



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 – ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45,
Ταχ. Κώδικας: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258**

Θεσσαλονίκη 07-10-2016

Αριθμός Απόφασης: 1159

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α.** Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
- β.** Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- γ.** Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ.** Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε.** Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και

του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

- η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ 2562 Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ι. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
 3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της του, με **Α.Φ.Μ.:** και με διεύθυνση, κατά των υπ' αριθ. και Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων και, του Προϊσταμένου της και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
 4. Τη με αριθμό Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της
 5. Τη με αριθμό Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της
 6. Την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της του, με **Α.Φ.Μ.:** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα, ως αγρότισσα του ειδικού καθεστώτος από τη, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/2000 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου, για τις χρήσεις και, συντάχθηκε η από Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Αιτία του ελέγχου ήταν η με αριθμό πρωτ. έκθεση της αρμοδίου, που αφορά επανέλεγχο περιπτώσεων επιστροφής Φ.Π.Α. της πρώην Δ.Ο.Υ. Στην προαναφερόμενη έκθεση αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα κατάθεσε για τη χρήση μέσω του αίτηση με α/α για επιστροφή Φ.Π.Α., στην οποία συμπεριελήφθησαν Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων και Εκκαθαρίσεις προϊόντων που αφορούσαν εκτός των άλλων και πωλήσεις αξίας ΕΥΡΩ 41.948,83 οι οποίες δεν είχαν δηλωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1). Ως εκ τούτου και με βάση ότι η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να καλύψει αυτή την ποσότητα πωλήσεων σε σχέση με τις παραγωγές που δήλωσε στη φορολογική της δήλωση, το οικ. έτος, ο έλεγχος θεώρησε ότι το συνολικό ποσό Φ.Π.Α. που εισέπραξε αδικαιολογήτως η ελεγχόμενη με βάσει τα παραπάνω παραστατικά, τα οποία προσκόμισε, ανέρχεται σε ΕΥΡΩ 2.936,42 (41.948,83 X 7%). Ομοίως, η προσφεύγουσα κατάθεσε για τη χρήση μέσω του αίτηση με α/α για επιστροφή Φ.Π.Α., στην οποία συμπεριελήφθησαν Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων και Εκκαθαρίσεις προϊόντων που αφορούσαν εκτός των άλλων και πωλήσεις αξίας ΕΥΡΩ 34.592,37, οι οποίες δεν είχαν δηλωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1). Ως εκ τούτου και με βάση ότι η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να καλύψει αυτή την ποσότητα πωλήσεων σε σχέση με τις παραγωγές που δήλωσε στη φορολογική της δήλωση, το οικ. έτος, ο έλεγχος θεώρησε ότι το συνολικό ποσό Φ.Π.Α. που εισέπραξε αδικαιολογήτως η ελεγχόμενη με βάσει τα παραπάνω παραστατικά, τα οποία προσκόμισε, ανέρχεται σε ΕΥΡΩ 2.582,60 (36.894,41 X 7%).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. ήταν η έκδοση των υπ' αριθ. και Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσεων και, αντίστοιχα.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης, του Προϊσταμένου της καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ΕΥΡΩ 2.936,42, πλέον πρόσθετος φόρος ΕΥΡΩ 3.523,71, ήτοι συνολικό ποσό ύψους ΕΥΡΩ 6.460,13.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης, του Προϊσταμένου της καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ΕΥΡΩ 2.582,60, πλέον πρόσθετος φόρος ΕΥΡΩ 3.099,12, ήτοι συνολικό ποσό ύψους ΕΥΡΩ 5.681,72.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

1. Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου.
2. Έχει γίνει μη ορθή ερμηνεία των πραγματικών περιστατικών και πλημμελής εφαρμογή του νόμου.

3. Υπάρχει έλλειψη πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.
4. Παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας και της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος, νόμω και ουσία αβάσιμος και αστήρικτος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 (πρώην άρθρο 66) § 11 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84, παρ. 1, του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/1994) ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: **«Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:**

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) **Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.».**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) **αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, **αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.** Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, **εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,** β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν **αποδεικνύονται ανακριβή** ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος στις επίμαχες χρήσεις και διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθ. εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου Επιπλέον, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α., αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό πρωτ. έκθεση της αρμοδίου, που αφορά επανέλεγχο

περιπτώσεων επιστροφής Φ.Π.Α. της πρώην Δ.Ο.Υ. Στην προαναφερόμενη έκθεση της αρμοδίου επιθεωρήτριας αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα εισέπραξε αδικαιολογήτως επιστροφή Φ.Π.Α. συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 2.936,42 για τη χρήση και ΕΥΡΩ 2.582,60 για τη χρήση

Επειδή, ο παρών έλεγχος, ολοκληρώθηκε με τη σύνταξη της από Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α., απόρροια της οποίας ήταν να εκδοθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις την, εντός των χρονικών ορίων που ορίζει η προαναφερόμενη νομοθεσία, δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι έχει γίνει μη ορθή ερμηνεία των πραγματικών περιστατικών και πλημμελής εφαρμογή του νόμου διότι α) ο έλεγχος εσφαλμένα αναγνωρίζει εσφαλμένα ότι καλλιεργούσε στρέμματα και, παρότι δεν προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις ακινήτων Ε9 της προσφεύγουσας η κατοχή των κτημάτων, β) ο έλεγχος λανθασμένα δεν αναγνωρίζει το Ιδιωτικό Συμφωνητικό Χρησιδανείου του προς την προσφεύγουσα και γ) ο έλεγχος λανθασμένα δεν αναγνωρίζει τα μισθωτήρια του και του προς την προσφεύγουσα, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος νόμος και ουσία αβάσιμος και αστήρικτος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, ο έλεγχος δέχεται ως σωστές τις δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος για τις χρήσεις και, όσον αφορά τις δηλωθείσες καλλιέργειες και τον αριθμό των στρεμμάτων, διότι μόνο τα κτήματα αυτά δηλώνονται στο Ε9 (όχι της προσφεύγουσας αλλά του συζύγου) και για τα οποία προσκομίστηκε στον έλεγχο σχετικό μισθωτήριο.

Επειδή, ο έλεγχος ορθώς δεν αναγνώρισε το Ιδιωτικό Συμφωνητικό Χρησιδανείου του προς την προσφεύγουσα, διότι προσκομίστηκε στον έλεγχο απλό φωτοαντίγραφο του Ιδιωτικού Συμφωνητικού Χρησιδανείου, το οποίο δεν έφερε ημερομηνία θεώρησης. Επιπρόσθετα, ο έλεγχος μετά από αίτημα που έστειλε στη Δ/ση Γεωργίας, έλαβε την απάντηση με την οποία βεβαιώνεται ότι ο είναι καταχωρημένος στη βάση του από το με τρία νόμιμα εγκατεστημένα με την ποικιλία Από το δεν έχει γίνει καμία μεταβολή ή μεταβίβαση των του. Αντιθέτως, στο δεν υπάρχει καταχώρηση στο όνομα της προσφεύγουσας, στοιχείο το οποίο θεωρείται απαραίτητο για να έχει τη δυνατότητα καλλιέργειας της συγκεκριμένης ποικιλίας

Επειδή, όσον αφορά το μισθωτήριο, σύμφωνα με το οποίο ο εκμισθώνει τα κτήματα του στην, αυτό ορθώς δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο διότι, ο (..... της προσφεύγουσας), στη δήλωση Ε9 δήλωσε αγρούς στρ.. Στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (Ε1) δήλωσε εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις από όλους τους αγρούς τους

οποίους κατείχε. Επομένως, τα τα οποία ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι μίσθωνε από τον της για τις χρήσεις και δεν μπορούσε να τα έχει μισθώσει διότι καλλιεργούνταν από τον ίδιο.

Επειδή, όσον αφορά το μισθωτήριο της προσφεύγουσας με τον (..... της προσφεύγουσας), αυτό ορθώς έγινε δεκτό από τον έλεγχο, μόνο ως προς τον αριθμό των στρεμμάτων, τα οποία δηλώνονται και στο Ε9 του εκμισθωτή.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι υπάρχει έλλειψη πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος νόμω και ουσία αβάσιμος και αστήρικτος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, η από Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α., απόρροια της οποίας αποτελεί η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, διακρίνεται από πληρότητα και ακρίβεια και στις προσβαλλόμενες πράξεις αναγράφονται όλα τα απαραίτητα βάσει νόμου στοιχεία και ο τρόπος υπολογισμού του φόρου δεν τίθεται θέμα ακυρότητας των πράξεων.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας, διότι επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος 120% και της αρχής της χρηστής διοίκησης, διότι η όποια παράβαση δεν έγινε με υπαιτιότητα της προσφεύγουσας, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος νόμω και ουσία αβάσιμος και αστήρικτος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 § 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε για τις **χρήσεις και ορίζεται ότι: 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 ένα 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 δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,**

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 § 4 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: 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 απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

[Σημ.: Η παράγραφος 4 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του νόμου [3943/2011](#) και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (30.3.2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του ιδίου νόμου επίσης].

Επειδή, όπως συνάγεται από την εισηγητική έκθεση επί του ν. 2523/1997, με τις ρυθμίσεις περί προσθέτων φόρων του άρθρου 1 αυτού εσκοπήθη μεταξύ άλλων η συνάρτηση του ύψους του πρόσθετου φόρου με τον χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης, κατά τρόπο ώστε να καταργηθεί το “πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες”, που “όχι μόνο δεν αποτελούσε κύρωση σε βάρος του παραβάτη της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αντίθετα αποτελούσε κίνητρο προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, με πρωταρχικό σκοπό να επιμηκύνεται ο χρόνος καταβολής του κύριου και πρόσθετου φόρου”, προβλέφθηκε, ωστόσο, “επειδή πολλές φορές οι δικαστικές διενέξεις αργούν να διεκπεραιωθούν χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου ... πλαφόν πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος”. Υπό τα δεδομένα αυτά, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ερμηνευόμενες, σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ενόψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση, δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου 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 (πρβλ. ΣΕ 3474/2011 Ολ., 2402/2010 επταμ. και απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, κατά Ελληνικού Δημοσίου). Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, 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. (ΣΤΕ 2904/2015).

Επειδή, το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ’ αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει», συναφώς δε προβλέπει το άρθρο 6 παρ.

1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α` 256) Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ότι «1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα, όπως η υπόθεσίς του δικασθῇ δίκαιως ... υπό ... δικαστηρίου ..., το οποίον θα αποφασίσῃ εἴτε ἐπὶ των ἀμφισβητήσεων ἐπὶ των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως εἴτε ἐπὶ του βασίμου πάσης ἐναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως ...». Ενόψει του ότι, κατά τα ἤδη ἐκτεθέντα, το ἄρθρο 1 του ν. 2523/1997 δὲν ἀντίκειται στο Σύνταγμα, θεμιτῶς δὲ με τὴν διάταξη αὐτὴ προβλέπεται ὅτι ἡ φορολογικὴ ἀρχὴ δὲν διαθέτει διακριτικὴ εὐχέρεια νὰ προσδιορίζῃ το ποσοστὸ του πρόσθετου φόρου και συνεπῶς νὰ προσδιορίζῃ το ὕψος αὐτοῦ ἀναλόγως των εἰδικότερων συνθηκῶν τῆς παράβασης, ἀφοῦ ἤδη το ποσοστὸ αὐτὸ κλιμακώνεται ἀπὸ τον ἴδιο τον τυπικὸ νομοθέτη ἀνάλογα με τὴ βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολῆς του οφειλόμενου κύριου φόρου, και δεδομένου ὅτι ἡ σχετικὴ πράξη τῆς φορολογικῆς ἀρχῆς εἶναι προσβλητὴ ἐνώπιον των διοικητικῶν δικαστηρίων, εξασφαλίζεται πλήρως ἡ δυνατότητα δικαστικοῦ ἐλέγχου τῆς νομιμότητος τῆς πράξης, τὴν ὁποία ἐξέδωσε ἡ διοικητικὴ ἀρχὴ με βάση τὴν κατὰ το νόμο ἀρμοδιότητά της, δὲν στερεῖται δὲ ὁ ενδιαφερόμενος του δικαιώματος παροχῆς ἐννομῆς προστασίας ὡς ἐκ του ὅτι το δικαστήριον δὲν διαθέτει ἐξουσίαν ἐπιμέτρησης του πρόσθετου φόρου, που δὲν ἀνήκει στὴν ἀρμοδιότητα τῆς ἀρχῆς, τῆς ὁποίας ἡ πράξη ἐλέγχεται. (ΣΤΕ 2904/2015). Συνεπῶς ὁ ἐπιβληθεὶς πρόσθετος φόρος λόγω ἀνακρίβειας σε ποσοστὸ 120% δὲν προσκρούει στὴν ἀρχὴ τῆς ἀναλογικότητος.

Επειδὴ, ἡ ἀρχὴ τῆς χρηστῆς και καλόπιστης διοίκησης ἐπιβάλλει πράγματι στα διοικητικὰ ὅργανα, ὅπως ἰσχυρίζεται και ὁ ἀντίδικος, νὰ ἀσκοῦν τὶς ἀρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αἶσθημα δικαίου που ἐπικρατεῖ, ὥστε κατὰ τὴν ἐφαρμογὴ των σχετικῶν διατάξεων νὰ ἀποφεύγονται οἱ ἀνεπιεικεῖς και ἀπλῶς δογματικὲς ἐρμηνευτικὲς ἐκδοχές, τοῦτο, ὠστόσο, δὲ σημαίνει ὅτι ἡ ἀρχὴ τῆς χρηστῆς και καλόπιστης διοίκησης μπορεῖ νὰ ἐξελιχθεῖ σε τροχοπέδη γιὰ τὴν ἐφαρμογὴ τῆς νομιμότητος ἐκ μέρους των ὁργάνων τῆς Διοίκησης. Ἡ τελευταία δὲ, ἐπιτάσσει τὴν ἐκδοσὴ καταλογιστικῶν πράξεων ἢ πράξεων ἐπιβολῆς προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, ὅταν ἀπὸ τον γενόμενον σε βάρος του ἐλέγχο διαγνώσθηκαν ἀντικειμενικὰ στοιχεῖα που στοιχειοθετοῦν το πραγματικὸ ὁρισμένης φορολογικῆς παράβασης. Ἐπίσης, δὲν παραβιάστηκαν οἱ ἀρχές τῆς καλῆς πίστης και τῆς δικαιολογημένης ἐμπιστοσύνης του πολίτη διότι με τὴν ἐκδοσὴ τῆς προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικοῦ προσδιορισμοῦ ΦΠΑ ἡ διοίκηση ἐφάρμοσε καλόπιστα το πνεῦμα και το γράμμα του νόμου χωρὶς νὰ ἀρεῖ ἐκ των υστέρων, αἰφνιδίως ἢ χωρὶς προειδοποίησιν, κίνητρα που προέβλεψε οἰκιοσδήποτε νόμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τὴν ἀπόρριψη τῆς με ἀριθμὸ πρωτ. ἐνδικοφανοῦς προσφυγῆς τῆς του, με **Α.Φ.Μ.:** και τὴν ἐπικύρωση των υπ' ἀριθ. και Ὁριστικῶν Πράξεων Προσδιορισμοῦ Φ.Π.Α. χρήσεων και, ἀντίστοιχα του Προϊσταμένου τῆς

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης, του προϊσταμένου της - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος -	
Φόρος (Χρεωστικό ποσό)	2.936,42
Πρόσθετος φόρος Φ.Π.Α. λόγω ανακρίβειας (120%)	3.523,71
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.460,13

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης, του προϊσταμένου της, και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης, του προϊσταμένου της - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος -	
Φόρος (Χρεωστικό ποσό)	2.582,60
Πρόσθετος φόρος Φ.Π.Α. λόγω ανακρίβειας (120%)	3.099,12
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.681,72

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης, του προϊσταμένου της, και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

α/α

MABINIDΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).