



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 23/03/2017

Αριθμός απόφασης: **818**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258

## 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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

**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 **...-2016** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της «. του ...» – **Α.Φ.Μ.** ..., με κύρια δραστηριότητα αγρότισσα κανονικού καθεστώτος και διεύθυνση έδρας στο ....- Τ.Κ. .... κατά: α) της με αριθμό **.../.../...2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, β) της με αριθμό **.../.../...2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, και της από **.../2016** συνημμένης έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από ...2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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' αριθμ. .../.../...2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 10.296,00 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 12.355,20 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 22.651,20 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 21.254,75 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 25.505,70 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 46.760,45 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2009-2010 από την Δ.Ο.Υ. ..., για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ), με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...-2015 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ....

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν οι με αριθμό πρωτ. .../27-04-2010 και .../01-04-2011 αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ μέσω της ΕΑΣ .... που υπέβαλε η προσφεύγουσα ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος στη Δ.Ο.Υ. ... για τις χρήσεις 2009 και 2010, αντίστοιχα.

Για τη χρήση 2009 οι αξίες των πωλήσεων είναι ευρώ 93.600,00 και το αιτούμενο ποσό επιστροφής ευρώ 10.296,00.

Για τη χρήση 2010 οι αξίες των πωλήσεων είναι ευρώ 193.225,00 και το αιτούμενο ποσό επιστροφής ευρώ 21.254,75.

Από την Δ.Ο.Υ. έγινε η επιστροφή των παραπάνω αιτούμενων ποσών Φ.Π.Α., μέσω της ΕΑΣ ..., κατόπιν των με αριθμό 7/2010 και 10/2011 αποφάσεων επιστροφής του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ..., για τις χρήσεις 2010 και 2011, αντίστοιχα.

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... στις χρήσεις 2009 και 2010, δυνάμει της παραπάνω εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α., αφού η προσφεύγουσα δεν διαθέτει ιδιόκτητες γεωργικές εκτάσεις και βάσει

της υπ' αριθμ 9/2007 ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΧΩΡΩΝ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΟΥ που συνάφθηκε μεταξύ των «.» και του «ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΤΑΜΕΙΟΥ ΑΕΡΟΠΟΡΙΑΣ» ο μισθωτής «.» δεν είχε το δικαίωμα να παραχωρήσει σε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο την μερική ή ολική χρήση του μισθίου, ούτε να εκχωρήσει τα από την παρούσα Σύμβαση απορρέοντα δικαιώματα και υποχρεώσεις του και δεν έχει το δικαίωμα χωρίς την έγγραφη άδεια του εκμισθωτή, να εκχωρήσει το σύνολο του αυτοφυσούς χόρτου του μισθίου, σε οποιοδήποτε τρίτο.

Ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, βάσει των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων που επισυνάπτονται στις αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ, απέστειλε Δελτία πληροφοριών στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των εκδοτών μεταξύ των οποίων είναι και η Δ.Ο.Υ. ....

Η Δ.Ο.Υ. ... με το με αριθμό πρωτοκόλλου .../-2016 έγγραφό της ζήτησε από τον έλεγχο να προβεί στη κατάσχεση δεκατεσσάρων (14) Τιμολογίων - Δελτίων Αποστολής (Αγροτικών Προϊόντων), που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.» - Α.Φ.Μ. ..., με έδρα επί της οδού ....., επειδή ο παραπάνω δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση τους, για προσκόμιση αυτών.

Η Δ.Ο.Υ. ... με την αριθμό .../-2016 Έκθεση, κατάσχεσε τα εν λόγω δεκατέσσερα (14) Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής (Αγροτικών Προϊόντων).

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. ... με το υπ' αριθμό πρωτ. .../-2016 έγγραφό της, απέστειλε την από 6/6/2016 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και ΚΦΔ ν.4174/2013, βάσει της οποίας τα δεκατέσσερα (14) Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής (Αγροτικών Προϊόντων), συνολικής καθαρής αξίας ευρώ 40.940,00, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση . . - Α.Φ.Μ. ..., για αγορά τριφυλλιού από την προσφεύγουσα, όπως περιγράφονται παρακάτω, είναι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών:

| Α/<br>Α | ΕΙΔΟΣ<br>ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ                | ΑΡΙΘΜΟΣ | ΗΜΕΡ/ΝΙΑ   | ΚΑΘΑΡΗ<br>ΑΞΙΑ | ΕΛΓΑ  | ΣΥΝΟΛΙΚΗ<br>ΑΞΙΑ |
|---------|--------------------------------------|---------|------------|----------------|-------|------------------|
| 1.      | Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων) | ...     | 29/12/2010 | 2.940,00       | 88,20 | 2.851,18         |
| 2.      | Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων) | ...     | 29/12/2010 | 2.900,00       | 87,00 | 2.813,00         |
| 3.      | Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων) | ...     | 29/12/2010 | 2.940,00       | 88,20 | 2.851,18         |
| 4.      | Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων) | ...     | 29/12/2010 | 2.940,00       | 88,20 | 2.851,18         |
| 5.      | Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων) | ...     | 29/12/2010 | 2.900,00       | 87,00 | 2.813,00         |
| 6.      | Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων) | ...     | 29/12/2010 | 2.920,00       | 87,60 | 2.832,40         |
| 7.      | Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων) | ...     | 29/12/2010 | 2.940,00       | 88,20 | 2.851,18         |
| 8.      | Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων) | ...     | 30/12/2010 | 2.940,00       | 88,20 | 2.851,18         |
| 9.      | Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων) | ...     | 30/12/2010 | 2.900,00       | 87,00 | 2.813,00         |
| 10.     | Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων) | ...     | 30/12/2010 | 2.940,00       | 88,20 | 2.851,18         |

|     |                                      |     |            |          |       |          |
|-----|--------------------------------------|-----|------------|----------|-------|----------|
|     | προϊόντων)                           |     |            |          |       |          |
| 11. | Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων) | ... | 30/12/2010 | 2.900,00 | 87,00 | 2.813,00 |
| 12. | Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων) | ... | 30/12/2010 | 2.940,00 | 88,20 | 2.851,18 |
| 13. | Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων) | ... | 30/12/2010 | 2.900,00 | 87,00 | 2.813,00 |
| 14. | Τ.ΔΑ (για αγορά αγροτικών προϊόντων) | ... | 30/12/2010 | 2.940,00 | 88,20 | 2.851,18 |

Κατόπιν των παραπάνω διαπιστώσεων και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα έλαβε και έκανε χρήση δεκατεσσάρων (14) Τιμολόγιων - Δελτίων Αποστολής (Αγροτικών Προϊόντων), για πώληση τριφυλλιού, συνολικής καθαρής αξίας ευρώ 40.940,00, τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση «. .» - Α.Φ.Μ. ... και τα οποία χαρακτηρίστηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ... εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α. και καταλόγισε τα αντίστοιχα ποσά που έλαβε η προσφεύγουσα ως επιστροφή με τις νόμιμες προσαυξήσεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../....2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ..., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Σύμφωνα με το άρθρο 41, παρ. 1, του νόμου 2859/2000 προβλέπεται ότι οι αγρότες για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και 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) Ο έλεγχος αβάσιμα και αναιτιολόγητα επικαλείται ως αιτιολογία ότι δεν πληροί η προσφεύγουσα τις προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α. επικαλούμενος το άρθρο 14 της σύμβασης, που υπεγράφη μεταξύ των . ... και του ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΤΑΜΕΙΟΥ ΑΕΡΟΠΟΡΙΑΣ, το οποίο αναφέρει ότι «ο μισθωτής δεν έχει το δικαίωμα να παραχωρήσει σε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο τη μερική ή ολική χρήση του μισθίου, ούτε να εκχωρήσει τα από την παρούσα Σύμβαση απορρέοντα δικαιώματα και υποχρεώσεις του και δεν έχει το δικαίωμα χωρίς την έγγραφη άδεια του εκμισθωτή, να εκχωρήσει το σύνολο του αυτοφυσούς χόρτου του μισθίου, σε οποιοδήποτε τρίτο, μη εξαιρούμενων και αυτής της Α.Τ. Ελλάδος, των Αγροτικών Συνεταιρισμών και των Ενώσεων αυτής».
- 3) Η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για την διαπίστωση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς τα παραπάνω στοιχεία δεν είναι εικονικά και οι συναλλαγές με την επιχείρηση «. .» είναι πραγματικές.

- 4) Η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για την έκδοση των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

**Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δικαιούται να ζητήσει την επιστροφή του φόρου βάσει του άρθρου 41 του Ν.2859/2000, και ότι ο έλεγχος αβάσιμα και αναιτιολόγητα επικαλείται ως αιτιολογία ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α. επικαλούμενος το άρθρο 14 της σύμβασης**

**Επειδή, στο άρθρο 41 παρ 1 και 2 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: «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, με την εφαρμογή των κατ' αποκοπή συντελεστών, στην αξία των παραδιδωμένων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος, ως εξής:.....». Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού υλοποιείται το άρθρο 25 της 6<sup>ης</sup> οδηγίας.

Με τη σχετική ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1045/2010 προβλέπεται αύξηση του κατ' αποκοπή συντελεστή ΦΠΑ σε 11%, για τις αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται κατά το έτος 2010 και μεταγενέστερα, δηλαδή για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων και παροχής αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από 01.01.2009.

**Επειδή, οι προϋποθέσεις, τα δικαιολογητικά και η διαδικασία για την επιστροφή** στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών και λήψεις υπηρεσιών καθορίζεται κυρίως με την ΑΥΟ Π.953/ΠΟΛ.41/1988 για τις υπό κρίση χρήσεις. Για την κατ' αποκοπή επιστροφή το φόρου στους αγρότες, είναι απαραίτητη η συνδρομή ορισμένων προϋποθέσεων. Οι προϋποθέσεις αυτές που πρέπει σε κάθε περίπτωση να συντρέχουν αθροιστικά, είναι οι ακόλουθες:

Ο αγρότης πρέπει κατά το χρόνο, που αφορά η επιστροφή, να ανήκει στο ειδικό «καθεστώς των αγροτών (κατ' αποκοπή σύστημα αγροτών), ανεξάρτητα αν κατά το χρόνο που ζητά την επιστροφή, μετατάχθηκε σε άλλο καθεστώς ή διέκοψε τις αγροτικές του εργασίες.

- Να έχει ΑΦΜ και να είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο αγροτών TAXIS. Για την εγγραφή τους αυτή οι αγρότες θα πρέπει να προσέλθουν καταρχήν στην αρμόδια ΔΟΥ της φορολογίας τους εισοδήματος για να τους αποδοθεί ΑΦΜ, εφόσον δεν διαθέτουν.

- Οι πωλήσεις των αγαθών της αγροτικής του εκμετάλλευσής και οι παροχές των αγροτικών υπηρεσιών να έγιναν σε υποκείμενους στο ΦΠΑ, και να κατέχει για τις πωλήσεις και τις παροχές

υπηρεσιών τιμολόγια ή άλλα στοιχεία του ΚΒΣ. Διευκρινίζεται ότι για την εφαρμογή του κατ'αποκοπή επιστροφής καθεστώτος, ως υποκείμενα στο ΦΠΑ πρόσωπα, θεωρούνται και το Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή και ιδιωτικού δικαίου, έστω και αν οι δραστηριότητες των προσώπων αυτών απαλλάσσονται από το ΦΠΑ (νοσοκομεία, κλινικές κ.τ.λ.) και

- Τα αγαθά που πουλάει σε άλλους υποκείμενους στο ΦΠΑ να έχουν παραχθεί από τη δική του αγροτική εκμετάλλευση.

- Να έχει υποβληθεί δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής που υποβάλλεται σύμφωνα με το ν. 3877/2010, (χρήση 2011 και κατόπιν).

Η εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ δεν αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων υπολογίζεται ο ΦΠΑ που επιστρέφεται στον αγρότη, διότι αποτελεί ασφαλιστική εισφορά του αγρότη (ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1153/1993).

**Επειδή, στην ΠΟΛ 1051/18.03.2011** μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: **«3. Πριν τη διενέργεια της επιστροφής πραγματοποιείται σύντομος προληπτικός έλεγχος των καταχωρηθέντων στην αίτηση επιστροφής φορολογικών στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη πληροφορίες που διαθέτουν οι Δ.Ο.Υ. περί εκδοτών - ληπτών εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων. Στην περίπτωση που από τον έλεγχο αυτό διαπιστωθεί ότι στην αίτηση επιστροφής περιλαμβάνονται εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία ή υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες, με βάση και τα στοιχεία της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην περίπτωση που η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία του αγρότη Δ.Ο.Υ., ότι τα αιτούμενα προς επιστροφή ποσά δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές, εκδίδεται άμεσα εντολή για διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Η επιστροφή ενεργείται άμεσα εντός μηνός για τα φορολογικά στοιχεία που δεν κρίνονται εικονικά ή πλαστά.**

**4. Ο φορολογικός έλεγχος, κατόπιν έκδοσης σχετικής εντολής, αφορά τη συνολική αίτηση επιστροφής, λαμβάνει υπόψη κάθε στοιχείο που διαθέτει η αρμόδια Δ.Ο.Υ., μεταξύ των οποίων η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής που υποβάλλεται σύμφωνα με το Ν. 3877/10 και ολοκληρώνεται εντός τεσσάρων μηνών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής. Σε όσες περιπτώσεις κρίνεται σκόπιμο ζητείται η συνδρομή της αρμόδιας για τη φορολογία του εισοδήματος του αγρότη Δ.Ο.Υ. Η απόφαση για την επιστροφή εκδίδεται εντός μηνός από την ολοκλήρωση του ελέγχου.**

**8. Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των αιτήσεων επιστροφής, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. διενεργούν φορολογικό έλεγχο, κατά προτεραιότητα για τις αιτήσεις με υψηλά ποσά επιστροφής και ανώτερα των **10.000** ευρώ, λαμβάνοντας υπόψη, μεταξύ άλλων και τις δηλώσεις Καλλιέργειας/Εκτροφής. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου αυτού, και για μικρότερα ποσά έλεγχος θα διενεργείται, εφόσον υπάρχουν στοιχεία ή ενδείξεις για μη νόμιμη επιστροφή Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.». Με την εν λόγω απόφαση ρυθμίζονται ορισμένα θέματα της διαδικασίας**

επιστροφής για τις αιτήσεις επιστροφής που αφορούν πωλήσεις αγροτικών προϊόντων και παροχές αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν κατά το έτος 2010.

**Επειδή**, στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... στις χρήσεις 2009-2010, δυνάμει της παραπάνω εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι:

- Στο Πίνακα 4B «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ» στο 4. «Καθαρό εισόδημα ατομικής επιχείρησης με βάση το αντικειμενικό σύστημα», της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Οικ. έτους 2010 με αριθμό καταχώρησης 9531/2010, δηλώνονται 300,00 στρέμματα μηδικής καλλιέργειας. Στο κωδικό 336 «Ενοίκια που καταβλήθηκαν για μίσθωση γεωργικής γης», δηλώνεται η καταβολή 900,00 € ως ενοίκια για την εν λόγω καλλιεργούμενη έκταση. Με υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/86 η προσφεύγουσα δηλώνει ότι το καλλιεργητικό έτος 2009 κατέβαλε ενοίκιο γεωργικής γης στο . . - Α.Φ.Μ. ..., το ποσό των 900,00 €.
- Στο Πίνακα 4B «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ» στο 4. «Καθαρό εισόδημα ατομικής επιχείρησης με βάση το αντικειμενικό σύστημα», της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Οικ. έτους 2011 με αριθμό καταχώρησης 104792/2011, δηλώνονται 400,00 στρέμματα μηδικής καλλιέργειας. Στο κωδικό 336 «Ενοίκια που καταβλήθηκαν για μίσθωση γεωργικής γης», δεν δηλώνεται η καταβολή ενοικίων για την εν λόγω καλλιεργούμενη έκταση.
- Στο Πίνακα 2 «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΩΝ» της Δήλωσης στοιχείων Ακινήτων του εντύπου Ε9, δεν δηλώνεται η ιδιοκτησία αγροτεμαχίων.
- Στη «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΙΤΗΣΕΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ 2009 και 2010» και στη «ΔΗΛΩΣΗ ΦΥΤΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 2009 και 2010» που υποβλήθηκαν στην Ε.Α.Σ. ... και στον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., αντίστοιχα, δηλώνεται η καλλιέργεια:  
Έτος 2009: α) με κωδικό 43 «ΑΠΟΞΗΡΑΜΕΝΕΣ ΧΟΡΤΟΝΟΜΕΣ» 36,81 εκταρίων, ήτοι 368,10 στρεμμάτων, β) με κωδικό 12 «ΒΑΜΒΑΚΙ» 10,30, ήτοι 103,00 στεμμάτων, στη περιοχή ..., ενοικιαζόμενων, ιδιοκτήτης των οποίων είναι ο κ. . ., Α.Φ.Μ. ....  
Έτος 2010: με κωδικό 43 «ΑΠΟΞΗΡΑΜΕΝΕΣ ΧΟΡΤΟΝΟΜΕΣ» 52,00 εκταρίων, ήτοι 520,00 στρεμμάτων, στη περιοχή ..., ενοικιαζόμενων, ιδιοκτήτης των οποίων είναι ο κ. .. ..., Α.Φ.Μ. ....

**Επειδή**, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο φερόμενος ως ιδιοκτήτης « . . » (αδελφός του συζύγου της προσφεύγουσας), έχει ενοικιάσει τους ελεύθερους χώρους των αεροδρομίων ..... με την υπ' αριθμό 9/2007 ΣΥΜΒΑΣΗ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΧΩΡΩΝ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΟΥ από το Μετοχικό Ταμείο Αεροπορίας. Συγκεκριμένα από την εν λόγω σύμβαση, που



συνάφθηκε στις 28-06-2007 αφ' ενός μεταξύ του Γενικού Διευθυντή και νομίμου εκπροσώπου του ΝΠΔΔ που εδρεύει στην Αθήνα (οδός ....) με την επωνυμία «ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ ΑΕΡΟΠΟΡΙΑΣ» και αφ' ετέρου του . . με Α.Φ.Μ. ...., ορίζονται μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα: «Άρθρο 1<sup>ο</sup>: Ο πρώτος των συμβαλλομένων καλούμενος «εκμισθωτής», εκμισθώνει στο δεύτερο των συμβαλλομένων καλούμενο «μισθωτή», 2.130 (δύο χιλιάδες εκατόν τριάντα) στρέμματα των ελεύθερων χώρων των αεροδρομίων «Αμυγδαλεώνα» και «Μέγας Αλέξανδρος» με αποκλειστικό σκοπό την κοπή-αποκομιδή αυτοφυούς χόρτου άπαξ ετησίως .....Άρθρο 2<sup>ο</sup>: 1. Η διάρκεια της μίσθωσης είναι τετραετής, αρχίζει την 01-04-2007 και λήγει την 31-03-2011.....Άρθρο 7<sup>ο</sup>: Ο με την παρούσα σύμβαση εκμισθούμενος χώρος, .....**θα χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά και μόνο για κοπή – αποκομιδή αυτοφυούς χόρτου**, η οποία πραγματοποιείται άπαξ ετησίως σε ώρες και ημέρες που θα ορίζουν τα αρμόδια Όργανα του ΑΑ Χρυσούπολης..... Άρθρο 14<sup>ο</sup>: 1. **Ο μισθωτής δεν έχει το δικαίωμα να παραχωρήσει σε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο την μερική ή ολική χρήση του μισθίου, ούτε να εκχωρήσει τα από την παρούσα Σύμβαση απορρέοντα δικαιώματα και υποχρεώσεις του.** 2. Ο μισθωτής δεν έχει το δικαίωμα χωρίς την έγγραφη άδεια του εκμισθωτή, να εκχωρήσει το σύνολο του αυτοφυούς χόρτου του μισθίου, σε οποιοδήποτε τρίτο, μη εξαιρουμένων και αυτής της Α.Τ. Ελλάδος, των Αγροτικών Συνεταιρισμών και των Ενώσεων αυτών...».

**Επειδή**, επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο « ..... »:

- Είναι επιτηδευματίας, με ημερομηνία έναρξης 31/12/2001, με ένταξη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και με αντικείμενα δραστηριότητας που έχουν σχέση με τις υπηρεσίες και το εμπόριο γεωργικών προϊόντων.
- Είναι μέλος της εταιρείας «. ....», Α.Φ.Μ. ...., με αντικείμενα δραστηριότητας τα ίδια με την ατομική του επιχείρηση και με ποσοστό συμμετοχής 33,33%.

**Επειδή**, ο σύζυγος της προσφεύγουσας «. .» - Α.Φ.Μ. ...., έχει τις ίδιες επαγγελματικές δραστηριότητες με τον αδελφό του . ., ήτοι:

- Είναι επιτηδευματίας, με ημερομηνία έναρξης 17/11/1993, με ένταξη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και με αντικείμενα δραστηριότητας που έχουν σχέση με τις υπηρεσίες και το εμπόριο γεωργικών προϊόντων.
- Είναι μέλος της εταιρείας «. ....», Α.Φ.Μ. ...., με αντικείμενα δραστηριότητας τα ίδια με την ατομική του επιχείρηση και με ποσοστό συμμετοχής 33,33%.
- Στις υποβληθείσες κοινές με την ελεγχόμενη (σύζυγό του) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Οικ. ετών 2010 και 2011 με αριθμό καταχώρησης 9531/2010 και 104792/2011, αντίστοιχα, δηλώνει ατομικά εισοδήματα:

Για το Οικ. έτος 2010:



- Από ατομική άσκηση εμπορικής επιχείρησης (Ζημίες ευρώ 28.687,96 και ακαθάριστα έσοδα ευρώ 25.888,40).
  - Από επιχειρηματική αμοιβή σε Ο.Ε., ευρώ 2.330,85.
  - Καθαρό γεωργικό εισόδημα με βάση το αντικειμενικό σύστημα, ευρώ 34.551,87. Δηλώνονται 483,30 στρέμματα με διάφορες καλλιέργειες, εκ των οποίων 450 στρέμματα με μηδική καλλιέργεια. Επισημαίνεται ότι:
1. Στο κωδικό 335 «Ενοίκια που καταβλήθηκαν για μίσθωση γεωργικής γης», δηλώνονται ευρώ 1.350,00. Με υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986, δηλώνει ότι: «*το καλλιεργητικό έτος 2009 κατέβαλε ενοίκιο γεωργικής γης στο . . – Α.Φ.Μ. .... το ποσό των 1.350,00 €*».
  2. Στο Πίνακα 2 «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΩΝ» της Δήλωσης στοιχείων Ακινήτων του έντυπου Ε9, δεν δηλώνεται η ιδιοκτησία αγροτεμαχίων.

Για το Οικ. έτος 2011:

- Από ατομική άσκηση εμπορικής επιχείρησης (Ζημίες ευρώ 40.269,66 και ακαθάριστα έσοδα ευρώ 17.355,80).
  - Από επιχειρηματική αμοιβή σε Ο.Ε., ευρώ 10.948,13.
  - Καθαρό γεωργικό εισόδημα με βάση το αντικειμενικό σύστημα, ευρώ 37.932,35. Δηλώνονται 528,90 στρέμματα με διάφορες καλλιέργειες, εκ των οποίων 501 στρέμματα με μηδική καλλιέργεια. Επισημαίνεται ότι:
1. Στο κωδικό 335 «Ενοίκια που καταβλήθηκαν για μίσθωση γεωργικής γης», δεν δηλώνεται η καταβολή ενοικίων για την εν λόγω καλλιεργούμενη έκταση.
  2. Στο Πίνακα 2 «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΩΝ» της Δήλωσης στοιχείων Ακινήτων του έντυπου Ε9, δεν δηλώνεται η ιδιοκτησία αγροτεμαχίων.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν. 2238/1994 (Υποχρεώσεις εκμισθωτών ακινήτων) ορίζεται ότι: «1. Ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων ασχέτως ποσού μισθώματος ή γεωργικών ακινήτων, εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των εκατό (100) ευρώ κατά μήνα, προσκομίζονται από τον εκμισθωτή ή τον μισθωτή για θεώρηση, μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη σύνταξή τους, στον προϊστάμενο οποιασδήποτε δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Τα έγγραφα αυτά υποβάλλονται σε δύο αντίγραφα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο σε αυτόν που τα προσκόμισε και το άλλο παραμένει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή σε περίπτωση αναρμοδιότητας, διαβιβάζεται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του εκμισθωτή. 2. Τα έγγραφα της προηγούμενης παραγράφου, εφόσον δεν έχουν θεωρηθεί από τον προϊστάμενο δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στερούνται κάθε αποδεικτικής δύναμης και δεν εξετάζονται από τα δικαστήρια και τις δημόσιες γενικά

*αρχές. Επίσης, στερούνται αποδεικτικής δύναμης και τα αντέγγραφα, με τα οποία συμφωνείται μίσθωμα διαφορετικό από το καθοριζόμενο στο έγγραφο της μίσθωσης».*

**Επειδή**, βάσει της υπ' αριθμ. 9/2007 «ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΧΩΡΩΝ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΟΥ» που συνάφθηκε στις 28-06-2007 μεταξύ του ΝΠΔΔ «ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ ΑΕΡΟΠΟΡΙΑΣ» και αφ' ετέρου του . . ο εκμισθούμενος χώρος **θα χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά και μόνο για κοπή –αποκομιδή αυτοφυούς χόρτου** και όχι για την καλλιέργεια μηδικής που δηλώθηκε από την προσφεύγουσα.

**Επειδή**, βάσει της υπ' αριθμ. 9/2007 «ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΧΩΡΩΝ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΟΥ» που συνάφθηκε στις 28-06-2007 μεταξύ του ΝΠΔΔ «ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ ΑΕΡΟΠΟΡΙΑΣ» και αφ' ετέρου του . . το μίσθωμα ανά στρέμμα για το έτος 2009 ορίστηκε στο ποσό των 10,15 € και **το ετήσιο δηλωθέν μίσθωμα για το έτος 2009 θα έπρεπε να ανέρχεται τουλάχιστον στο ποσό των 3.045,00 €** (10,15 X 300), δηλαδή το ποσό που κατέβαλε ως μίσθωμα ο . . και όχι το ποσό των 900,00 € που δηλώθηκε από την προσφεύγουσα. Αντίστοιχα για το έτος 2010 θα έπρεπε να ανέρχεται τουλάχιστον στο ποσό των 5.543,20 € (10,66 X 520).

**Επειδή**, από την προσφεύγουσα στη χρήση 2010 δεν δηλώνονται δαπάνες (ενοίκια) για μίσθωση γεωργικής γης, ούτε αντίστοιχα από τον φερόμενο ως ιδιοκτήτη «. .» δηλώνεται στον πίνακα Ε «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ», στον κωδικό 101 «Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση γαιών» ή στον κωδικό 111 «Ακαθάριστο εισόδημα από υπεκμίσθωση ακινήτων», ως έσοδο από την μίσθωση ή την υπεκμίσθωση γαιών που επικαλείται η προσφεύγουσα.

**Επειδή** και όπως επικουρικώς, περαιτέρω και κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα κανένα ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ αυτής και του φερόμενου ως ιδιοκτήτη που να έχει κατατεθεί σε δημόσια οικονομική υπηρεσία.

**Επειδή**, μεταξύ των προϋποθέσεων που πρέπει σε κάθε περίπτωση να συντρέχουν αθροιστικά για να δικαιούται την επιστροφή του ΦΠΑ ο αγρότης ειδικού καθεστώτος είναι **τα αγαθά που πουλάει σε άλλους υποκείμενους στο ΦΠΑ να έχουν παραχθεί από τη δική του αγροτική εκμετάλλευση**, γεγονός που δεν υφίσταται στην υπό κρίση περίπτωση, οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Αναφορικά με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της μη επαρκούς αιτιολογίας στην έκθεση ελέγχου ως προς τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία λόγω του ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και ότι είναι πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση του ελέγχου για τις εκδοθείσες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.**

**Επειδή στο άρθρο 19 παρ 4 του ν. 2523/1997** δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

**Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής** δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ΄ Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

**Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης

βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, **αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) **δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου** (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος**, αφού η από .../2016 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ..., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί «πλημμελούς εκτίμησης» των πραγματικών περιστατικών και «ανεπαρκούς αιτιολογίας» των προσβαλλόμενων πράξεων, στις εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Κατά τη διαχειριστική χρήση του 2010 που φέρονται να έχουν λάβει χώρα οι συναλλαγές που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, η επιχείρηση του επιτηδευματία ήταν ουσιαστικά ανύπαρκτη και δεν ασκούσε καμία εμπορική δραστηριότητα από την δηλωθείσα έδρα, καθότι το κατάστημα (...) ήταν κλειστό και κενό (από το Νοέμβριο του 2010 είχε εξαφανιστεί ο . . ., σύμφωνα με δήλωση της ιδιοκτήτριας του ακινήτου που μίσθωσε για να χρησιμοποιηθεί ως έδρα).
- Δεν υπάρχουν δηλωμένες στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. άλλες εγκαταστάσεις (αποθήκες κ.λ.π.) του ελεγχόμενου.
- Ουδέποτε προσκομίσθηκαν τα βιβλία και στοιχεία Κ.Β.Σ. που ζητήθηκαν προκειμένου να γίνουν οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις.
- Δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις για τη διαχειριστική χρήση 2010:
  - φορολογίας εισοδήματος Οικ. έτος 2011, Φ.Π.Α. – εκκαθαριστική και περιοδικές δηλώσεις - εκτός μίας περιοδικής δήλωσης για το διάστημα 01/07/2010 έως 30/09/2010 με μηδενικά έσοδα – έξοδα,
  - συγκεντρωτικές καταστάσεις άρθρου 20 Π.Δ. 186/1992,
  - απόδοσης της ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς ΕΛΓΑ που αναγράφεται επί των τιμολογίων
- Ο χρόνος έκδοσης των τιμολογίων 29, 30 και 31/12/2010, ήτοι τέλος διαχειριστικής χρήσης.
- Είναι εκδότης πλαστών φορολογικών στοιχείων την κρινόμενη χρήση.
- Η προσφεύγουσα δεν είχε τη δυνατότητα να παράγει τα αγροτικά προϊόντα (τριφύλλια) που φέρεται να πούλησε στην επιχείρηση του «. .» όπως αναγράφονται στα τιμολόγια που

εκδόθηκαν από αυτόν. Όπως προκύπτει από τις δηλώσεις που η ίδια η προσφεύγουσα υπέβαλε δηλαδή σύμφωνα με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και τη δήλωση στοιχείων ακινήτων Ε9 για τη χρήση 2010 δεν κατείχε αγροτεμάχια (ιδιόκτητα ή ενοικιαζόμενα).

- **Από τα κατασχθέντα στοιχεία πωλήσεων** του ελεγχόμενου επιτηδευματία . . που υπάρχουν στην Δ.Ο.Υ. ... προκύπτει ότι δεν εκδόθηκαν τιμολόγια πώλησης για τα αγορασθέντα αγροτικά είδη αξίας 40.940,00 €.
- **Δεν υπάρχουν για τα τιμολόγια αγοράς που εκδόθηκαν εξωφλήσεις μέσω τραπεζικού λογαριασμού** ή με επιταγή του αγοραστή. Όπως δήλωσε ο σύζυγος της προσφεύγουσας στη Δ.Ο.Υ. Καβάλας τα τιμολόγια εξωφλήθηκαν μετρητοίς.

Η εκδότρια επιχείρηση «. .» είναι μεν φορολογικά υπαρκτή διότι έχει κάνει έναρξη και έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη, επειδή από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, και χωρίς οργανωτική δομή, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει το μεγάλο όγκο συναλλαγών που δήλωσε η ίδια στη χρήση 2010.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 όπως αντικαταστάθηκε με τη παρ. β. της παραγράφου 25 του άρθρου 19 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α 58/23-04-2010) και ισχύει από 1-6-2010 ορίζεται ότι:.. *«Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξωφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας χιλίων (1.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας»*.

**Επειδή**, από την προσφεύγουσα λήπτρια δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία, όπως παραστατικά πληρωμών, φορτωτικά έγγραφα κλπ. που να αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

**Επειδή**, η αποδεδειγμένη ανυπαρξία των συναλλαγών ως προς τον εκδότη συνεπάγεται την αυτονόητη και αυταπόδεικτη ανυπαρξία των συναλλαγών, όπως αυτές περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και για τον λήπτη. Το γεγονός αυτό δεν αποτελεί αντιστροφή του βάρους απόδειξης, καθώς αποτελεί πλήρη απόδειξη της ανυπαρξίας της συναλλαγής όπως αυτή περιγράφεται στα εικονικά τιμολόγια.

**Επειδή** η Φορολογική Αρχή φέρει το βάρος να αποδείξει μόνο την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, η περαιτέρω δε απόδειξη της καλής πίστης του λήπτη βαρύνει τον ίδιο, από κανένα, δε, από τα στοιχεία που επικαλείται η λήπτρια δεν προκύπτει ότι τελούσε σε καλή πίστη ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία της αντισυμβαλλομένης - εκδότριας των φορολογικών στοιχείων. **Η φύση των συγκεκριμένων συναλλαγών προϋποθέτει άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων (επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης, επίβλεψη, εξόφληση αντιτίμου) στο πλαίσιο της οποίας θα ήταν αδύνατον να μην δημιουργηθούν στην προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα της συναλλαγής.**

**Επειδή**, στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: « 1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:..β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.»

**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 εμπειριστатωμένα 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 άρθρ. 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**, 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων προσδιορισμού του φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη προσδιορισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης 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 απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή**, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

**Επειδή**, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην



περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

**Επειδή**, όσον αφορά τον γενικότερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ελλιπούς αιτιολογίας, αυτός κρίνεται αβάσιμος καθώς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που διενεργήθηκαν και περιγράφονται αναλυτικά, στην από .../2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές, πλήρως αιτιολογημένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν τον καταλογισμό του Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2009 και 2010.

Ως εκ τούτου οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ελλείψεως επαρκούς αιτιολογίας ως προς τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία και τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, αόριστοι και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2016 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προβαλλόμενες πράξεις, 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 από .../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της «. . του ...» – Α.Φ.Μ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

**ΦΠΑ**

|                                                              |                    |
|--------------------------------------------------------------|--------------------|
| <b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009</b>              |                    |
| Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση     | 10.296,00          |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση | 12.355,20          |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση</b>            | <b>22.651,20 €</b> |

|                                                              |                    |
|--------------------------------------------------------------|--------------------|
| <b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010</b>              |                    |
| Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση     | 21.254,75          |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση | 25.505,70          |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση</b>            | <b>46.760,45 €</b> |

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 Δ/ΝΣΗΣ 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.