θέμα τα κάτωθι: “Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις”. Το πέμπτο μέρους του εν λόγω νόμου αφορά θέματα αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών και συγκεκριμένα το κεφάλαιο Α΄ περιλαμβάνει διατάξεις που αφορούν την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών(άρθρα 57 έως 61). Επομένως η ηπιότερη νομοθετική ρύθμιση του άρθρου 58 του εν λόγω Ν. 4446/2016 με την οποία το ποσοστό του πρόσθετου φόρου μειώθηκε, υπαγορεύθηκε όχι από μεταβολή «επί το επιεικέστερον» των σχετικών αξιολογήσεων του νομοθέτη, αλλά από άλλους ειδικούς και για συγκεκριμένο σκοπό λόγους, ήτοι την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών από μέρους των φορολογουμένων. Ως εκ τούτου η περίπτωση της προσφεύγουσας δεν εμπίπτει στις περιπτώσεις αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου 4446/22-12-2016 ως προς την επιβολή του ποσοστού πρόσθετου φόρου και ορθώς της επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, το οποίο περιορίστηκε στο εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του Ν. 2523/1997.

Επειδή οι λοιποί προβαλλόμενοι λόγοι της προσφεύγουσας αλυσιτελώς προβάλλονται και προς τούτο απορρίπτονται καθότι δεν τεκμηριώνονται με στοιχεία, ήτοι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε σχετικά δικαιολογητικά προς επίρρωση των ισχυρισμών της και απέτυχε να αποδείξει την επικαλούμενη δωρεάν παραχώρηση γαιών από το σύζυγο της και την καλλιέργεια αυτών από την ίδια.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι καλλιεργούσε ένα αγροτεμάχιο εκτάσεως 1,5 στρεμμάτων στη περιοχή “.....” και ένα αγροτεμάχιο εκτάσεως 2,10 στρεμμάτων στη περιοχή “.....”, τα οποία της τα είχε παραχωρήσει δωρεάν ο σύζυγος της, ισχυρισμός ο οποίος δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός καθόσον δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία που να τον τεκμηριώνουν. Ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζεται η εν λόγω καλλιέργεια και κατ’ επέκταση η ύπαρξη δικής της παραγωγής που να δικαιολογεί τη ληφθείσα επιστροφή ΦΠΑ.

Επειδή εν προκειμένω, δεν προκύπτει ότι πουλήθηκαν, όπως ρητά ορίζεται από τη ΠΟΛ 41/1988 ως προϋπόθεση επιστροφής ΦΠΑ σε αγρότες, αγροτικά προϊόντα δικής της παραγωγής, δηλαδή προϊόντα τα οποία προήλθαν από νόμιμη νομή ή κατοχή αγροτικής γης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22/11/2016 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Χανίων επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/04-1-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ στο σύνολο της και την επικύρωση:

Της υπ' αρ../2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2009.

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

Διαφορά φόρου	4.493,90 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.392,68 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.886,58 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.